



# Skattenytt 1/2015

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

<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-001 Herkules Capital	1
SkN 15-002 Fiktiv fakturering – summarisk fellesoppgjør	22
SkN 15-003 Skatteplikten til Norge ved riggutleie	38
SkN 15-004 Grovt skattesvik	52
SkN 15-005 Omklassifisering fra lån til utbytte	78
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>89</b>
SkN 15-006 Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2015	89
<b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>	<b>90</b>
SkN 15-007 Brukshindring ved salg av bolig	90
SkN 15-008 Brukshindring ved salg av bolig	93
SkN 15-009 Innbetalt kapital, fordeling på de enkelte aksjer	95
SkN 15-010 Toårskravet i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b, ved fisjonfusjon	100
SkN 15-011 Gavesalg av aksjer	110
SkN 15-012 Salg av nye andeler i borettslag	113
SkN 15-013 Konsernfusjon, holdingselskap.	119
SkN 15-014 Omdanning etter skatteloven § 11-20 og uttak av vederlagsaksjene etter skatteloven § 9-14	131
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>136</b>
SkN 15-015 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	136
SkN 15-016 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt	136
SkN 15-017 Endring i skattebetalingsforskriften	143

# Lagmannsrettsdommer

## SkN 15-001 Herkules Capital

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 28. januar 2015, **sak nr.:** LB-2014-48039

**Dommere:** Lagdommer Per Racin Fosmark, lagdommer Kyrre Grimstad, ekstraordinær lagdommer Knut Dag Haavardsen. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-184711 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-48039 (14-048039ASD-BORG/01). Dommen er anket.

### Parter:

**I Anke:** Ankende part: Staten v/Skatt øst (Advokat Tolle Stabell). Ankemotpart: Tore Rynning-Nielsen (Advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

**II Anke:** Ankende part: Staten v/Skatt øst (Advokat Tolle Stabell). Ankemotpart: Sverre Morten Blix (Advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

**III Anke:** Ankende part: Staten v/Skatt øst (Advokat Tolle Stabell). Ankemotpart: Gert Wilhelm Munthe (Advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

**IV Anke:** Ankende part: Staten v/Skatt øst (Advokat Tolle Stabell). Ankemotpart: Herkules Capital i AS (Advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

**V Avledet anke:** Ankemotpart: Herkules Capital i AS (Advokat Ståle Rønneberg Kristiansen). Ankende part: Staten v/Skatt øst (Advokat Tolle Stabell).

**Sammendrag:** Saken gjelder gyldigheten av fire ligningsvedtak for ligningsåret 2007. Tre av vedtakene gjelder privatpersoner, som i 2004 etablerte seg i Private Equity-bransjen. Hovedspørsmålet er om et suksesshonorar (såkalt carried interest) som tilfalt deres heleide holdingselskaper, skal omklassifiseres og tilordnes disse privatpersonene som alminnelig inntekt og personinntekt med til sammen ca. 310 millioner kroner. Det fjerde ligningsvedtaket gjelder selskapet Herkules Capital I AS, hvor ligningen av dette selskapet ble endret ved at grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift ble økt med et tilsvarende beløp. Det er spørsmål om inntekten carried interest skal tilordnes Herkules Capital I AS. Videre er det spørsmål om det er grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift for de tre privatpersonene og Herkules Capital I AS. Lagmannsretten legger til grunn at suksesshonoraret skal klassifiseres som virksomhetsinntekt i selskapet Hercules Capital I AS og som lønn for eierne. Lagmannsretten la avgjørende vekt på at utbetalingen skyldtes aktørenes arbeid i fondet Herkules Capital – ikke deres posisjon som eiere i holdingselskap. Tilleggsskatt og tilleggsavgift ble fastholdt. Dommen er anket.

### Saken gjelder:

Saken gjelder gyldigheten av fire ligningsvedtak av 20. juni 2012 for ligningsåret 2007. Tre av vedtakene gjelder privatpersoner, som i 2004 etablerte seg i Private Equity-bransjen.

Hovedspørsmålet er om et suksesshonorar (såkalt carried interest) som tilfalt deres heleide holdingselskaper, skal omklassifiseres og tilordnes disse privatpersonene som alminnelig inntekt

og personinntekt med til sammen ca. 310 millioner kroner. Det fjerde ligningsvedtaket gjelder selskapet Herkules Capital I AS, hvor ligningen av dette selskapet ble endret ved at grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift ble økt med et tilsvarende beløp. Det er spørsmål om inntekten carried interest skal tilordnes Herkules Capital I AS. Videre er det spørsmål om det er grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift for de tre privatpersonene og Herkules Capital I AS.

### **Sakens bakgrunn:**

Herkules Capital I AS (heretter også *Herkules*) ble i 2004 etablert av ankemotpartene Sverre Morten Blix, Gert Wilhelm Munthe og Tore Rynning-Nielsen (heretter også *prinsipalene*) sammen med Ferd AS. Formålet var å etablere seg i Private equity-bransjen. Såkalte Private Equity-fond («oppkjøpsfond») foretar oppkjøp av selskaper med potensiale for høy vekst, for å utvikle disse og å realisere aksjegevinst for fondets investorer innenfor en avgrenset tidshorisont.

Herkules var eid med 60 prosent av selskapet GMT Capital AS, som var igjen eid av prinsipalenes holdingsselskaper med henholdsvis 40 prosent (Munthe) og 30 prosent (Blix og Rynning-Nielsen). Ferd AS eide gjennom holdingselskapet Norse Crown Company Ltd. de resterende 40 prosent av Herkules. Herkules hadde frem til 2008 navnet Ferd Equity Partners AS og heter i dag Herkules Capital.

Bakgrunnen for samarbeidet mellom prinsipalene og Ferd AS var at Ferd AS hadde kapital, og prinsipalene hadde kompetanse til å initiere etablering av en Private Equity-struktur.

Herkules etablerte i 2004 to investeringsfond på Jersey; Herkules Private Equity (Jersey-I) LP og Herkules Private Equity (Jersey-II) LP (fond I og fond II). I fond I var det bare norske investorer, mens det i fond II kun var utenlandske investorer. Fondenes porteføljer og struktur var helt identiske. De vil samlet bli kalt Fond I eller fondene. Fondene ble etablert som såkalte Limited partnerships (LP), som i henhold til lovgivningen på Jersey er en selskapsform som har mange likhetstrekk med et norsk kommandittselskap.

Mens et norsk kommandittselskap må ha en komplementar, må et Limited partnerships på Jersey tilsvarende ha en General Partner. Prinsipalene og Ferd AS etablerte derfor i 2004 et selskap på Jersey; Herkules Private Equity (GP-I) Limited (heretter også GP eller General Partner). Dette selskapet var eid av med 60 prosent av PG Holding AS, hvor Munthes holdingsselskap eide 40 prosent, og de to andre prinsipalenes selskaper 30 prosent hver. De resterende 40 prosent var eid av AS Norse Crown Ltd. Det ble også etablert et tilsvarende selskap i fond II, med de samme eiere som i GP I. GP-selskapene ivaretar visse administrative/styrende funksjoner, og står ansvarlig utad for fondene. Det er ingen ansatte i GP-selskapene. GP-selskapene hadde i utgangspunktet ikke noen formell eierandel i fondene, men GP I overtok i 2009 en eierandel på 0,744 prosent, da en investor trakk seg ut.

Etter avtaleverket er GP-selskapene mottagere av carried interest hvis og når vilkårene for utdeling er til stede. Det er vanlig å avtale carried interest i Private Equity-bransjen. Dette er et slags suksesshonorar, som bare kommer til utbetaling dersom det lykkes å oppnå avkastning, typisk i form av realisasjonsgevinster, som overstiger en på forhånd fastsatt høy avkastning for de ordinære investorene.

Formålet med denne organisasjonsstrukturen var å kanalisere investeringer fra eksterne investorer inn i såkalte porteføljeselskaper. Flere selskaper ble lagt inn i Fond I. Vedtakene fra Skatt øst, som foreliggende sak angår, gjelder carried interest fra dette fondet. Det ble for øvrig i 2006 opprettet et Fond II, og senere er både Fond III og Fond IV etablert.

Den 23. september 2004 ble det inngått en aksjonæravtale mellom prinsipalene om deres eierskap i PG Holding Ltd. Det fremgår av aksjonæravtalen punkt 1 at selskapets eneste formål er å eie aksjer i General Partner. Seksti prosent av carried interest mottatt av GP skulle tilflyte PG Holding Ltd. De resterende 40 prosent av carried interest skulle tilflyte Ferd AS gjennom AS Norse Crown Company Ltd.

Videre fremgår det av aksjonæravtalen punkt 2 at det i en nærmere angitt periode skal være et vilkår for å eie en angitt andel av aksjene i PG Holding Ltd., at partneren er ledende ansatt i Herkules. Dersom så ikke lenger er tilfelle, uansett grunn, skal en andel av aksjene overdras til kostpris til en av de øvrige partnerne eller en ny partner etter nærmere bestemmelse. Dette gjaldt imidlertid bare de såkalte «bundne» aksjene. Det fremgår av aksjonæravtalen punkt 7 at pr. 20. september 2004 var 70 prosent av aksjene bundne. Deretter skjedde det en gradvis reduksjon til 20 prosent i 2009 og null prosent etter full likvidasjon av fondet. Bakgrunnen for denne nedtrappingsmekanismen skyldtes at fondet bare skulle bestå et visst antall år, og at en «fri» aksje representerte verdier som tilsvarte arbeidet som var nedlagt av partneren med tilsvarende verdiøkning i fondet.

Den 23. september 2004 ble det også inngått en aksjonæravtale mellom aksjonærene i GMT Capital AS, som eide 60 prosent av aksjene i Herkules. Det fremgår av aksjonæravtalen punkt 1 at GMT Capital AS har som eneste formål å eie aksjer i Herkules Capital I AS. I punkt 2 er det bestemt at det er et vilkår for å eie aksjer at partneren er ledende ansatt i Herkules.

Prinsipalene ble ansatt i Herkules. I ansettelsesavtalene er de betegnet som ledende ansatt, og hovedarbeidsoppgavene skal være «... analyse av mulige oppkjøpskandidater samt oppfølging av eksisterende porteføljebedrifter. Dessuten kontakt med eksisterende og potensielle investorer». Den ansatte forpliktet seg til å stille sin fulle arbeidskraft til rådighet for arbeidsgiveren. Årslønnen for Munthe var 1,5 millioner kroner, og for Blix og Rynning-Nielsen 1,25 millioner kroner. Det var også en karenstid på ett år etter fratreden.

For sitt arbeid skulle Herkules motta et forvaltningshonorar på to prosent av kommittert kapital fra investorene, men måtte selv bekoste alle omkostninger ved selskapets drift, herunder lønn til andre ansatte. I august 2004 ble det inngått en rådgivningsavtale mellom Herkules og Fond I representert ved GP. Det fremgår av ansettelsesavtalene til prinsipalene at hverken Herkules eller prinsipalene kan ikke på noe vis inngå avtaler eller foreta rettslig bindende disposisjoner på vegne av General Partner. I desember 2004 ble det inngått fondsavtaler mellom GP og fondene.

General Partner har i oppgave å forvalte fondet. Styret i GP var sammensatt av Munthe, Giverholt fra Ferd AS og tre uavhengige engelske styremedlemmer. Den daglige drift av selskapet var satt bort til et selskap, Aztek Finansiell Services på Jersey, som mottok normalt honorar for sitt arbeid. Styremøter ble holdt hvert kvartal, og ellers når det var behov for det. Foruten styremedlemmene møtte det jevnlig opp ansatte fra Aztek og Herkules på styremøtene.

General Partners arbeidsmåte, kompetanse, forholdet til Herkules og fondet, ansvar og målsetninger fulgte dels av rådgivningsavtalen mellom fondet og Herkules, og dels av et Confidential Information Memorandum for fondene. Dette ble sendt til potensielle investorer. Investorene hadde ingen instruksjonsmyndighet over GP. De pliktet ved inntreden å stille kapital (minst 10 millioner kroner) til rådighet, og det var GP som trakk på denne kapitalen etter behov. Ferd AS - betegnet som «Sponsor» - hadde allerede gått inn med 600 millioner kroner, og prinsipalene hadde forpliktet seg til å investere samlet 12 millioner kroner; et beløp som senere ble hevet til 15 millioner kroner. De kunne betale innskuddene selv eller gjennom selskaper de eier.

General Partner var etter avtaleverket fullt ut ansvarlig for alle avgjørelser som ble tatt i forbindelse med virksomheten, og dette var ikke begrenset til investeringsbeslutninger. Investorene var bare ansvarlig for egen, innskutt kapital. General Partner var imidlertid bare ansvarlig overfor investorene ved grov uaktsomhet mv. GP var ansvarlig for tredjemannstap etter bakgrunnsretten.

Etter avtaleverket tilfalt overskudd ved realisasjon av andeler i porteføljeselskapene investorene i henhold til deres investerte kapital, med tillegg av et beløp på åtte prosent (Preferred return). Var det ytterligere overskudd, tilfalt dette General Partner for et beløp inntil 20 prosent av total Preferred return. Overskudd utover dette skulle fordeles med 80 prosent på investorene og 20 prosent på GP, som ble kalt carried interest. I de tilfellene der carried interest kommer til utbetaling, er det vanlig at det skjer i fondets avslutningsfase.

Fond I var imidlertid etter det opplyste langt over gjennomsnittet vellykket. Etter salg av selskapet Pronova i 2007 ble 60 prosent av carried interest overført via GP og PG Holding AS til prinsipalenes holdingselskaper. De øvrige 40 prosent tilfalt Ferd-systemet. Prinsipalene selv mottok ikke beløpene. Honoraret til Herkules ble - med fradrag av omkostninger - overført prinsipalenes holdingselskaper via GMT Capital AS etter avtalt eierbrøk. I 2007 hadde også Dag Strømme en eierandel i GMT Capital AS.

Skatt øst fattet, som nevnt, den 20. juni 2012 ligningsvedtak for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen, samt Herkules. Vedtakene var identiske for de tre personlige skatteyderne - bortsett fra at beløpene var ulike. Skatt øst la til grunn at de 60 prosent av carried interest som etter avtalen hadde tilfalt prinsipalenes holdingselskaper via GP for inntektsåret 2007, skattemessig måtte tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt. Videre fant Skatt øst at disse 60 prosent av carried interest hadde gått fra Herkules til prinsipalene personlig, og derfor måtte tilordnes dem som lønnsinntekt for arbeid utført i Herkules; Munthe ca. 124 millioner kroner og ca. 93 millioner kroner hver for Blix og Rynning-Nielsen. For Herkules ble arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget øket tilsvarende summen av tilordnet lønn til prinsipalene - totalt 310 966 061 kroner. Samtlige skatteyderne ble tillagt tilleggsskatt og tilleggsavgift med 30 prosent.

Hverken Herkules Capital I AS eller prinsipalene godtok dette, og de tok ut stevning for Oslo tingrett mot Skatt øst for å få spørsmålet rettslig behandlet.

Oslo tingrett avsa 20. desember 2013 dom med slik slutning:

1. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Gert W. Munthe for inntektsåret 2007 oppheves.
- 1.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Gert W. Munthe 366 982 - trehundreogseksogsekstusennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelser.
2. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Sverre Morten Blix for inntektsåret 2007 oppheves.
- 2.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Sverre Morten Blix 366 982 – trehundreogseksogsekstusennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelser.
3. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Tore Rynning-Nielsen for inntektsåret 2007 oppheves.
- 3.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Tore Rynning-Nielsen 366 982 – trehundreogseksogsekstusennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelser.
4. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Herkules Capital I AS for ligningsåret 2007 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at selskapet tilordnes et beløp kr 310 966 061 som virksomhetsinntekt. Tilleggsavgift ilegges ikke.
- 4.1 Sakskostnader tilkjennes ikke.

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

Staten v/Skatt øst har i rett tid anket dommen vedrørende de tre personlige skatteyttere til Borgarting lagmannsrett. Herkules Capital I AS har i rett tid anket dommen vedrørende tingrettens slutning post 4. Ankeforhandling ble avholdt i dagene 1. - 5. desember 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Munthe, Blix og Rynning-Nielsen møtte sammen med sin prosessfullmektig, og Munthe og Rynning-Nielsen avgav forklaring. Staten v/Skatt øst møtte med sin prosessfullmektig og tre representanter fra Skatt øst, som ikke avgav forklaring, jf. tvisteloven § 24-6 andre ledd. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**Staten v/Skatt øst**, har i hovedtrekk anført:

Endringsvedtakene (F3/818-845 og F3/846-876) er gyldige. Utbetalingen av carried interest til Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens sfærer klassifiseres som virksomhetsinntekt og tilordnes Herkules som sådan. Utbetalingen til de tre personlige ankemotpartenes holdingselskaper må klassifiseres som lønn og tilordnes dem personlig.

Hvilken kategori en inntekt faller inn under (klassifikasjonsvurderingen) avgjøres etter en vurdering av hva slags innsatsfaktorer den stammer fra; om den er knyttet til arbeidsinnsats, virksomhet eller kapital. Denne tilknytningsvurderingen har vært tema i en rekke høyesterettssaker: Rt-2003-504 (Lundegaard) avsnitt 30, Rt-2008-1307 (Alvdal Bygg) avsnitt 23-25, Rt-2009-105 (Enskilda) avsnitt 56-59, Rt-2009-813 (Gard/Tveit) og Rt-2010-527 (Boston Consulting) avsnitt 39. Utfallet beror på en realitetsvurdering. Det er ikke tale om skattemessig gjennomskjæring eller pro-forma-vurderinger.

Når det gjelder tilordningsvurderingen, gir også denne anvisning på en realitetsvurdering. Spørsmålet er hvilket subjekt som har foranlediget inntekten. Det er dette subjektet som skal beskattes. Sentralt i denne vurderingen står det enkelte subjekts innsatsfaktorer og funksjoner overfor en inntekt, se Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utg. 2014 side 115 flg, Rt-2001-1049 (A Trading) og Rt-2009-813 (Gaard/Tveit) avsnitt 75.

Statens syn er at utbetalingen av carried interest er knyttet til Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens arbeidsinnsats. Årsaken til at investorene gikk med på å avstå deler av gevinsten (carried interest) til de tre personlige ankemotpartene, var at disse skulle gis et insentiv til å arbeide for størst mulig verdiskapning i fondet. Generelle beskrivelser av fenomenet «carried interest» viser at det dreier seg om et slikt insentiv. Konkret i denne saken fremkommer koblingen mellom carried interest og de tres arbeidsinnsats i flere dokumenter og koblingen mellom disse, se særlig aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. I den avtalen er det satt som et vilkår for aksjeinnehavet i dette selskapet, og dermed retten til carried interest, at Munthe, Blix og Rynning-Nielsen arbeider i Herkules. I aksjonæravtalen pkt. 8 sies det rett ut at de tre personene har «rettigheter til 'Carried-Interest'».

Utbetalingen av carried interest til de tre personlige ankemotpartenes sfærer må derfor anses som arbeidsinntekt (lønn) for dem.

Munthe, Blix og Rynning-Nielsen arbeidet i Herkules. Det er i dette selskapet aktiviteten som begrunnet utbetalingen av carried interest ble utøvet. Carried interest må derfor tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt. Det er ikke grunnlag for å la GP bli tilordnet hele eller deler av carried interest. Aktiviteten i dette selskapet begrunner ikke utbetalingen av carried interest.

Det er ikke noe motsetningsforhold mellom å anse utbetalingen av carried interest som lønnsinntekt for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen og virksomhetsinntekt for Herkules. Virksomhetsinntekt for et selskap etterfulgt av lønn for en ansatt er en vanlig måte for kapital å bevege seg på.

Utbetalingen av carried interest må anses som lønn, selv om den eventuelt ikke kan anses som virksomhetsinntekt for Herkules. Vurderingstemaet er hele tiden hvorfor Munthe, Blix og Rynning-Nielsen har mottatt carried interest til sine sfærer. Er svaret på det de tres arbeidsinnsats, blir utbetalingen å betrakte som arbeidsinnsats (lønn), uansett hva den betraktes som lenger ned i strukturen, eller hvilket subjekt lenger ned som blir tilordnet inntekten.

Forutsetningen for at spørsmålet om tilleggsskatt og tilleggsavgift skal oppstå, er at retten kommer til at carried interest er arbeidsinntekt for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen, samt virksomhetsinntekt for Herkules. De objektive vilkårene for tilleggsskatt og tilleggsavgift er oppfylt. Ankemotpartene gav ikke fullstendige opplysninger i sine selvangivelser for 2007 om tilknytningen mellom på den ene siden arbeidet for fondet og virksomheten i Herkules og på den annen side utbetalingen av carried interest. Det foreligger ikke unnskyldelige forhold.

Subsidiært fastholder staten at hvis det ikke skulle være grunnlag for beskatning av de tre personlige ankemotpartenes arbeidsinntekt, så omfatter Herkules' endringsvedtak inntekten fra carried interest. Det er derfor korrekt å avsi slik dom som tingretten gjorde i slutningen punkt 4.

I de fire sakene ble det ble nedlagt slik likelydende påstand:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

**Tore Rynning-Nielsen, Sverre Morten Blix, Gert Wilhelm Munthe og Herkules Capital I AS**, har i hovedtrekk anført:

Det er ikke rettslig eller faktisk grunnlag for å klassifisere noen del av carried interest som deles ut som utbytte fra GP til Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens investeringsselskaper (holdingselskaper) som lønnsinntekt for de tre personlig. Dette gjelder uavhengig av om retten kommer til at carried interest som utbetales fra fondene, skal tilordnes GP eller Herkules. Utgangspunktet og hovedregelen er at inntekten skal tilordnes selskapet som driver virksomheten, og det er i denne saken General Partner. Restoverskuddet i slik virksomhet vil være eieroverskudd, og ikke lønn, jf. Rt-1994-1064 (Bye).

Utgangspunktet for vurderingen er skatteloven § 5-1. Ordlyden gir liten veiledning for denne saken, og heller ikke rettspraksis gir grunnlag for omklassifisering, jf. Rt-2000-758 (Kruse Smith), Rt-2000-1739 (Pre Finans), Rt-2009-105 (SEB Enskilda) og Rt-2009-813 (Gaard/Tveit). Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens investeringsselskaper mottar utbytte i egenskap av å være eiere av GP (eller Herkules hvis man legger statens syn til grunn). Utbytte skal som hovedregel skattlegges som kapitalinntekt. Det følger av høyesterettspraksis at det aktuelle utbyttet bare kan omklassifiseres til lønnsinntekt og tilordnes Munthe, Blix og Rynning-Nielsen personlig, dersom det foreligger en kvalifisert tilknytning mellom utdelingen av det aktuelle utbyttet og deres arbeidsinnsats. Det foreligger ingen slik kvalifisert tilknytning.

Et fellestrekk i sakene hvor aksjeinntekt er omklassifisert til arbeidsinntekt er:

- Fordelen representerer en særfordel som ikke kan utledes av aksjonærposisjonen.
- Eierne (eller arbeidsgiver) som yter fordelene, oppstiller vilkår om motytelser i form av arbeidsinnsats.

Det gir ikke grunnlag for omklassifisering at:

- Aksjonærinteressen er betinget av ansettelsesforholdet.
- Den ansatte må selge ved avslutning av ansettelsesforholdet, eller
- at den ansatte får med seg verdiutviklingen i eierperioden.

Munthe, Blix og Rynning-Nielsen etablerte Herkules sammen med Ferd AS. De får dermed, på samme måte som Ferd, utdelt overskudd fra virksomheten i form av utbytte i henhold til sine respektive eierandeler. Utbetalingen av carried interest har rettslig grunnlag i selskapsavtalen, som gjelder mellom uavhengige parter. Utbyttet som deles ut, er således kapitalinntekt og skal skattlegges i tråd med dette.

Når det gjelder utbetaling fra GP til PG Holding Ltd. og AS Nose Crown Company Ltd., har utbetalingen rettslig grunnlag i eierskapet og fordeles etter eierandel. GP har ikke satt noe vilkår om arbeidsinnsats, og da kan det ikke foretas noen omklassifisering. Det samme gjelder PG Holding Ltd.

Aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. er inngått mellom prinsipalene, og den kan endres eller sies opp. Avtalen er etablert for å beskytte virksomheten. Den beskytter også den som vil eller må tre ut, og han får i så fall med seg verdiskapning i eiertiden.

Det var ikke grunnlag for omklassifisering etter reglene som gjaldt før skattereformen 2004-2006. Etter reformen er det enda mindre grunnlag for omklassifisering, jf. Ot.prp.nr.92 (2004-2005) side 28 flg. Ved skattereformen ble det innført en overgangsregel (overgangsregel E), hvorefter personlig eide aksjer på visse vilkår kunne overføres til et nystiftet investeringsselskap uten beskatning. Det var denne muligheten Munthe, Blix og Rynning-Nielsen benyttet seg av. De driver en virksomhet basert på at det stadig skal opprettes nye fond. Investorene forventer da at prinsipalene skal inngå med egne midler. Slik mulighet for reinvestering vil prinsipalene miste dersom overskuddet lønnsbeskattes. Skatteetatens standpunkt er i strid med uttaksprinsippet i skattereformen.

Sentralskattekontoret for storbedrifter kom 24. november 2014 til at den delen av carried interest (40 %) som er tilordnet AS Norse Crown Company Ltd., er kapitalinntekt og skattefri. Carried interest kan ikke splittes i virksomhets- og kapitalinntekt. Konsekvensen av dette skattevedtaket er at den delen av carried interest som tilfløt prinsipalenes holdingselskaper, må anses som kapitalinntekt - og kan ikke omklassifiseres til lønnsinntekt for prinsipalene personlig.

Det er ikke grunnlag for å tilordne carried interest til Herkules. Carried interest skal tilordnes GP. Inntekt skal tilordnes det skattesubjektet som etter det underliggende forhold er berettiget til inntekten. Det er GP som er berettiget til carried interest i henhold til en privatrettslig gyldig avtale som er inngått mellom uavhengige parter og praktisert i samsvar med sitt innhold.

Tingrettens dom slutningen punkt 4 må uansett oppheves. Selv om lagmannsretten skulle komme til at carried interest skal tilordnes Herkules, følger det av langvarig rettspraksis at domstolen ikke skal opptre som ligningsorgan i første instans. Retten skal således prøve om ligningen er gyldig, men retten kan ikke fastsette ny ligning med et annet innhold enn det som er gjennomført ved ordinær ligning eller et endringsvedtak. Ligningsvedtaket gjelder kun arbeidsgiveravgift.

Det er uansett ikke grunnlag for tilleggsskatt eller tilleggsavgift. Vilkårene er ikke oppfylt. Munthe, Blix og Rynning-Nielsen hadde ingen foranledning til å gi opplysninger i sine personlige selvangivelser om utbetaling av carried interest fra fondene til GP, utbytte fra GP til PG Holding Ltd. og utbytte fra PG Holding AS til den enkeltes investeringsselskap. Det samme gjelder Herkules.

Dersom lagmannsretten skulle komme til at vilkårene er oppfylt, foreligger det uansett unnskyldelige forhold slik at tilleggsskatt og tilleggsavgift må bortfalle, jf. ligningsloven § 10-3. Etter skattereformen var det den rådende oppfatning at eiere som driver virksomhet gjennom aksjeselskaper, ikke skal lønnsbeskattes for inntekter knyttet til aksjeselskapets virksomhet. Skattekontoret konkluderte også i en bokettersynsrapport i 2011 med at carried interest var virksomhetsinntekt for GP. Det var ingen problemstilling hvorvidt noe av inntekten kan anses som lønn for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Det kan ikke da kreves at de skulle være klar over denne problemstillingen tre år tidligere.

For Munthe, Blix, Rynning-Nielsen og Herkules Capital I AS ble det nedlagt slike likelydende påstander:

1. Prinsipalt: Skattekontorets vedtak av 20. juli 2012 vedrørende ankemotpartens ligning for inntektsåret 2077 oppheves.
2. Subsidiært: Skattekontorets vedtak av 20. juli 2012 vedrørende ankemotpartens ligning for inntektsåret 2007 oppheves for så vidt gjelder ileggelse av tilleggsskatt/tilleggsavgift.
3. Ankemotpartene tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

**Lagmannsrettens syn på saken:**

**1. Sammendrag**

Lagmannsretten har kommet til at carried interest er *virksomhetsinntekt*, og at den må omklassifiseres og tilordnes Munthe, Blix og Rynning-Nielsen som *alminnelig inntekt* og *personinntekt*. Videre er lagmannsretten kommet til at carried interest skal *tilordnes* Herkules Capital I AS, og at *arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget* i selskapet økes tilsvarende. Lagmannsretten har også kommet til at det er grunnlag for ileggelse av *tilleggsskatt* og *tilleggsavgift*. Konklusjonen er derfor at de fire ligningsvedtakene av 20. juni 2012 er gyldige. Skatteyterne må også erstatte staten v/Skatt østs *saksomkostninger*.

Lagmannsretten vil i den videre fremstilling først i punkt 2 ta stilling til om carried interest er virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt. Deretter i punkt 3 vil spørsmålet om carried interest skal anses som alminnelig inntekt og personinntekt for de tre personlige skatteyterne, bli vurdert. I punkt 4 behandles spørsmålet om carried interest skal tilordnes Herkules Capital I AS. Spørsmålet om tilleggsskatt og tilleggsavgift behandles i punkt 5, og i punkt 6 tas det stilling til saksomkostningsspørsmålet.

**2. Er carried interest kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt?**

Lagmannsretten bemerker innledningsvis at i NOKUS-oppgavene for GP I og II for inntektsårene til og med 2012 har carried interest blitt behandlet som skattefri kapitalinntekt. GP og PG Holding Ltd. er såkalte NOKUS-beskattede selskap. Under saksforberedelsen før hovedforhandlingen i tingretten aksepterte imidlertid prinsipalene og Herkules klassifiseringen av carried interest som virksomhetsinntekt, og tingretten bygde på dette i sin dom av 20. desember 2013.

Den 24. november 2014 kom Sentralskattekontoret for storbedrifter (Sfs) til at den delen av carried interest (40 %) som tilordnes Ferd AS' selskap AS Norse Crown Company Ltd. via GP, skulle klassifiseres som fordel vunnet ved kapital, og at beløpet var skattefritt. På denne bakgrunn har prinsipalene og Herkules Capital I AS på ny prinsipalt anført at carried interest er kapitalinntekt, og lagmannsretten må følge og ta stilling til dette.

Skatteloven § 5-20 bestemmer hva som er kapitalinntekt, men selve ordlyden gir liten veiledning i foreliggende sak. Som nevnt, kom Sfs til at den delen av carried interest (40 %) som tilfalt AS Norse Crown Company Ltd. var kapitalinntekt. Spørsmålet blir derfor om inntekt i form av carried interest kan anses som kapitalinntekt for noen mottagere og som virksomhetsinntekt for andre.

Prinsipalene og Herkules har anført at det ikke er grunnlag for en slik differensiering. Det er vist til at carried interest utbetales basert på ett rettslig og ett faktisk grunnlag, og det er ikke da mulig å vurdere beløpet skattemessig anderledes på grunn av forhold utenfor GP selv.

Sfs har i sitt vedtak lagt til grunn at norsk skattemessig klassifisering av inntekt i form av carried interest kan differensieres. Lagmannsretten er enig i dette. Det avgjørende blir de bakenforliggende innsatsfaktorer, og det må foretas en reell vurdering av de samlede faktiske forhold, jf. Rt-2009-105 (SEB Enskilda) og Rt-2010-527 (Boston Consulting). Selv om disse sakene gjaldt et annet saksforhold, er de relevante også for vurderingen i foreliggende sak.

I Skatt øst' vedtak for Munthe side 20 heter det:

Verken prinsipalene eller GP-selskapene har således tatt en kapitalrisiko som kan forklare en forholdsmessig høyere avkastning enn de øvrige investorene i tilfeller hvor Fondene oppnår avkastning over referanseindeksen. Suksesshonoraret må følgelig være foranlediget av noe annet enn kapital. Skatteyter kan i lys av dette ikke høres med at utbetalingene fra fondet er et resultat av skatteyters eierinteresse, heller ikke gjennom en trinnvis tilordning av suksesshonoraret gjennom eierposisjoner.

Det er Herkules Capital I AS, hvor prinsipalene er ansatt, som har ansvaret for den faktiske forvaltningen av fondet.

...

Utbetaling av suksesshonoraret til GP-selskapene fra Fondene utløses dersom realisasjon av andeler i porteføljeselskapene gir en gevinst som overstiger referanseindeksen. Suksesshonoraret er følgelig et gevinstrelatert forvaltningshonorar, som er basert på verdiutviklingen i porteføljeselskapene, og dermed betinget av i hvilken grad forvalterselskapet Herkules Capital I AS lykkes med sin forvaltning.

...

Forvalterselskapets verdiskapning vil være betinget av de ansattes arbeidsinnsats. Etter skattekontorets oppfatning er det derfor de ansatte rådgiverne i Herkules Capital AS som er verdidriveren i fondet.

Lagmannsretten er enig i dette. Fondsforvaltersiden har ikke noen investert kapital, slik at det er ingen ting å oppnå kapitalavkastning fra. Riktignok har prinsipalene gjennom sine holdingsselskaper investert til sammen 15 millioner kroner i fondene. De har med denne investeringen tatt den samme risiko som de øvrige investorene, og mottar følgelig den samme avkastning på investert kapital. Denne inntekten er også behandlet som kapitalinntekt. Dette kan imidlertid ikke føre til at også carried interest skal anses som kapitalinntekt for prinsipalene.

Lagmannsretten bemerker for øvrig at skattekontorets klassifisering av inntekten ikke står i motstrid til Sfs' vedtak, da Sfs la vekt på at prinsipalene hadde bidratt med en betydelig arbeidsinnsats, mens at det ikke var funnet tegn til noe tilsvarende fra Ferd-siden. Når AS Norse Crown Company Ltd.' andel av carried interest ikke kunne anses å være foranlediget av arbeid

eller virksomhet, måtte inntekten klassifiseres som fordel vunnet ved kapital. Det måtte legges avgjørende vekt på sammenhengen mellom Ferd-konsernets investeringer i fondet og fondsstrukturen.

Det forhold at General Partner har et ubegrenset ansvar for fondets forpliktelser overfor tredjemann, kan heller ikke føre til at GP har tatt en risiko som kan forklare at den tilføres carried interest. For det første har GP ene til sammen bare GBP 50 000 i egenkapital, noe som gjør at GP har ingen evne til å bære noe ansvar av betydning. For det andre fremgår det av fondsavtalen Sec. 6.02 at et ansvar for GP først er aktuelt når fondets samlede kapital er gått tapt. Når det gjelder ansvaret overfor investorene, vil GP i henhold til fondsavtalen Sec. 6.01 bare kunne bli ansvarlig ved grovt uaktsom opptreden mv. Lagmannsretten finner det derfor klart at den risiko GP har, på ingen måte kan begrunne at den skulle tilføres carried interest.

Munthe, Blix, Rynning-Nielsen og Herkules har vist til Kammarrätten i Stockholms dom av 19. desember 2013 til støtte for sitt syn. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at den dommen kan føre til en annen vurdering av foreliggende sak. Fondsstrukturen i den saken var annerledes enn i vår sak; blant annet tilfalt carried interest ikke GP, og prinsipalens investeringsselskap mottok carried interest direkte fra fondet. Selv om Högsta Fövaltningsdomstolen nektet «prövningstilstand», kan det også reises spørsmål om den rettskildemessige vekt av en svensk dom tilsvarende en norsk lagmannsrettsdom.

**Konklusjonen** blir etter dette at den carried interest som PG Holding Ltd. mottok, er virksomhetsinntekt og ikke kapitalinntekt.

### **3. Er utbetalingen til Munthes, Blix og Rynning-Nielsens holdingselskaper arbeidsinntekt for dem personlig?**

Problemstillingen er om det er rettslig grunnlag for å omklassifisere beløpene mottatt av prinsipalenes holdingselskaper til lønnsinntekt og deretter tilordne inntekten til prinsipalene, slik at det blir lønnsbeskatning.

Prinsipalene har fremholdt at eierselskapene mottar den aktuelle pengestrømmen som eiere av virksomheten (GP eller PG Holding Ltd.). Deres eierskap er ikke et resultat av ansettelsesforholdet i Herkules, men det er ansettelsesforholdet som er et resultat av eierskapet, det vil si etableringen av ny virksomhet. Aksjeinntekter skal skattlegges som inntekt vunnet ved kapital, jf. skatteloven § 5-1. Unntak krever kvalifisert tilknytning mellom fordel (aksjeinntekt) og arbeidsinnsats. Det er også vist til at før skattereformen i 2004 ville det ikke vært rettslig grunnlag for lønnsbeskatning i et tilfelle som dette. Etter skattereformen vil det være i strid med formålet med uttaksprinsippet å omklassifisere utbetalingen som lønn.

Lagmannsretten bemerker at i henhold til skatteloven § 5-1 første ledd foreligger det skatteplikt for «... enhver fordel vunnet ved arbeid ...». For at en inntekt skal kunne beskattes som arbeidsvederlag, er det et vilkår at det foreligger en fordel som er innvunnet gjennom arbeid. Hva som nærmere omfattes av arbeidsvederlagsbegrepet fremgår av skatteloven § 5-10, hvor det i bokstav a heter:

Fordel vunnet ved arbeid omfatter blant annet:

a. lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor

tjenesteforhold, men ikke i virksomhet. Som annen godtgjørelse anses blant annet tantieme, gratiale, ventepenger, drikkepenge, provisjon, premier, priser, stipend og lignende ytelser, samt ytelser som omfattes av §§ 5-11 til 5-14,

Bestemmelsen er ikke uttømmende, jf. «blant annet». I Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov er det i merknadene til § 5-10 uttalt følgende på side 102:

I § 5-10 bokstav a er de mest alminnelige formene for godtgjørelse i tjenesteforhold som lønn, honorar og feriepenger nevnt. I bokstav a annet punktum er det også nevnt godtgjørelser som kan være av mer tilfeldig karakter. Denne eksemplifiseringen danner ikke noen yttergrense for inntektsbegrepet. Avgjørende vil være om fordelene kan anses vunnet ved arbeidsforholdet. Dette vilkåret kan være oppfylt også for fordeler som har løsere tilknytning til arbeidsforholdet enn de fordelene som er nevnt eksplisitt i bokstav a annet punktum. Ordlyden i bokstav a har ikke noe direkte motstykke i gjeldende skattelov, men kan utledes ved en fortolkning av § 42 første ledd, fjerde ledd tredje punktum og § 55 første ledd nr 1 a.

I merknadene til § 5-1 side 95 er det for øvrig når det gjelder arbeid, uttalt at skatteplikten for arbeid er ikke betinget av at arbeidet utføres etter avtale eller på annen bindende måte. I Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave 2014 side 152 heter det:

Etter sktl. § 5-1, 1. ledd må en fordel være «vunnet ved» bl.a. arbeid eller virksomhet. I denne formuleringen ligger det et krav til sammenheng mellom den ervervede fordelene på den ene siden og det utførte arbeid eller den utførte virksomhet.

Når det gjelder hva som er avgjørende for om kravet til sammenheng er oppfylt, fremgår det av Zimmer op. cit. side 153:

For det første er det ikke noe vilkår at skatteyteren har *krav* på ytelsen.

...

For det annet er det ikke noe vilkår at inntekten er *typisk*.

...

For det tredje er det (med betydning for arbeidsinntekt) ikke noe vilkår at fordelene *stammer fra arbeidsgiveren*. Også fordeler som stammer fra tredjemann, kan meget vel være arbeidsinntekt.

Zimmer oppsummerer Høyesteretts praksis slik på side 155:

Høyesteretts praksis kan utlegges slik at arbeidet/virksomheten må ha gitt *foranledningen* til ervervet av fordelene, og at det for skatteyteren i en viss utstrekning må ha vært påregnelig at hans aktivitet kunne lede til erverv av en slik fordel.

Lagmannsretten går etter dette over til å se på de konkrete forholdene i foreliggende sak.

Det er uomtvistet at det foreligger en fordel (carried interest), og et arbeidsforhold mellom prinsipalene og Herkules Capital I AS. Spørsmålet er om det er tilstrekkelig tilknytning mellom arbeidsforholdet og fordelene. For å ta stilling til dette spørsmålet er det nødvendig å se nærmere

på hvorfor carried interest ble utbetalt til prinsipalenes selskaper, det vil si i hvilken egenskap prinsipalene har mottatt fordelene gjennom sine holdingsselskaper. Det er i den forbindelse nødvendig å se på fondsstrukturen og rollen til Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Dersom carried interest skal tilordnes prinsipalene som lønn, må det skatterettslig behandles som om de har mottatt dette som lønn og deretter videreført lønnen til de respektive holdingsselskaper.

Ut fra bevisføringen legger lagmannsretten til grunn at carried interest brukes i Private Equity-bransjen som et incentiv rettet mot nøkkelmedarbeidere med særlig betydning for fondenes utvikling. Fondsstrukturen i dette tilfellet bygget på et standardopplegg («hyllevare») etter britisk mønster. Carried interest tilfalt General Partner, som kun hadde funksjon som styrer av fondet. Det var ingen ansatte i GP og uten daglig virksomhet. Til driften av GP ble det kjøpt tjenester av Aztek Finansiell Service på Jersey. GP hadde med ett lite unntak i 2009 ikke innskudd i fondet, og alle GPs utgifter ble belastet fondet.

Seksti prosent av carried interest ble sluset via GP og prinsipalenes selskap PG Holding Ltd til prinsipalens respektive holdingsselskaper. PG Holding Ltd. drev ingen virksomhet og tok ingen risiko. Så vidt lagmannsretten forstår, var denne delen av strukturen ikke en del av det britiske standardopplegget.

Det er uomtvistet at Munthe, Blix og Rynning-Nielsen arbeidet i Herkules for fondet. De ble ved etableringen av fondet presentert som nøkkelpersoner, som skulle ha en sentral betydning for fondets utvikling. Lagmannsretten viser til at de er navngitt flere steder i Confidential Information Memorandum og for øvrig flere steder benevnt som «principals». Memoet ble gjort til en formell del av avtaleverket, og også fondsavtalene angav de tre ved navn.

Herkules fikk en flat godtgjørelse på to prosent pr. år av innskuddet i fondet. Carried interest var avhengig av avkastningen på fondets investeringer. Fordelingen av avkastningen fra fondet skjedde skjematisk etter en modell, jf. fondsavtalen sec. 4,02. Etter fordeling av overskuddet til investorene og GP, ble restbeløpet fordelt med 20 prosent til GP-selskapene og 80 prosent til investorene. Ved utdelingen i 2007 ble dette et betydelig beløp til GP.

Det fulgte av strukturen at carried interest skulle tilfalle prinsipalenes holdingsselskaper helt utenfor Herkules-siden av strukturen. Dette alene tilsier ikke at carried interest skal tilordnes prinsipalene som arbeidsinntekt for dem personlig. Lagmannsretten mener imidlertid at carried interest må sees i sammenheng med de tre prinsipalenes arbeid for fondet, og hvilke bindinger som lå i avtaleverket.

Det fremgår av aksjonæravtalen av 23. september 2004 i PG Holding Ltd. punkt 2, 5 og 7 at en forutsetning for å eie aksjer i selskapet, er at man er «ledende ansatt» i Herkules. Det fremgår videre i punkt 8 at «[p]artners rettigheter til «Carried-Interest» som følge av avtaler med eventuelle senere nye fond skal være ... som i første fond». Partnerne er i dette tilfellet Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Slik lagmannsretten ser det, er realiteten i dette at carried interest må anses som vederlag for prinsipalens arbeid for fondet i Herkules. Uttredensregelen i avtalen punkt 7 er her også sentral. Det fremgår at det er en salgspålegg av aksjene etter eventuell fratreden i Herkules. Såkalte «Frie Aksjer» omfattes ikke av salgspålegget. Hva som er frie aksjer, fremgår av en avtrappingsplan, og avtrappingsregelen gav tilgang til den delen av carried interest som var

opparbeidet i den tid vedkommende arbeidet i Herkules. Klausulen har således intet med PG Holding å gjøre.

Lagmannsretten mener at dette klart viser at det var arbeidet i Herkules - og ikke eierskapet i PG Holding - som begrunnet tilgangen til carried interest. Dette bestyrkes også av at når Strømme ble aksjonær i Herkules og begynte å arbeide der, mottok han ikke carried interest som i 2007 kom fra Fond I. Han mottok imidlertid carried interest fra Fond II, hvor det var etablert et nytt holdingselskap, GP Holding II Ltd, hvor de tre opprinnelige prinsipalene og Strømme var aksjonærer.

Videre bestyrkes dette av arbeidsavtalenes punkt 2 (kun Munthes er fremlagt), hvor man nettopp viser til fondsstrukturen. Det fremgår også av fondsavtalens Sec. 7.02 (f) og 9.02 (d) at prinsipalene skal anvende all sin tid for fondet. Videre er det oppstilt varslingsplikt og nærmere bestemmelser om prosedyren dersom en prinsipal skulle fratre fra arbeidsforholdet i Herkules.

Prinsipalene har vist til at aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. ble inngått for å beskytte virksomheten, beskytte den som må eller vil tre ut, og sikre at vedkommende får med seg verdiskapning i eiertiden. Aksjonæravtalen beskytter også de som blir igjen mot å få en betydelig likviditetsbelastning. Det er anført at avtaleverkets bestemmelser gir i det hele ikke grunnlag for omklassifisering til lønn.

Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at det som her er anført om bakgrunnen for aksjonæravtalen, kan føre til en annen vurdering av at det foreligger en kvalifisert tilknytning mellom utbetalingen til holdingselskapene og arbeidet i Herkules. Carried interest er i realiteten en bonus; et incentiv som skal motivere de ledende ansatte til å skape maksimale verdier og nytte for investorene. Dette bestyrkes av at enkelte andre ansatte i Herkules fikk et eierskap for 8,75 prosent i GP II gjennom et eget felles holdingselskap, GG Holding. De ville motta eventuell carried interest fra Fond II uten eierskap i Herkules. Det var tilsvarende mekanisme i GG Holding ved opphør av arbeidsforholdet i Herkules som i aksjonæravtalen i PG Holding Ltd.

Prinsipalene har gått grundig inn på skattereformen 2004-2006. Reformen innførte et uttaksprinsipp. Aksjeselskaper skal kunne reinvestere virksomhetsinntekter uten at disse tas ut og skattlegges som utbytte før de reinvesteres. Forutsatt at carried interest tilordnes som virksomhetsinntekt i Herkules, er arbeidsinntektsbeskatning av de tre personlige ankemotpartene å betrakte som «tvangslønn». En slik beskatning vil være i strid med formålet bak skattereformen.

Staten v/Skatt øst har anført at beskatningen som følger av vedtakene i foreliggende sak ikke er i strid med formålet bak skattereformen. Det var på ingen måte intensjonen bak skattereformen eller uttalelsene fra Skattedirektoratet at arbeidsinntekt skal kunne tas ut skattefritt ved å klassifisere arbeidsinntekten som utbytte og legge den inn i et mellomliggende holdingselskap.

Lagmannsretten bemerker at det fremgår av Rt-2008-1307 (Alvdal Bygg) avsnitt 23 at ligningsmyndigheten kan omklassifisere en inntekt slik at skatteyers betegnelse må vike for en riktig skatterettslig bedømmelse. Hvis riktig klassifisering er arbeidsinntekt, er en nødvendig konsekvens av dette at inntekten tilordnes personen som har utført arbeidet, jf. Rt-2009-813

(Gaard/Tveit) avsnitt 75. Spørsmålet er følgelig om skattereformen medførte noen endringer av dette utgangspunktet.

Formålet med skattereformen var å innføre en modell som gjorde skillet mellom arbeids- og kapitalinntekter mindre og dermed motvirket insentivet til å ta ut lønn som utbytte, jf. NOU 2003:9 Skattelovutvalget side 208 flg. Reformen innebar ingen endring av skattelovens bestemmelser om de forskjellige inntektskategoriene eller de grunnleggende prinsippene om klassifikasjon og tilordning. En annen sak er at behovet for å vurdere klassifikasjonsspørsmål ble mindre. Dersom man skulle tillate at det som i realiteten er arbeidsinntekt, tas ut som skattefritt utbytte etter den såkalte fritaksmetoden, ville det vært en utvidelse av metodens anvendelsesområde.

Begge parter har vist til uttalelser fra Skattedirektoratet. I Utv. 2013 side 1189 punkt 3 uttales det blant annet følgende om den aktive eieren har plikt til å ta ut lønn eller utbytte:

... .Det er ... tillatt å ta ut overskudd som utbytte/utdeling istendenfor lønn/arbeidsgivergodtgjørelse, uten at Skatteetaten omklassifiserer til arbeidsinntekt. Som beskrevet innledningsvis er denne praksisen et begrenset unntak fra hovedregelen. Utgangspunktet, og det som gjelder i andre tilfeller enn når samme person er aktiv og direkte eier i et selskap, er at klassifisering og tilordning skal følge skattelovens alminnelige regler.

Det unntaket som her er omtalt, gjelder altså bare de tilfeller der samme person er aktiv eier og direkte eier i selskapet (virksomheten). Skattedirektoratet har i Utv. 2009 side 1116 en uttalelse om indre selskaper og uakseptable skatteopplegg. Det heter her:

Man må videre vurdere hva inntekten reelt er ved riktig tilordning. I forhold til det som er beskrevet her [indre selskap], er overskuddet arbeidsgenerert inntekt, virksomheten er kompetansebasert, og det er aktiv partners arbeidsinnsats som er grunnlaget for utbetalinger til holdingsselskapet. Skattedirektoratet mener ut fra dette at avkastningen som skal skattlegges hos (tilordnes) de aktive partnerne, i hovedsak dermed må anses som arbeidsinntekt. ... . Organisatoriske løsninger som ovenfor beskrevet kan således ikke aksepteres for å unngå beskatning som arbeidsinntekt.

Selv om uttalelsen direkte gjelder indre selskaper, har den overføringsverdi til foreliggende sak. En inntekt som i realiteten er arbeidsinntekt kan ikke utbetales som utbytte til et mellomliggende holdingsselskap og på den måten unngå beskatning som arbeidsinntekt.

Lagmannsretten har som nevnt kommet til at det er en kvalifisert tilknytning mellom prinsipalenes arbeid for Herkules og overføring av carried interest via PG Holding Ltd. til prinsipalenes holdingselskaper. Skattevedtakene i denne saken er derfor ikke i strid med skattereformen.

**Konklusjonen** blir at utbetalingen av carried interest via PG Holding AS til Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens holdingselskaper er arbeidsinntekt for dem personlig.

#### **4. Skal carried interest tilordnes Herkules Capital I AS?**

Lagmannsretten kom i punkt 2 til at carried interest er virksomhetsinntekt, og i punkt 3 til at carried interest må tilordnes prinsipalene personlig som lønnsinntekt. Dette innebærer at lagmannsretten behøver ikke å ta stilling til Herkules-vedtakets omfang, det vil si om lagmannsretten kan avsi dom for at Herkules skal betale 28 prosent inntektsskatt av carried interest. En stillingtagen til det spørsmålet ville først blitt aktuelt forutsatt at inntekten ble tilordnet Herkules som virksomhetsinntekt, men at den ikke ble ansett som personlig arbeidsinntekt.

Spørsmålet blir imidlertid om det er riktig å tilordne carried interest til Herkules. Det må foretas en konkret vurdering av om inntektsposten bedømt på riktig måte er tilordnet riktig subjekt. Prinsipalene og Herkules har anført at inntekten må tilordnes GP, mens staten mener den skal tilordnes Herkules.

I Zimmer op. cit. side 115 heter det om tilordningsspørsmålet:

*Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatretslig, trygderettslig osv.) er den berettigede, skal tilordnes inntekten.*

Det heter videre på side 157:

Tilordning av arbeids- og virksomhetsinntekt til et skattesubjekt volder normalt ikke problemer. ... Hvor det er interessefellesskap mellom to eller flere skattesubjekter, kan de - sett under ett - ha interesse i å overføre inntekt fra ett subjekt til et annet, men slik inntektsoverføring kan ikke kreves lagt til grunn skatterettslig. De mest praktiske former for interessefellesskap er familieforhold og selskapsforhold (i konsern- og hovedaksjonærforhold).

Prinsipalene og Herkules har anført at Herkules har ikke krav på carried interest etter avtaleverket, et avtaleverk som er etterlevd i praksis. Carried interest er ikke utbetalt til Herkules. Det er heller ikke ført i regnskapet og selvangivelsen til Herkules. Det er GP som etter avtaleverket har krav på carried interest, og som har mottatt det.

Det er ikke bestridt av staten, og lagmannsretten legger til grunn, at det har vært en realitet at fondet har vært styrt av GP. Spørsmålet er imidlertid hvorfor GPene ble tildelt rettighetene til carried interest.

Verdiskapningen i fondet ble generert av Herkules. Herkules var verdidriveren i systemet og utøvte en omfattende virksomhet hver dag. De ansatte analyserer en rekke oppkjøpskandidater, og de mest aktuelle undersøkes intenst. Representanter fra Herkules sitter også til tider i porteføljeselskapenes styre i startfasen. Herkules representerer seg selv i GPens styremøter, og innstillinger til styret er utarbeidet av Herkules. Herkules er følgelig helt dominerende.

Lagmannsretten mener derfor at disse forholdene sammenholdt med at carried interest skal beskattes som lønn for prinsipalene, tilsier at det må bli riktig å tilordne inntektsposten til Herkules. Carried interest er som nevnt et incentiv til særlige viktige enkeltpersoner. Det er et gevinstrelatert forvaltningshonorar, som er betinget av i hvilken grad Herkules lykkes med sin forvaltning. Samme eierskap i Herkules som i GPene var synbart og motiverende for investorene,

og for investorene var det ikke av betydning om retten til carried interest ble lagt til GP eller Herkules. Den delen av carried interest som er generert av de ansatte i Herkules, må således anses som en virksomhetsinntekt i Herkules, hvor prinsipalene som har fått utbetalt carried interest, er ansatt. Konsekvensen av at inntekten til de ledende ansatte er tilordnet som arbeidsinntekt for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen, er at virksomhetsinntekten må tilordnes Herkules med virkning for arbeidsgiveravgiften, jf. folketrykkeloven § 23-2 første ledd.

Lagmannsretten kan heller ikke se at skattereformen er til hinder for at inntekten tilordnes Herkules. Det vises til det som er sagt ovenfor under punkt 3.

**Konklusjonen** blir at carried interest skal tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt.

## 5. Tilleggsskatt og tilleggsavgift

### Tilleggsskatt

Lagmannsretten har kommet til at carried interest er arbeidsinntekt for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Spørsmålet blir derfor om det er grunnlag for å legge disse personene tilleggsskatt. Hjemmelen for tilleggsskatt er ligningsloven § 10-2, som i første ledd bestemmer:

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.

Tilleggsskatt er en administrativ betalingssanksjon, som ilegges av ligningsmyndighetene. For ileggelse av tilleggsskatt kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i ligningsloven § 10-2 første ledd er oppfylt, jf. flertallet i Høyesteretts storkammerdom inntatt i Rt-2008-1409 (Sørum) avsnitt 68. Ordinær tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6, jf. Rt-2000-996 og Rt-2002-509.

Problemstillingen i vår sak er om det er gitt *ufullstendige opplysninger*. Opplysningsplikten fremgår av ligningsloven § 4-1, som bestemmer:

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.

Bestemmelsen markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skatteyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal blir riktig», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76 venstre spalte. Det er et krav om aktsom og lojal opptreden. Det avgjørende er hvilken konkret oppfordring skatteyteren hadde til å gi de aktuelle opplysningene eller å legge frem aktuelle dokumenter, jf. Rt-2009-813 (Gaard/Tveit) avsnitt 84. Opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres strengt, jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. Opplysningen må gis selv om den skatterettslige løsningen kan være uklar, jf. Rt-2009-813 (Gaard/Tveit) avsnitt 84. Skatteyter må gi alle opplysninger man etter en objektiv vurdering mener at han burde gitt, jf. Rt-1995-1883 (Slørdahl) på side 1888. Det er ikke tilstrekkelig at det er gitt opplysninger i andre skattesubjekters selvangivelser.

Det er på det rene at Munthe, Blix og Rynning-Nielsen i sine private selvangivelser ikke opplyste om tilknytningen mellom på den ene siden arbeidet for fondene og virksomheten i Herkules, og på den annen side utbetalingen av carried interest. De har imidlertid anført at de har opptrådt lojalt. De har gitt omfattende opplysninger i særskilte vedlegg til selvangivelsene for sine investeringsselskaper og i ligningsoppgavene for GP og PG Holding Ltd. (NOKUS) om det de oppfattet som relevante opplysninger. Prinsipalene tok selv initiativ til første møte med skatteetaten og har lojalt fulgt opp alle forespørsler skattekontoret rettet til dem.

Det er anført at de hadde ingen foranledning til å opplyse om noen inntekt fra PG Holding Ltd. i sine private selvangivelser for 2007. De var ikke berettiget til inntektene og mottok ikke inntektene. Det bestrides at de burde opplyst om aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. eller nærmere om carried interest.

Etter lagmannsrettens syn er det klar sannsynlighetsovervekt for at Munthe, Blix og Rynning-Nielsen burde ha forstått at opplysninger om tilknytningen mellom arbeidet for fondet og virksomheten i Herkules, og utbetalingen av carried interest, kunne være av betydning også for deres private selvangivelser. De har alle lang erfaring fra næringslivet og er profesjonelle aktører. Lagmannsretten viser også her til det som er sagt ovenfor under punkt 3 om fondsstrukturen og rollen til Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Det forhold at en del opplysninger ble gitt i selvangivelsene for investeringsselskapene og i ligningsoppgavene for GP og PG Holding Ltd., kan, som nevnt, ikke få betydning. De objektive vilkårene for tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 er følgelig oppfylt.

Det neste spørsmålet blir om det foreligger unnskyldelige forhold, jf. ligningsloven § 10-3 som i første ledd bestemmer:

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

Bestemmelsen ble endret ved lov 19. juni 2009 nr. 49, i kraft 1. januar 2010. I forarbeidene til endringsloven, Ot.prp.nr.82 (2008-2009) om tilleggsskatt, er det på side 42 venstre spalte uttalt om bestemmelsen:

I et system der tilleggsskatten skal ilegges etter objektive kriterier, er det nødvendig med unntaksregler for å unngå urimelige eller uønskede resultater. Det er derfor behov for regler om unntak fra tilleggsskatt. Skattyter må blant annet kunne unntas fra tilleggsskatt dersom den manglende oppfyllelse av opplysningsplikten fremstår som unnskyldelig.

Etter å ha påpekt at regelverket har vært praktisert relativt strengt, uttalte departementet:

Etter departementets oppfatning er det grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning enn i dag. Spesielt bør unntaket som gjelder annen årsak som ikke kan legges skattyter til last, vurderes anvendt i noe større utstrekning.

Og videre på side 42 høyre spalte:

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 lønnsstakere og pensjonister i helt spesielle tilfeller.

Hensikten med lovendringen som trådte i kraft i 2010, er følgelig at unnskyldningsgrunnene skal anvendes i større utstrekning enn tidligere. Dette gjelder særlig unnskyldningsgrunner knyttet til «andre årsaker», jf. også Finansdepartementets prinsipputtalelse av 8. mai 2012.

Munthe, Blix og Rynning-Nielsen har anført at de hadde ingen foranledning til å opplyse om carried interest i sine private selvangivelser, og at dette er unnskyldelig. Det er vist til at skattekontoret brukte to og et halvt år før skattekontoret selv tok opp spørsmålet om lønnsbeskatning, og at det er et tvilsomt rettsspørsmål. Videre er det vist til Rt-2000-758 (Kruse Smith). Saken gjaldt spørsmålet om gevinst på aksjer ervervet av arbeidstagere i det arbeidsgivende selskap skulle bli ansett som fordel vunnet ved arbeid. Dommen er avsagt under dissens 3-2. Flertallet kom til at det ikke var arbeidsinntekt. Mindretallet kom til motsatt resultat og måtte ta standpunkt til om det skulle ilegges tilleggsskatt. De uttalte:

... Ved at det er gitt objektivt uriktige opplysninger, er grunnvilkåret for 30 % tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, jf. § 10-4 nr. 1 til stede. Spørsmålet er da om det foreligger forhold som gjør skatteyterens forhold unnskyldelig. Under en viss tvil er jeg kommet til at spørsmålet bør besvares bekreftende. Det dreier seg om et tvilsomt rettsspørsmål på et område som så å si ikke har vært fremme i rettspraksis og er lite behandlet i teorien. Skatteplikten følger av en avtale tilrettelagt og utformet av selskapet og dets rådgivere, som har lagt til grunn at gevinsten ville bli beskattet etter reglene om beskatning av aksjegevinster. Jeg ser ikke at skatteyterne her har hatt foranledning til å tvile på bedriftens oppfatning om dette, eller at de burde ha innsett at spørsmålet om den skattemessige bedømmelse var av en karakter som tilsa at informasjon om aksjonæravtalens innhold skulle vært innsendt.

Lagmannsretten har kommet til at Munthes, Blix' og Rynning-Nielsens forhold ikke kan anses unnskyldelige. Det vises også til det som er sagt under pkt. 3 om at carried interest er arbeidsinntekt for dem, og ovenfor om vilkårene for tilleggsskatt. Når det særskilt gjelder henvisningen til mindretallets uttalelse i Kruse Smith-dommen, er den avgitt under en viss tvil. For det andre gjaldt den saken en gruppe ansatte i en industribedrift som ved en rettet emisjon fikk tilbud om å erverve aksjer i selskapet til underkurs. De ble presentert et ferdig opplegg fra bedriftens side. I foreliggende sak er Munthe, Blix og Rynning-Nielsen meget erfarne næringslivsfolk, og det er de som sammen med Ferd planla og organiserte fonds- og selskapsstrukturen.

### **Tilleggsavgift**

Som følge av at virksomhetsinntekten (carried interest) skal tilordnes Herkules, og den er å anse som arbeidsinntekt for Munthe, Blix og Rynning-Nielsen, må Herkules svare arbeidsgiveravgift (14,1 %) av beløpet 310 966 061 kroner. Spørsmålet er om det er grunnlag for å ilegge tilleggsavgift. Hjemmelen for å ilegge tilleggsavgift er folketrygdloven § 24-4, som i andre ledd bestemmer:

Dersom arbeidsgiveren ikke gir opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift etter § 24-2 første ledd, eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan ligningsmyndighetene fastsette avgiften. For et slikt vedtak gjelder ligningsloven kapittel 9 om saksbehandling, § 10-2 til § 10-5 om tilleggsskatt, og § 11-2 om søksmål fra det offentlige.

Det fremgår her at reglene for tilleggsskatt gjelder tilsvarende for tilleggsavgift. Lagmannsretten har kommet til at vilkårene for å ilegge tilleggsavgift er oppfylt, og at det ikke foreligger unnskyldelige forhold. Det vises til det som er sagt ovenfor vedrørende tilleggsskatt.

### **6. Saksomkostninger**

Når det som i denne saken er flere parter på samme side, avgjøres rett og plikt til saksomkostninger i forhold til motparten *særskilt* for hver part, jf. tvisteloven § 20-6 første ledd. I dette tilfellet har de fire partene hatt samme prosessfullmektig, og for samtlige parter dreier det seg i hovedsak om samme tvistetema.

#### **Lagmannsretten:**

Staten v/Skatt øst har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på erstatning for sine saksomkostninger. Lagmannsretten finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta en eller flere av de tapende parter helt eller delvis for erstatningskravet, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Staten v/Skatt øst har inngitt omkostningsoppgave på til sammen 263 250 kroner. Beløpet utgjør i sin helhet salær. I tillegg kommer rettsgebyret, 30 960 kroner. Totalt utgjør dette 294 210 kroner. Det var ikke innvendinger til oppgaven fra motparten. Lagmannsretten finner at omkostningene har vært nødvendige, og at det ut fra betydningen av saken har vært rimelig å pådra dem, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, jf. femte ledd.

Lagmannsretten legger til grunn at det totale beløp må fordeles på de fire motpartene med en fjerdedel på hver, det vil si 73 552,50 kroner.

#### **Tingretten:**

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn når det gjelder saksomkostninger for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Dette innebærer at det skal legges til grunn at staten v/Skatt øst har vunnet saken også i tingretten og har krav på full erstatning for sine saksomkostninger for tingretten, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Lagmannsretten finner ikke at det er tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta én eller flere av motpartene helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Staten v/Skatt øst fremla for tingretten omkostningsoppgave på 406 350 kroner. Oppgaven legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, jf. femte ledd. For tingretten blir det også riktig å fordele omkostningene på de fire motpartene, det vil si 101 587,50 kroner på hver.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på fire uker, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd. Årsaken er at saken har vært arbeidskrevende, reisefravær hos dommerne og jule- og nyttårshelgen. Retten hadde imidlertid domskonferanse rett etter ankeforhandlingens avslutning.

*Domsslutning:*

**Tore Rynning-Nielsen:**

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Tore Rynning-Nielsen betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 syttitretusenfemhundreogtrettito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Tore Rynning-Nielsen betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 – etthundreogéntusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

**Sverre Morten Blix:**

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Sverre Morten Blix betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 – syttitretusenfemhundreogtrettito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Sverre Morten Blix betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 – etthundreogéntusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

**Gert Wilhelm Munthe:**

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Gert Wilhelm Munthe betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 – syttitretusenfemhundreogtrettito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Gert Wilhelm Munthe betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 – etthundreogéntusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

**Herkules Capital I AS:**

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Herkules Capital I AS betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 – syttitretusenfemhundreogtrettito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Herkules Capital I AS betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 – etthundreogéntusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

## SKN 15-002 Fiktiv fakturering – summarisk fellesoppgjør

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-5. Forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr. 2.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 26. januar 2015, **sak nr.:** LB-2014-66489

**Dommere:** Lagdommer Fanny Platou Amble, konstituert lagdommer Odd Magne Gjerde, ekstraordinær lagdommer Leiv Robberstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-138179 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-66489 (14-066489ASD-BORG/02).

**Parter:** Staten v/Skatt Øst (advokat Trine Christin Riiber) mot Jaktlia 19 AS (advokat Christian Kofoed-Steen).

**Sammendrag:** Saken gjelder fastsetting av arbeidsgiveravgift og skatt på bakgrunn av fiktiv fakturering ved utførelse av håndverkerarbeid. En byggherre hadde leid inn underentreprenører til å utføre arbeid, og betalt disse i henhold til mottatte fakturaer. Lagmannsretten la imidlertid til grunn at faktureringen var fiktiv, og at det ikke forelå et reelt entreprisforhold. Det var ingen holdepunkter for at byggherren var en del av det kriminelle nettverket, men spørsmålet var likevel om byggherren kunne gjøres ansvarlig for manglende skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Retten kom under tvil til at de som utførte arbeidet måtte anses som ansatte hos byggherren så langt det gjaldt reglene om summarisk fellesoppgjør. Byggherren ble dermed ansvarlig for manglende skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Lagmannsretten kom likevel til at vilkårene for å anvende unntaksregelen (forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr. 2) om lavere skatteprosent ved summarisk fellesoppgjør var oppfylt, og skattekontorets vedtak ble kjent ugyldig på dette grunnlaget. Den ankende part anførte for øvrig at summarisk fellesoppgjør har klare likhetstrekk med tilleggsskatt, og at det derfor må anvendes et skjerpet beviskrav også for summarisk fellesoppgjør. Lagmannsretten var ikke enig i dette.

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak 10. juni 2013, der Jaktlia 19 AS ble ilagt skattetrekk og arbeidsgiveravgift ved såkalt summarisk fellesoppgjør i medhold av ligningsloven § 9-5 nr. 8.

Bakgrunnen for saken er beskrevet slik i tingrettens dom:

Jaktlia 19 AS (heretter «*Jaktlia*» eller «*saksøker*») ble etablert våren 2006. Selskapets formål var oppføring av bygg med 17 leiligheter for senere utleie på eiendommen Jaktlia 19 i Bærum kommune. Jaktlia er et heleid datterselskap av Jacob Aallsgate 28 AS, som igjen eies 100 % av arkitekt Thorbjørn Rodahl (heretter «*Rodahl*»).

Prosjektet hadde en samlet kostpris i overkant av 40 MNOK. Rodahl ledet selv prosjektet. Selskapet inngikk i 2008 avtaler med en rekke entreprenører. Våren 2009 avdekket Rodahl betydelige mangler ved arbeidet utført av Tømrekompaniet AS. Jaktlia avsluttet derfor dette kontraktsforholdet, og fikk utfordringer knyttet til ferdigstilling av malerarbeid og enkelte

tømrerarbeider på prosjektet. Malermester Widar Lund AS gav et pristilbud på malerarbeider den 9. mars 2009. Tilbudet var på kr 812 971,25 inkl. mva. Jaktlia inngikk imidlertid ikke avtale med dette firmaet.

Rodahl hadde kontakt med en av leietakerne i Jacob Aallsgate 28. Han het Artan Fanda-Arnori (heretter «Artan») og var fra Makedonia. Artan hadde drevet med fremleie av andre leiligheter i Jacob Aallsgate 28. Artan fortalte Rodahl at han kjente mange arbeidere, herunder snekkere og malere, og anbefalte Rodahl å benytte Lagos Malconsult. Den 27. mai 2009 ble det inngått skriftlig avtale om malerarbeider mellom Jaktlia og Lagos Malconsult. Avtalen er signert av Rodahl, men det er ikke kjent hvem som signerte for Lagos Malconsult.

I perioden mai til november 2009 mottok Jaktlia totalt 21 fakturaer fra tre ulike enkeltpersonforetak, herunder Lagos Mal Consult, Donat Ren-Maler og Dea Bygg. Jaktlia utbetalte i samsvar med fakturaene til sammen kr 1 500 000,- til disse tre foretakene. Artan var Rodahls kontaktperson frem til han ble arrestert av politiet. Etter dette forholdt Rodahl seg til Shala Shkelzen (heretter «Shala») som kontaktperson.

I brev av 20. oktober 2010 ble Jaktlia varslet om kontroll. Kontrollen resulterte i bokettersynsrapport av 2. januar 2012. Rapporten ble oversendt til Jaktlia sammen med varsel om summarisk fellesoppgjør av 13. april 2012. Etter anmodning fra Jaktlia ble det avholdt et møte med skattekontoret den 16. august 2012. Jaktlia sendte deretter sine merknader i brev av 6. september 2012. Skattekontoret sendte 10. desember 2012 bokføringspålegg med varsel om tvangsmulkt. Jaktlia klaget over bokføringspålegget i brev av 14. desember 2012. Skattekontoret sendte deretter den 15. februar 2013 e-post med orientering om at bokføringspålegget skulle begrenses og kun gjelde fremtidige forhold.

Skattekontoret oversendte utkast til vedtak i brev av 21. februar 2013. Saksøkers merknader til utkastet ble oversendt i brev av 5. april 2013. Skattekontoret fattet 10. juni 2013 vedtak om summarisk fellesoppgjør. Vedtaket ble oversendt til Jaktlia samme dag. Det fremgår av vedtaket at arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget økes med kr 2 700 000,- for inntektsåret 2009, og at ansvar for skatt ved summarisk fellesoppgjør ble fastsatt til kr 1 350 000,- for inntektsåret 2009.

Partene er for lagmannsretten enige om at denne beskrivelsen er dekkende.

Jaktlia innga stevning i saken 19. august 2013 med krav om at skattekontorets vedtak skulle kjennes ugyldig. Staten v/Skatt øst tok til motmæle.

Oslo tingrett avsa 27. januar 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.
2. Jaktlia 19 AS dømmes til å betale kr 198 531,25 inkl. mva. til Staten v/Skatt Øst i erstatning for sakskostnader innen 14 dager fra dommens forkynnelse.

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

Jaktlia AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 6. og 7. januar 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Ankende part ga forklaring, og det ble avhørt 8 vitner inkludert statens partsvitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**Ankende part Jaktlia 19 AS har i hovedtrekk gjort gjeldende:**

Det er ikke grunnlag for å fatte vedtak om summarisk fellesoppgjør i denne saken, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8 og Skattedirektoratets forskrift nr. 1181 av 20. november 1997.

Vilkåret for bruk av ligningsloven § 9-5 nr. 8 er at de som mottar ytelsene, må være ansatt hos den aktuelle skattyter. Her er ytelsene som er utbetalt reelt sett knyttet til entrepriseavtaler. Subsidiært er relasjonen mellom Jaktlia og de som utførte arbeidene uansett ikke dekket av begrepet «ansatte» i ligningsloven § 9-5 nr. 8. Bestemmelsen kan ikke tolkes utvidende. Det vises til reglenes formål og reelle hensyn. Følgelig har Jaktlia heller ikke levert uriktige eller ufullstendige opplysninger over ytelser.

Skattemyndighetene har bevisbyrden for at det ikke foreligger entrepriseforhold. I tillegg anfører ankende part at det kreves klar sannsynlighetsovervekt ved anvendelse av reglene. I den forbindelse vises til at både vilkår og virkning av summarisk fellesoppgjør har paralleller til vedtak om tilleggsskatt.

I vurderingen av om det reelt sett foreligger entreprisekontrakter og ikke ansettelsesforhold må det foretas en helhetsvurdering der en rekke momenter er relevante.

Det er inngått en fastprisavtale med Lagos Mal Consult, med angitt timepris for tilleggsarbeider. At det i tillegg ble utført arbeider som det ikke er inngått skriftlige entrepriseavtaler for, er normalt i slutfasen av et prosjekt der det viktigste er å bli ferdig. Rodahl godkjente arbeidene og diskuterte fakturaene med Artan eller Shala før de ble betalt. Fakturaene var utformet i samsvar med bokføringsregelverket. Arbeidet ble utført for de tre foretakenes egen regning og risiko. Arbeidet ble tilfredsstillende utført. Arbeiderne stilte selv med de materialer som var nødvendige, blant annet maling. De ankom i firmabiler.

De tre foretakene har hatt flere oppdragsgivere. Det fremgår av politidokumenter vedrørende Donat Ren-Maler at selskapet omsatte for mer enn 4 millioner kroner høsten 2009. Også politidokumentene for Lagos Mal Consult viser at selskapet har hatt andre oppdrag. Dea Bygg hadde registrert arbeidstakere med byggekort i 2010. Videre vises det til forklaringen fra Artan om at personen han forholdt seg til, en polakk ved navn Floka, hadde mange som arbeidet for seg. Det har ikke betydning at de formelt sett ikke var ansatt i foretakene så lenge de reelt sett arbeidet for dem. Oppdraget for Jaktlia var ikke et vedvarende arbeidsoppdrag, det var ikke avtalt noe om oppsigelsestid mv som kjennetegner et arbeidsforhold. Rodahl instruerte ikke arbeiderne. Han kommuniserte via Artan eller Shala og kontrollerte at arbeidet var utført i tråd med oppdraget.

Rodahl har opptrådt tilstrekkelig aktsomt ut fra det som kan forventes av en næringsdrivende. Ankende part er først i ettertid blitt kjent med at firmaene inngikk i et kriminelt nettverk. Det er beklagelig at det på denne måten ulovlig er blitt unndratt skatt og avgift, men det innebærer ikke

at Jaktlia kan gjøres ansvarlig for dette gjennom reglene om summarisk fellesoppgjør. For Rodahl fremsto dette som reelle entrepriserforhold. Problemstillingene knyttet til «fiktiv fakturering» var vesentlig mindre kjent i 2009 enn i dag. Arbeidene ble utført, kontrollert og fakturaene ble godkjent av regnskapsfører og betalt. Skulle Jaktlia først gjøre arbeidet ved egne ansatte, ville selskapet kunne gjort det vesentlig billigere ved å ansette dem direkte på vanlig måte, på tilsvarende vilkår som andre håndverkere som var ansatt der.

Til tross for klare likhetstrekk mellom Jaktlia og Malermester Harald Askautrud AS når det gjelder forholdet til Lagos Mal Consult og Donat Ren-Maler, jf. bokettersynsrapport for Askautrud 19. desember 2012 punkt 6.9 som også la til grunn at de to entreprenørene ikke hadde drevet reell næringsvirksomhet, foreslo skattekontoret ingen endringer for dette firmaet. Det er ingen grunn til at Jaktlia skal behandles strengere. Det er grunn til å tro at saken mot Jaktlia er blitt farget av at skattemyndighetene innledningsvis trodde at Jaktlia var del av det kriminelle nettverket, hvilket man i etterkant har erkjent at ikke var tilfellet.

Atter subsidiært anføres at skattekontoret i vedtaket har lagt til grunn et for høyt beregningsgrunnlag. Det er svært usannsynlig at de som utførte arbeidet sitter igjen med nærmere 90 prosent av vederlaget, slik at kun 10 prosent har gått til bakmennene. Ut fra hva man vet om betaling for svart arbeid via rene uttaksselskap er det mer sannsynlig at det har skjedd en likedeling.

Skattesatsen er også satt for høyt. Det er lite sannsynlig at arbeiderne har fått høy lønn. Det må legges til grunn at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte er vesentlig lavere enn 50 prosent, og effektiv skattesats for disse arbeidernes lønn vil sannsynligvis være godt under 30 prosent. I tillegg foreligger det særlige hensyn som tilsier at satsen bør settes lavere. Man er utenfor reglenes hovedanvendelsesområde, og praksis viser at det er en rimelighetsvurdering som skal foretas. Skattesatsen på 50 prosent gir et urimelig resultat.

Jaktlia 19 AS har lagt ned slik påstand:

1. *Prinsipalt*: Skattekontorets vedtak av 10. juni 2013 kjennes ugyldig.
2. *Subsidiært*: Skattekontorets vedtak av 10. juni 2013 kjennes ugyldig. Ved nytt vedtak fastsettes beregningsgrunnlaget, jf. forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr.1, etter rettens skjønn til minimum 50 % av de samlede utbetalinger, tilsvarende minimum NOK 762.106. Videre fastsettes skattesatsen som anvendes til 35 %, jf. forskriftens § 6 nr. 2.
3. *I begge tilfeller*: Staten v/Skatt Øst dømmes til å erstatte Jaktlia 19 AS' sakskostnader for tingretten og lagmannsretten med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling skjer.

**Ankemotparten staten v/Skatt øst har i hovedtrekk gjort gjeldende:**

Tingrettens dom er riktig, både når det gjelder resultat og - i hovedtrekk - begrunnelsen.

Jaktlia 19 AS har betalt en rekke fakturaer utstedt i Lagos Mal Consults, Donat Ren-Malers og Dea Byggs navn. Det er uomtvistet at arbeidet faktisk er utført. Etter statens syn var imidlertid fakturaene fiktive. Utbetalingene var derfor ikke vederlag for entrepriser, men var i realiteten tale om arbeidsvederlag utbetalt av Jaktlia eller på vegne av Jaktlia.

Bevisbyrden ligger ikke hos staten, og det er heller ikke noe krav om klar sannsynlighetsovervekt. Det følger av systematikken i regelverket at det er Jaktlia som må sannsynliggjøre de forhold som fremgår av selvangivelse og andre oppgaver som inngis til skattemyndighetene. Av forarbeidene til bestemmelsene om summarisk fellesoppgjør fremgår at de har et gjenopprettende og ikke et pønalt formål. Sammenligningen med tilleggsskatt er derfor ikke treffende. Økonomisk belastning er ikke i seg selv tilstrekkelig til å begrunne et skjerpet beviskrav.

Når det gjelder vilkårene for summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8, er det sentrale tvistepunktet begrepet «*ansatte*» i bestemmelsen. Jaktlia har ikke bestridt at vilkåret «*uforholdsmessig byrde*» er oppfylt. Staten viser til at arbeidsgiver-begrepet har en vid betydning i skatteretten, jf. skattebetalingsloven § 4-1 bokstav c og rettspraksis. Det er ikke noe krav om at det må foreligge avtale om arbeidsplikt mellom partene for at regelen om summarisk fellesoppgjør skal kunne komme til anvendelse.

Dersom arbeiderne blir vurdert som ansatte, er det ikke omtvistet at Jaktlia har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger om dette. Innberetningsplikten følger av ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a) og f), hvor det fremgår at den som «*selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet en fordel*» i form av «lønn» eller «vederlag» for tjenester av teknisk eller håndverksmessig art, skal gi opplysninger til skattemyndighetene om dette. Forpliktelsene mht. skattetrekk og arbeidsgiveravgift fremgår av skattebetalingsloven § 5-4 første ledd, § 5-6 første ledd, bokstav a, § 16-20 første ledd, første punktum og folketrygdloven § 23-2.

I ligningsloven § 5-2 ligger implisitt en aktsomhetsplikt, ved at den som foretar utbetalinger som nevnt i bestemmelsen selv må vurdere om utbetalingene er av en karakter som omfattes av oppgaveplikten. Jaktlia har ikke utvist tilstrekkelig aktsomhet i så måte.

Etter statens syn må arbeiderne anses som ansatte i Jaktlia. At de som utførte arbeidet ikke var registrert som arbeidstakere hos de foretak som sendte fakturaene for arbeidene saken gjelder, underbygger at det ikke forelå et reelt entrepriseforhold men at arbeidsforholdet reelt sett var etablert mellom Jaktlia og de som utførte arbeidene. Det vises i den forbindelse også til den alminnelige avgrensningen mellom arbeidsinntekt i og utenfor virksomhet.

I den konkrete vurderingen av om man her står over for et reelt entrepriseforhold, eller om det i realiteten er lønn som er utbetalt, er det flere momenter som er relevante. I den forbindelse fremheves at det i noen grad var de samme arbeiderne som utførte arbeidet uavhengig av hvilket foretak som fakturerte for arbeidet. Rodahl var klar over dette. Det er kun fremlagt en avtale om malerarbeider, men uten at Rodahl på noe tidspunkt var i kontakt med noen som representerte Lagos Mal Consult eller foretok nærmere undersøkelser. Det var Artan som formidlet kontrakten. Det er et totalt fravær både av avtaler og annen kontakt mellom Jaktlia/Rodahl og de to foretakene som etter hvert overtok som utstedere av fakturaer, først Donat Ren-Maler og deretter Dea Bygg. Det er liten eller ingen sammenheng mellom avtalen og fakturaene som ble sendt. Fakturaene hadde til dels andre priser enn det som fremgikk av avtalene, det var påfallende kort forfallstid og det ble aldri foretatt noen avregning av á-konto-betalinger.

Ingen av foretakene hadde ansatte eller registrert virksomhet. Selskapene fremstår som rene uttaksselskaper. Jaktlia hadde ingen foretak eller personer å forholde seg til dersom det skulle

oppstå feil eller mangler. Rodahl fulgte selv opp hver dag på byggeplassen slik man gjør med egne ansatte. Dette viser at Rodahl hadde full instruksjonsmyndighet. Han kommuniserte via Artan eller Shala, men de fungerte bare som rene formidlere. Det er ingen spor av betaling for materialer i de utstedte fakturaene. At det var Jaktlia som skulle holde maling og annet materiell underbygges av de lave prisene i avtalen med Lagos Mal Consult.

Det er uten betydning at foretakene tilsynelatende har hatt flere oppdragsgivere, all den tid de ikke har drevet noen alminnelig virksomhet men vært rene uttaksselskaper for avlønning av svart arbeidskraft. Det er heller ingen holdepunkter for at det var tredjemann - polakken Floka, Artan eller andre - som var arbeidsgiver for arbeiderne.

Når det gjelder gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret, fastholder staten at skattekontorets rettsanvendelse ved anvendelse av forskrift av 20. november 1997 nr. 1181 var korrekt. I beregningsgrunnlaget er det trukket fra 10 prosent av totalbeløpet. Den som i utgangspunktet var utpekt som bakmann var Artan, men han er frifunnet. Han forklarte selv at han tok 5 prosent. Det er ikke holdepunkter for andre bakmenn, ut over Shala som overtok for Artan.

Skattesatsen er lovlig og satt ut fra hovedregel om 50 prosent. Vilkårene for å anvende unntaksregelen om lavere prosentsats er ikke til stede, og det beror dessuten på en skjønnsmessig vurdering om unntaksregelen skal benyttes der vilkårene foreligger, jf. «kan».

Staten v/Skatt øst har lagt ned slik påstand:

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

**Lagmannsretten ser saken slik:**

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak 10. juni 2013 om summarisk fellesoppgjør i medhold av ligningsloven § 9-5 nr. 8. Bestemmelsens første setning lyder:

«Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgivers hånd (summarisk fellesoppgjør).»

Beregningen av skatt og avgift foretas i henhold til forskrift om summarisk fellesoppgjør 20. november 1997 nr. 1181 («forskriften») § 6. Hovedregelen er at grunnlaget for beregning av kravene mot arbeidsgiver fastsettes til det dobbelte av verdien av de ikke innberettete skattepliktige ytelsene som den ansatte har mottatt, jf. § 6 nr. 1, og at skattesatsen er 50 prosent, jf. § 6 nr. 2. I unntakstilfelle kan skattesatsen fastsettes til 35 prosent, med en tilsvarende forholdsmessig reduksjon av beregningsgrunnlaget.

Det følger av forarbeidene til ligningsloven § 9-5 nr. 8 at bestemmelsen tok sikte på situasjoner der det ble avdekket innberetningsfeil i et ikke ubetydelig omfang for mange ansatte, typisk der skattepliktige tilleggsytelser (for eksempel godtgjørelser for kost og overnatting, stipendier,

verdsettelse av fri bolig mv.) til ansatte i en stor, mobil arbeidsstokk - typisk i offshore-bransjen - ikke var innberettet. I slike tilfeller ville det være svært ressurskrevende å etterspore hver enkelt ansatt og endre ligningen for det som for den enkelte normalt gjelder relativt begrensede beløp i skyldig skatt. Det vises til Ot.prp.nr.100 (1992-1993) punkt 4.1, 4.4 og 4.5. I forskriften er det presisert i § 2 nr. 2 tredje ledd at slikt oppgjør også kan omfatte skattytere som ikke kan identifiseres.

I de senere årene har skattemyndighetene også tatt bestemmelsene om summarisk fellesoppgjør i bruk i saker der skatt og arbeidsgiveravgift er unnlatt innberettet og betalt i sin helhet, typisk for utenlandske arbeidstakere i renholds- og bygge- og anleggsbransjen, og hvor dette er forsøkt skjult ved såkalt «fiktiv fakturering» fra rene uttaksselskaper uten ansatte eller virksomhet. Saken her gjelder et slikt tilfelle. Samlebegrepet «fiktiv fakturering» er for øvrig ikke entydig, men dekker ulike faktiske situasjoner. Det kan være at fakturaene overhodet ikke er utstedt av det foretaket som fremstår som utsteder. Ofte har det fakturerende foretaket ingen ansatte eller virksomhet. Fakturaene kan referere seg til faktisk utført arbeid, som her, eller til arbeid som aldri er blitt utført. Fakturaene kan utstedes fra underentreprenør til hovedentreprenør, eller - som her - fra entreprenør til byggherre eller sluttbruker. Felles for alle situasjonene er at foretakene som er angitt på fakturaene er rene uttaksselskaper, der de som står bak raskt tar ut i kontanter det som innbetales i henhold til fakturaene, sørger for at eventuelle personer som har utført arbeid avlønnes «svart», og tar resten selv. I en del tilfeller er også uttaksselskapenes oppdragsgiver involvert i opplegget. Som lagmannsretten kommer tilbake til, er det ikke holdepunkter for at det var tilfellet i vår sak. Momsbedrageri kan også være en ønsket virkning av «fiktiv fakturering», men det er ikke tema her i forhold til Jaktlia.

Det er ikke omtvistet mellom partene at ligningsloven § 9-5 nr. 8 kan anvendes også i saker om «fiktiv fakturering», dersom vilkårene som oppstilles i bestemmelsen er oppfylt. Lagmannsretten er enig i det.

Partene er videre enige om at lovens krav til «uforholdsmessig byrde» er oppfylt. Lagmannsretten legger til grunn at det er tilfellet, selv om byrden i den type saker vi her står overfor har en noe annerledes karakter ved at det ikke dreier seg om et stort antall ansatte som har mottatt tilleggssytelser som ikke er innberettet, men om et begrenset antall personer som er uidentifiserte og antakelig utlendinger uten fast tilknytning til Norge der det ikke foreligger innberetning av ytelser overhodet.

Det sentrale tvistepunktet i saken er om personene som utførte det arbeidet som Jaktlia betalte for ved honorering av i alt 21 fakturaer fra Lagos Mal Consult, Donat Ren-Maler og Dea Bygg AS for i alt om lag 1,5 millioner kroner må anses som «ansatte» hos Jaktlia. Jaktlia hevder at utbetalingene til de tre foretakene må anses som betaling i entrepriseforhold.

Før man går inn i en nærmere drøftelse av dette spørsmålet, vil lagmannsretten knytte noen bemerkninger til spørsmålene om bevisbyrde og beviskrav. Tingretten uttaler om dette i dommen side 7:

Ligningsloven inneholder ikke noen lovfestet regel om bevisbyrde og beviskrav. I rettspraksis og lovens forarbeider er det uttalt at det som hovedregel er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn, og at ligningsmyndighetene «*må legges til grunn det*

*faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige», jf. Rt-2001-187 og Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 100. Det følger av lovens systematikk at skattyter skal fremskaffe det faktiske grunnlaget for ligningen, og at partene må være forberedt på å gi nærmere dokumentasjon, jf. ligningsloven § 5-2 og Rt-2001-187. Oppgaveplikten omfatter også kortvarige arbeidsoppdrag, og er ikke betinget av at det foreligger noe fast arbeidsforhold, jf. NOU 2009:4 punkt 7.2.2.1. Dette innebærer etter rettens syn at skattyter, herunder Jaktlia, selv må vurdere om det foreligger entrepriseforhold eller arbeidsforhold, og at selskapet må være forberedt på å dokumentere dette. Denne innberetningsplikten er en naturlig følge av at det norske skattesystemet er basert på tillit.*

Lagmannsretten er enig i at bevisbyrden for at det foreligger et entrepriseforhold påhviler Jaktlia, og viser til tingrettens begrunnelse som er dekkende for lagmannsrettens syn. Spørsmålet om manglende sannsynliggjøring av et reelt entrepriseforhold uten videre gir grunnlag for å slutte at det foreligger et arbeidsforhold, og om bevisbyrden i denne situasjonen kan endre seg, kommer lagmannsretten tilbake til nedenfor.

Jaktlia har anført at summarisk fellesoppgjør har klare likhetstrekk med tilleggsskatt både når det gjelder vilkår (uriktige eller ufullstendige opplysninger) og virkning (økonomisk merbelastning), og at det derfor må anvendes et skjerpet beviskrav også for summarisk fellesoppgjør. Lagmannsretten er ikke enig i dette.

Som tingretten har påpekt, foreligger så vidt vites ingen rettspraksis der spørsmålet er kommet på spissen. En del av begrunnelsen for at det av ligningsloven følger et skjerpet beviskrav i saker om tilleggsskatt, er at det tidligere var en direkte kobling mellom tilleggsskatt og strafferegler, jf. flertallet i Rt-2008-1409. Videre har tilleggsskatt et pønalt formål, mens reglene om summarisk fellesoppgjør bare er ment å ha et gjenopprettende formål ved å sørge for en tilnærmet riktig skatte- og avgiftsandel til det offentlige, jf. Rt-2001-1661 på side 1667 med henvisning til forarbeidene. Jaktlia har påpekt at anvendelse av reglene om økonomisk fellesoppgjør kan føre til en økonomisk merbelastning for arbeidsgiver. Det er blant annet en konsekvens av «oppgrossingen» av de skattepliktige ytelsene i henhold til forskriften § 6 nr. 1 og at det - i motsetning til ved vanlig endringssak - er arbeidsgiver som må bære skatten som gjennom vedtaket utlignes på arbeidstaker, slik tilfellet var for Jaktlias vedkommende. Lagmannsretten er imidlertid enig med staten i at det at vedtaket innebærer en økonomisk belastning ikke i seg selv er tilstrekkelig til å begrunne et skjerpet beviskrav. Det vises til omtalen av avgjørelsene i Rt-1994-14 og Rt-2007-1217 i Rt-2008-1409 avsnitt 42 og 43. Særlig ulikt formål, men også de historiske årsaker som nevnt, gjør at overføringsverdien når det gjelder beviskrav fra tilleggsskatt til summarisk fellesoppgjør i utgangspunktet er liten, slik lagmannsretten ser det.

Samtidig mener lagmannsretten at reglenes formål blir mer uklart når regelverket om summarisk fellesoppgjør anvendes i saker om fiktiv fakturering. Mens det i normaltillfellene ikke vil være noen tvil om at det eksisterer et ansettelsesforhold, både formelt og reelt, er utgangspunktet i saker om fiktiv fakturering at det ikke eksisterer noe arbeidsrettslig ansettelsesforhold. Spørsmålet er om man trass i mangelen på formell tilknytning kan tilordne oppdragsgiver arbeidsgiverrollen på grunnlag av en reell vurdering. Det ligger nær å tenke at formålet med dette iallfall i noen grad er preventivt og pønalt: Det skal motivere oppdragsgivere til å vise aktpågivenhet og ikke benytte seg av svart arbeidskraft og derved bidra til å hindre ulovlig virksomhet.

Når formålet således, i tillegg til gjenopprettelse, også får islett av individualpreventive og pønale elementer, vil det være et argument for et skjerpet beviskrav. Lagmannsretten mener likevel at det ikke er grunnlag å fravike hovedregelen om alminnelig sannsynlighetsovervekt og legger hovedregelen til grunn i det følgende ved vurderingen av faktum i saken.

Lagmannsretten går nå over til å drøfte om det er grunnlag for å anvende ligningsloven § 9-5 nr. 8 i saken.

I den forbindelse vil retten drøfte de tre problemstillingene som partene har fokusert på:

- 1) Forelå det et reelt entrepriseforhold?
- 2) Hvis nei, har Jaktlia/Rodahl utvist uaktsomhet i så måte, og
- 3) Hvis nei på spørsmål 1, kan arbeiderne anses som «ansatte» hos Jaktlia i ligningsloven § 9-5 nr. 8's forstand.

Først til spørsmålet om det forelå et reelt entrepriseforhold mellom Jaktlia og ett eller flere av de tre firmaene som har fakturert for de utførte arbeidene.

Til støtte for at det dreide seg om reelle entreprisekontrakter, har Jaktlia vist til at firmaene også sendte fakturaer til andre oppdragsgivere, og at Dea Bygg har dokumentert at firmaet i 2010 hadde registrerte arbeidstakere med ID-kort/byggekort. Av etterforskningsdokumenter i straffesak mot Kire Velinov, som sto som innehaver av enkeltmannsforetaket Donat Ren-Maler, fremgår at firmaet fakturerte for ca. 4,2 millioner kroner i august og september 2009, herunder ca. 600 000 kroner til det prosjektet denne saken gjelder. Av etterforskningsdokumenter mot Harry Teichert, som var innehaver av Lagos Mal Consult, fremgår at firmaet i 2009 fakturerte for ca. 2,6 millioner kroner, hvorav ca. 470 000 kroner til Jaktlias prosjekt.

Lagmannsretten finner det klart at det ikke forelå noe reelt entrepriseforhold. Det er etter lagmannsrettens syn tilstrekkelig å vise til de mange holdepunktene som foreligger for at det verken var ansatte eller ble drevet reell virksomhet i noen av firmaene i 2009 da arbeidene for Jaktlia ble utført.

Av sluttinnberetningen i Lagos Mal Consults/Harry Teicherts konkursbo datert 26. august 2010 går det frem at Teichert ikke har vært mulig å få kontakt med, og at det ikke er anmeldt krav i boet eller foreligger andre opplysninger som tyder på at det hadde vært drevet virksomhet i foretaket. Av sluttinnberetningen i Dea Byggs/Zoran Hristovskis konkursbo 4. mars 2011 fremgår at Hristovski hadde vært umulig å komme i kontakt med, og at det samme gjaldt de fire som i følge arbeidstakerregisteret var ansatt ved konkursåpning og hadde startet høsten 2010. Det var ingen opplysninger å finne om virksomheten i firmaet. Videre er Kire Velinov, innehaver av Donat Ren-Maler, ved Oslo tingretts dom 5. februar 2010 dømt ved tilståelsesdom for grovt heleri av nærmere 4,2 millioner kroner. Den kriminelle virksomheten beløpet stammet fra, er i tingrettens dom beskrevet slik på side 3:

«Den kriminelle virksomheten har bestått i at bakmenn har fått en rekke personer til å opprette enkeltpersonforetak med tilhørende bankkonti i egne navn. Bakmennene har deretter brukt disse firmaene til å fakturere for håndverkertjenester, som er utført av personer som ikke er engasjert av eller tilknyttet firmaene. Kort etter at fakturaen er innbetalt har bakmennene og kontohaver hevet beløpet i kontanter for å unndra skatt og avgift.»

Det ble 14. januar 2015 avsagt fellende dom i Oslo tingrett mot Shkelzen Shala og Aktiv Malerservice AS. Dommen gjaldt bl.a. fiktiv fakturering i 14 tiltalepunkter, jf. tiltalebeslutning 18. september 2014, hvorav to omhandlet pengeoverføringer til Donat Ren-Maler Kire Velinov og til Dea Bygg Zoran Hristovski. Også Oslo tingretts dom 2. oktober 2012 mellom Solid Renhold AS og skatteetaten og Oslo tingretts dom 4. oktober 2013 mellom Altinn Bygg Arsim Hajdari og skatteetaten omhandler fiktiv fakturering til blant annet Donat Ren-Maler. I bokettersynsrapport for AD Maler Astrit Dili 27. september 2011 omtales i punkt 7.4.14 fiktive fakturaer fra Donat Ren-Maler, og i punkt 7.4.15 omtales det samme for Dea Bygg. Tilsvarende fremkommer i bokettersynsrapport for Hoxha malerservice Shefqet Hoxha 6. oktober 2011 i punkt 7.1.1 for Donat Ren-Maler, og i bokettersynsrapport 19. desember 2012 for Malermester Harald Askautrud AS i punkt 6.7.2 for Lagos Mal Consult samt i punkt 6.7.3 for Donat Ren-Maler.

Når firmaene verken drev virksomhet eller hadde ansatte, og mest sannsynlig var rene uttaksselskaper, kunne de ikke påta seg noe reelt entreprisoppdrag overfor Jaktlia, og har heller ikke gjort det. Den kontrakten som ble inngått med Lagos Mal Consult hadde ingen realitet, det var ikke dette firmaet eller deres ansatte eller underentreprenører som utførte arbeidet.

Det neste spørsmålet blir da om Jaktlia, det vil si Rodahl, burde forstått dette. Videre, hvis svaret på det er ja, blir spørsmålet hvilken rettslig betydning det har i denne saken.

Skattekontoret slo i vedtakets punkt 4.1 fast at det ikke er grunnlag for å hevde at Rodahl var en del av et kriminelt nettverk. Lagmannsretten er enig i det. Det er heller ikke holdepunkter for å legge til grunn at Rodahl skjønnte at arbeiderne kom fra en pool av svart arbeidskraft, men likevel lot det skje. Slik lagmannsretten oppfatter det, var det slike situasjoner som forelå i de to tingrettsdommene som er avsagt om summarisk fellesoppgjør ved fiktiv fakturering. I Ullensaker-saken (UTV-2013-1363) var det innehaverne av renholdsfirmaet som selv hadde utført arbeidet som ble fakturert fra angivelige underleverandører. Også i Solid-saken (UTV-2012-1665) var renholdsfirmaet (Solid) innforstått med det som skjedde, ved at renholdere som faktisk ble fakturert fra underleverandører overfor oppdragsgiverne fremsto som ansatt hos Solid.

Etter lagmannsrettens syn foreligger det likevel mange omstendigheter som burde vekket Rodahls mistanke om at det ikke forelå noe reelt entrepriseforhold.

Det synes å være liten tvil om at Jaktlias intensjon var å leie inn arbeidskraft. Byggeprosjektet var i all hovedsak basert på innleie av entreprenørfirmaer i ulike fag i form av delentrepriser som Rodahl styrte. Rodahl har forklart at da Lagos Mal Consult kom på banen i mai 2009, var prosjektet inne i en slutfase. Det hastet å få utført malerarbeid samt gjenstående tømmerarbeid, etter at tømmerentreprenøren måtte sies opp på grunn av dårlig arbeid. Rodahl var derfor ikke spesielt fokusert på priser og vilkår, men på å få arbeidene gjort. Han ga generelle anvisninger på stedet til Artan og senere Shala om hva som skulle gjøres, kontrollerte utført arbeid, mottok det

han oppfattet som greie fakturaer med merverdiavgift, og anviste dem til betaling. Jaktlias profesjonelle regnskapsfører, Consulatet AS, hadde ingen innvendinger mot fakturaene på formelt grunnlag. Det er også erkjent av skattemyndighetene at fakturaene var i orden i forhold til bokføringsregelverket, jf. at utstedt bokføringspålegg ble frafalt for så vidt gjelder fakturaene som denne saken gjelder.

Som sagt var det likevel etter lagmannsrettens syn en rekke forhold som fremstår som påfallende dersom man skulle anse dette som entrepriserforhold. For det første har det ikke vært noen kontakt overhodet mellom Rodahl/Jaktlia og ansvarlige personer i de tre firmaer som har sendt fakturaer for arbeidene, verken om avtalevilkår, planlegging eller utførelse av oppdragene. Rodahl gjorde ingen undersøkelser om hvem som sto bak firmaene, som alle var - har det senere vist seg - enkeltpersonforetak. At Jaktlia ikke hadde noen kontaktpunkter i firmaene, trekker i retning av at firmaene heller ikke hadde noe reelt resultatansvar. Jaktlia hadde ingen å fremme eventuelle reklamasjonskrav mot.

Problemstillingen om hvem som hadde resultatansvar for det arbeidet som ble utført av de arbeiderne saken gjelder, kom ikke på spissen fordi oppgavene ble utført på tilfredsstillende måte. Rodahl har forklart at han selv var daglig på byggeplassen og løpende tok opp eventuelle behov for justeringer eller korreksjoner. Skjulte feil og mangler ved utført arbeid er heller ikke avdekket i etterkant.

Det var også en fullstendig mangel på skriftlighet i forholdene, med unntak av avtalen med Lagos Mal Consult om nærmere spesifisert malerarbeid, og med angivelse av timepris for eventuelle tilleggsarbeider. Denne kontrakten ble gitt til Rodahl av Artan, som ikke hadde noen formell tilknytning til firmaet, i ferdig undertegnet stand, uten at det har latt seg gjøre å bringe på det rene hvem som har undertegnet. Avtalen fremstår for øvrig med lave timepriser, sammenlignet med tilbudet på de samme arbeidene som Jaktlia hadde innhentet fra Malermester Widar Lund AS. Dersom maling og materiell skal være inkludert i tilbudet fra Lagos Mal Consult, blir prisnivået enda mer påfallende. Det er for øvrig ingen tegn på at maling eller materialer er fakturert fra firmaene.

Lagmannsretten konstaterer videre at det er liten sammenheng mellom den ene skriftlige avtalen og fakturaene som ble sendt. For det første kom alle fakturaer fra 1. august 2009 fra andre firmaer som Jaktlia ikke hadde noen avtale med, og ingen kjennskap til. Mange av fakturaene på malerarbeid var angitt som á konto, men både Rodahl og regnskapsfører Consulatet AS har bekreftet at det aldri ble foretatt noen avregning av disse á konto-innbetalingene. Til dels er det angitt andre priser i fakturaene enn i tilbudet fra Lagos Mal Consult, for eksempel i faktura nr. 29 fra Donat Ren-Maler som gjaldt fugging. Tømrerarbeider er ikke omfattet av avtalen med Lagos Mal Consult, og er jevnt over fakturert med en timepris på 160 kroner eks. mva., uten at Rodahl har kunnet redegjøre for grunnlaget for denne prisen. Ingen timelister ble vedlagt fakturaene. Det er også påfallende at så godt som samtlige fakturaer hadde forfalltid på bare 4-5 dager, og at alle har samme skrivefeil: «forfalsdato». Nærhet i blankettnummer på flere av fakturaene, uavhengig av hvilket firma de kom fra, tyder på at de er skrevet ut fra samme blankettmappe, for eksempel faktura nr. 1065 fra Lagos Mal Consult 01.07.2009 og faktura nr. 39 fra Dea Bygg 16.11.2009.

Jaktlia hadde ikke oversikt over hvem som utførte de omtvistede arbeidene, bare at de var utlendinger. Rodahl har også forklart at arbeidsfolkene i noen grad var de samme uavhengig av

hvilket firma som fakturerte, uten at han reflekterte noe mer over det. Han var blitt fortalt av Artan at polakken Floka, som angivelig formidlet arbeidskraften, hadde mange ansatt hos seg.

Lagmannsretten mener etter dette at det er grunnlag for å kritisere Rodahl for ikke å ha gjort nærmere undersøkelser, og at han burde forstått at det heftet irregulære forhold ved de arbeiderne som de tre firmaene fakturerte Jaktlia for.

Spørsmålet blir likevel hvilken rettslig konsekvens det får i forhold til reglene om summarisk fellesoppgjør at Jaktlia/Rodahl kan kritiseres for dette. Slik lagmannsretten forstår statens anførsler, mener man at Rodahls unnlatelse av å foreta nærmere undersøkelser er uaktsom, og at dette er et moment som taler for at summarisk fellesoppgjør kan finne sted overfor Jaktlia. Staten synes å forankre dette i ligningsloven § 5-2 om oppgaveplikt: Den som foretar utbetalinger for utført arbeid, har plikt til selv å vurdere om det som betales faller inn under bestemmelsens første ledd bokstav a, «lønn og annen godtgjøring for arbeid», og derved utløser oppgaveplikt og plikt til å foreta forskuddstrekk (skattebetalingsloven § 5-4 jf. § 5-6), betale arbeidsgiveravgift (folketrygdloven § 23-2) mv. Jaktlia har ikke foretatt noen slik vurdering, eller iallfall ikke inngitt noen oppgave for så vidt gjelder de omtvistede arbeidene, og har følgelig ikke utvist den nødvendige aktsomhet som implisitt følger av ligningsloven § 5-2..

Lagmannsretten har vanskelig for å følge dette resonnementet, og mener det i utgangspunktet må være uten rettslig betydning for adgangen til å anvende reglene om summarisk fellesoppgjør i hvilken grad Rodahl kan bebreides for å ikke å ha foretatt nærmere undersøkelser omkring det som viste seg å være svart arbeidskraft formidlet gjennom ulovlig virksomhet. Det presiseres at forutsetningen hele tiden er at det ikke er holdepunkter for at Rodahl var innforstått med den fiktive faktureringen eller var en del av det kriminelle nettverket, jf. merknadene om det over. En annen sak er at uaktsomhet hos Rodahl når det gjelder å avdekke de ulovlige forholdene, etter omstendighetene muligens vil kunne gi grunnlag for et erstatningsansvar overfor skattemyndighetene for provenytapet, men dette er ikke anført av staten. Lagmannsretten har følgelig ikke foranledning til å gå nærmere inn på det.

Lagmannsretten går nå over til å vurdere kjernespørsmålet i saken, nemlig om de personer som utførte arbeidene - all den tid det ikke foreligger noe reelt entrepriseforhold - kan anses som «ansatte» hos Jaktlia, med den følge at det er grunnlag for et vedtak om summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8.

Lagmannsretten mener at det forhold at man ikke har klart å identifisere noen annen som er sannsynlig arbeidsgiver, ikke i seg selv kan være tilstrekkelig til å si at Jaktlia hadde plikt til å anse arbeiderne som ansatte hos seg og inngi oppgave i medhold av ligningsloven § 5-2, foreta skattetrekk osv. Situasjonen i vår sak skiller seg fra tilfeller man ofte møter i praksis, for eksempel i Bye-dommen Rt-1994-1064 der en person utøvde konsulentvirksomhet som ansatt i sitt eget foretak, og spørsmålet var om foretaket var reell oppdragstaker eller om realiteten var at det forelå et ansettelsesforhold mellom oppdragsgiver og konsulenten. I vår sak er ikke problemstillingen på samme måte et enten-eller, i og med at arbeiderne her ikke hadde noe ansettelsesforhold i, eller annen tilknytning til, de firmaene som fakturerte for deres arbeid.

I skattekontorets vedtak 10. juni 2013 (i punkt 4.2.1 på side 12) er det fokusert på noen av de momentene som vanligvis brukes til å skille mellom virksomhet og arbeid for lønn, jf. Lignings-

ABC 2014 punkt 3.2.1 side 1543 og Bye-dommen. Skattekontoret la særlig vekt på at det var Rodahl som styrte arbeiderne og besørget materialer/varer, og slutter av det at det var «ikke holdepunkter for at andre enn skattyter [Jaktlia] er involvert på en slik måte at det kan ha betydning for trekkplikt og oppgaveplikt». Slik lagmannsretten forsto argumentasjonen både fra Jaktlia og staten, la begge opp til en todelt betraktningssmåte: enten er det et reelt entrepriseforhold, eller så er arbeiderne ansatt hos Jaktlia. Lagmannsretten mener altså at det er en for enkel betraktningssmåte.

Lagmannsretten mener at for å kunne anvende reglene om summarisk fellesoppgjør, er det ikke tilstrekkelig å konstatere at det ikke foreligger et reelt entrepriseforhold, slik lagmannsretten har konkludert over. Det må i tillegg vurderes separat og konkret om det er tilstrekkelige holdepunkter i faktum til å si at de arbeiderne saken gjelder, kan anses å være ansatt hos Jaktlia. I en slik situasjon mener lagmannsretten det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for å sannsynliggjøre at de faktiske forhold ligger slik an at ansatte-vilkåret i ligningsloven § 9-5 nr. 8 er oppfylt. Lagmannsretten mener videre, som nevnt, at eventuell uaktsomhet hos Rodahl med henblikk på å avdekke de ulovlige forholdene ikke har betydning for den rettslige subsumsjonen.

Tingretten tar følgende utgangspunkt for vurderingen, som lagmannsretten er enig i:

En naturlig forståelse av ordlyden «*ansatte*» tilsier at det foreligger arbeidsforhold. Ligningsloven inneholder ingen definisjon av hvem som skal anses som arbeidsgiver eller ansatte. Skattereglene henger sammen, og retten anser det som relevant å vurdere dette ut fra definisjonen i skattebetalingsloven. I skattebetalingsloven § 4-1 første ledd, bokstav c) er arbeidsgiver definert som den som selv eller ved fullmektig «*utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse*» som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i. Praksis viser at begrepet arbeidsgiver tolkes videre enn i vanlig språkbruk, jf. bl.a. Rt-1995-584.

Saken i Rt-1985-957 gjaldt spørsmålet om et foretak som fikk stilt til disposisjon kvalifiserte sveisere gjennom et personlig firma, kunne holdes ansvarlig for arbeidsgiveravgift som det personlige firmaet ikke innbetalte. Høyesterett kom etter en konkret vurdering under dissens til at svaret var nei. De momentene som Høyesterett legger vekt på, har relevans også for vår sak, i det en vid tolkning av arbeidsgiverbegrepet også vil innebære en vid tolkning av ansatte-begrepet.

Lagmannsretten er enig med staten i at det ikke er avgjørende i vurderingen av om det forelå et arbeidsforhold at det ikke forelå noe direkte avtaleforhold mellom partene, og at det ikke var Jaktlia selv som foresto utbetalingene til arbeiderne. På den annen side, hvis det var Jaktlia selv som hadde forestått lønnsutbetalingene med midler mottatt fra uttaksfirmaene, slik man ser i noen saker om fiktiv fakturering der oppdragsgiver er innforstått med det ulovlige opplegget, så ville muligens veien til å konstatere et ansettelsesforhold også i forhold til ligningsloven § 9-5 nr. 8 kunne bli kort.

For å finne ut om det foreligger et reelt ansettelsesforhold, må det foretas en totalvurdering ut fra organiseringen av arbeidet på arbeidsplassen og ansvarsfordelingen. Ved denne vurderingen er lagmannsretten enig i at man hensiktsmessig kan ta utgangspunkt i momentlisten som brukes til å skille mellom virksomhet og arbeid for lønn, slik skattekontoret har gjort. Samtidig må det tas høyde for at problemstillingen i vårt tilfelle er mer kompleks, ved at det ikke er tale om en ren todelt vurdering. Som det fremheves av Zimmer i Lærebok i skatterett (7. utgave) side 131, kan

man heller ikke uten videre gå ut fra at grensen skal trekkes på samme måte i alle relasjoner hvor den har betydning.

Lagmannsretten er enig med staten i at Rodahl har hatt en del sentrale funksjoner som en arbeidsgiver vanligvis har. Rodahl var i praksis den som instruerte arbeiderne om utførelsen av arbeidet, herunder justeringer og korreksjoner. Rodahl forklarte i retten at arbeiderne visste hva som skulle gjøres ut fra avtalen med Lagos Mal Consult og arbeidsbeskrivelser etterlatt av den oppsagte tømrerentreprenøren. Rodahl har videre forklart at han og Artan eller Shala var på byggeplassen så godt som daglig, og at Rodahl ga nødvendige beskjeder om arbeidet via disse. Etter bevisføringen må lagmannsretten legge til grunn at Rodahl i realiteten ledet arbeidet, og at det ikke er holdepunkter for at Artan og Shala hadde noen reelle funksjoner på arbeidsplassen ut over å være formidlere av arbeidskraft og tolker.

Gjennom arbeidsledelsen og fraværet av kontaktpunkter i de tre firmaene som eventuelle reklamasjoner kunne rettes mot, var det i realiteten Jaktlia som var ansvarlig for arbeidsprestasjonen og hadde resultatansvaret.

Det er ikke dokumentert at Jaktlia førte noen oversikt over hvem som jobbet og hvor mange timer de jobbet, slik arbeidsgivere normalt gjør. Det er heller ingen holdepunkter for at Jaktlia hadde noe ansvar for arbeiderne når det ikke lenger var bruk for dem på prosjektet, eller ved sykdom o.l.

Når det gjelder hvem som besørget materialer mv., foreligger i noen grad motstridende opplysninger. Det er ikke fremlagt regnskapsmateriale e.l. som kan kaste lys over i hvilken utstrekning Jaktlia har kjøpt inn materialer og utstyr. Ut fra Rodahls forklaring i retten fremstår det som mest sannsynlig at materialer knyttet til utførte tømrerarbeider ble holdt av Jaktlia, ved at det ble benyttet materialer som var etterlatt av den oppsagte tømrerentreprenøren. Når det gjelder maling, er det mer usikkert. Rodahl har forklart at arbeiderne hadde med seg maling. Det må i så fall bety at utgifter til maling var inkludert i timeprisene i avtalen med Lagos Mal Consult, i og med at maling ikke er omtalt i fakturaene fra firmaene. Det ville i så fall innebære at allerede lave timepriser reelt sett var enda lavere. Uansett er bildet på dette punktet nå mer uklart enn hva skattekontoret har lagt til grunn i sitt vedtak.

Ut fra en samlet vurdering finner lagmannsretten - under tvil - det mest sannsynlig at Jaktlia reelt sett må anses som arbeidsgiver og at ansatte-vilkåret i ligningsloven § 9-5 nr. 8 er oppfylt. Det legges størst vekt på at det i realiteten var Jaktlia som hadde ansvaret for arbeidsprestasjonen og resultatansvaret, og at Rodahl utøvde de sentrale funksjonene som en arbeidsgiver vanligvis har.

For ordens skyld bemerkes til slutt at det forhold at skattemyndighetene har unnlatt å følge opp tilsvarende konklusjoner om at Lagos Mal Consult og Donat Ren-Maler ikke har utført reelle underentrepriser for firmaet Malermester Harald Askautrud AS, ikke gir Jaktlia noe rettskrav på å bli behandlet på samme måte. Staten har fremholdt at skattekontoret kunne og burde truffet vedtak også overfor Askautrud. Uansett er det etter lagmannsrettens syn klart at det ikke er grunnlag for anførsler om usaklig forskjellsbehandling eller lignende.

Etter dette foreligger vilkårene for summarisk fellesoppgjør, og lagmannsretten går da over til å vurdere beregningsgrunnlaget og skattesatsen.

Som tidligere nevnt, reguleres beregningsgrunnlag og skattesats av § 6 i forskriften om summarisk fellesoppgjør. De sentrale delene av bestemmelsen lyder slik:

1. Beregningsgrunnlaget, som er grunnlaget for beregning av kravene mot arbeidsgiver etter § 10, skal fastsettes til det dobbelte av verdien av de skattepliktige ytelser som den ansatte har mottatt og som ikke er innberettet. ... Når skattesatsen settes til 35 prosent etter nr. 2 annet punktum, skal beregningsgrunnlaget fastsettes ved å multiplisere verdien av de skattepliktige ytelser med 1,5385.
2. Skattesatsen, som skal anvendes på beregningsgrunnlaget etter nr 1, jf § 10 nr 3 første punktum, skal fastsettes til 50 prosent. Når særlige hensyn taler for det, og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte ville være vesentlig lavere, kan satsen fastsettes til 35 prosent.

Som det fremgår, avhenger beregningsgrunnlaget av hvilken skattesats som anvendes. Det er derfor naturlig først å vurdere skattesatsen.

Skattekontoret har i vedtaket lagt til grunn hovedregelen om at skattesatsen skal fastsettes til 50 prosent (i punkt 4.2.2, side 13). Det ble fremholdt at siden skattekontoret ikke vet hvem som utførte arbeidet, er det ikke klart at marginalsattesatsen for den aktuelle gruppen ansatte er vesentlig lavere. Videre ble det fremholdt at man ikke var kjent med at det forelå særlige hensyn som talte for at satsen skulle fastsettes til 35 prosent.

Til dette bemerker lagmannsretten at forskriftens bestemmelser om skattesats åpenbart er utformet med normalsituasjonen for bruk av summarisk fellesoppgjør for øyet, nemlig der det er tilleggssytelser til ansatte som ikke er oppgitt til skattemyndighetene. Beskatning av slike tilleggssytelser, som kommer på toppen av vanlig lønn, vil skje med marginalsattesatsen. Når regelverket anvendes i saker som gjelder fiktiv fakturering som her, der det ikke er tale om å skattlegge tilleggssytelser men hele ytelsen som de ansatte har mottatt, blir marginalsattesatsen mindre relevant som mål på hvilken skatt som skulle vært betalt. Selv om man i denne saken ikke vet noe verken om lønnsnivå eller skattemessige forhold for de arbeiderne som det summariske fellesoppgjøret omfatter, fremstår det som helt usannsynlig at de skulle ha en gjennomsnittlig skattesats som er høyere enn 35 prosent. Det fremstår da som urimelig å skattlegge all utbetalt lønn med 50 prosent i det summariske fellesoppgjøret. Når man ser på de enhets- og timeprisene som har vært benyttet her, er det for øvrig sannsynlig at også marginalsattesatsen for de aktuelle arbeiderne er nærmere 35 prosent enn 50.

Det fremgår av rettspraksis at det er rom for tillempe ordlyden i forskriften der resultatet fremstår som urimelig. Det vises til Rt-2001-1661, der Høyesteretts flertall ut fra rimelighetsbetraktninger satte seg ut over ordlyden i forskriften, og lagde den regelen som nå er tatt inn i siste punktum i § 6 nr. 1. Videre følger det av skatteklagenemndas praksis at rimelighetsbetraktninger er tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret i forskriften § 6 nr. 2 om «særlige hensyn», jf. SKU-2013-20 punkt 6.1 i.f., som også viser til høyesterettsdommen fra 2001.

I vår sak kommer i tillegg at det etter lagmannsrettens syn må regnes som et «særlig hensyn» at bestemmelsen anvendes på en helt annen situasjon enn den man i henhold til forarbeidene til loven hadde til hensikt å regulere.

Følgelig mener lagmannsretten at skattekontoret har lagt til grunn feil forståelse av unntaksbestemmelsen. Etter lagmannsrettens syn foreligger vilkårene for å anvende unntaksbestemmelsen, og skattesatsen bør settes til 35 prosent.

Jaktlia har - subsidiært - nedlagt påstand om at dette skal legges til grunn i nytt vedtak, dersom vedtaket kjennes ugyldig på dette grunnlaget. Staten har påpekt at unntaksregelen i forskriften § 6 nr. 2 andre punktum etter sin ordlyd er en «kan"-regel, det vil si at det er opp til skattekontorets skjønn om skattesatsen på 35 prosent skal anvendes der vilkårene for å anvende unntaksregelen er oppfylt. Lagmannsretten har vanskelig for å se at det i slike tilfeller kan være saklig grunn - og iallfall ikke i denne saken - til likevel å holde fast på den høyere skatteprosenten. Lagmannsretten finner det likevel formelt sett riktig å nøye seg med å kjenne vedtaket ugyldig uten å ta inn i domsslutningen at det i nytt vedtak skal benyttes en skatteprosent på 35.

Når skatteprosenten settes til 35, skal beregningsgrunnlaget fastsettes ved å multiplisere verdien de skattepliktige ytelsene med 1,5385, ikke med 2 slik skattekontoret har gjort i vedtaket.

Skattekontoret har lagt til grunn at brutto utbetaling til de tre firmaene utgjorde 1 500 000 kroner, men at alt dette ikke skal inngå i beregningsgrunnlaget som skattepliktige ytelser fordi noe også er gått til bakmennene. I vedtaket er det på skjønnsmessig grunnlag anslått at bakmennene har fått 10 prosent. Jaktlia anfører at det er sannsynlig at bakmennene har beholdt vesentlig mer, antakelig halvparten. Ut over generelle betraktninger har imidlertid ikke Jaktlia tilbudt noen bevis som underbygger antakelsen om en høyere andel til bakmennene. Det eneste konkrete holdepunktet som foreligger, er forklaringen fra Artan for tingretten om at han fikk 5 prosent av beløpet. Det vises til tingrettens dom side 11. Artan var opprinnelig utpekt som bakmann, men ble frifunnet ved Borgarting lagmannsretts dom 16. november 2010 (10-125340AST). Selv om Artans troverdighet etter lagmannsretten syn er begrenset når det gjelder hvor mye han fikk, og man ikke kan se bort fra at det i slike saker ofte kan være flere bakmenn som til sammen tar en større andel, finner lagmannsretten i mangel av andre konkrete holdepunkter ikke grunnlag for å sette til side skattekontorets anslag på 10 prosent til bakmennene.

Det følger av dette at lagmannsretten er kommet til at beløpene for skatt og avgift i skattekontorets vedtak 10. juni 2013 er beregnet ut fra en uriktig forståelse av unntaksregelen i forskriften § 6 nr. 2. Vedtaket må av denne grunn kjennes ugyldig. Lagmannsretten mener at korrekt beregningsgrunnlag er 1 350 000 kroner multiplisert med 1,5385, og at riktig skatteprosent er 35.

Lagmannsrettens konklusjon innebærer at utlignet skatt og avgift reduseres med om lag 40 prosent. Selv om staten har fått medhold i at reglene om summarisk fellesoppgjør kan anvendes, mener lagmannsretten at beløpsreduksjonen er så betydelig at staten ikke har fått medhold i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd. Hver av partene skal derfor bære egne sakskostnader, også for tingretten jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. For øvrig mener lagmannsretten at saken var tvilsom og gjelder et rettslig sett lite avklart anvendelsesområde for ligningsloven § 9-5 nr. 8, slik at det uansett ville vært grunnlag for å gjøre unntak etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd dersom staten hadde fått medhold i det vesentlige.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning:*

1. Skattekontorets vedtak 10. juni 2013 er ugyldig.
2. Partene bærer egne sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

## SkN 15-003 Skatteplikten til Norge ved riggutleie

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

**Gulating lagmannsrett:** Dom av 23. desember 2014, **sak nr.:** LG-2013-161102

**Dommere:** Lagdommer Vigdis Bygstad, lagdommer Guri Elisabeth Molven, lagdommer Wiggo Storhaug Larssen. **Saksgang:** Stavanger tingrett TSTAV-2013-1932 - Gulating lagmannsrett LG-2013-161102 (13-161102ASD-GULA/AVD2).

**Parter:** Odfjell Rig Ltd (advokat Henning Naas) mot Skatt vest (advokat Jan Syversen).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om et utenlandsk selskap som deltok i virksomhet i Norge gjennom et KS, var skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Staten fikk medhold. Unntaksbestemmelsen i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b kom ikke til anvendelse.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om ligning av Odfjell Rig Ltd. og reiser blant annet spørsmål om selskapet er skattepliktig til Norge ved å ha drevet virksomhet her, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b).

Stavanger tingrett avsa den 12. juli 2013 dom med slik slutning:

1. Staten ved Skatt vest frifinnes.
2. Som erstatning for sakskostnader betaler Odfjell Rig Ltd til Staten v/Skatt vest 409 580 – firehundreogtittitusenfemhunderogåtti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen, med tillegg av rente beregnet etter forsinkelsesloven § 3 fra forfall til betaling skjer.

Odfjell Rig Ltd har i rett tid anket dommen til lagmannsretten. Anken gjelder tingrettens rettsanvendelse. Det er inngitt anketilsvar i rett tid.

Ankeforhandling ble holdt i Gulating lagmannsretts lokaler i Bergen den 15. og 16. september 2014. Staten møtte med senior skattejurist Egil Prestmo og prosessfullmektig advokat Jan Syversen og Odfjell Rig Ltd møtte med Bjarte Mossefinn, Torunn Lemme og prosessfullmektig advokat Henning Naas.

Saken står i det vesentlige i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten, men lagmannsretten har fått fremlagt bareboat-avtalen, som er en standard «Barecon 2001». Partene er enige om at tingrettens fremstilling av saken i hovedsak er riktig, og det er hensiktsmessig å gjengi fra tingrettens redegjørelse om sakens bakgrunn:

*«Saksøkeren Odfjell Rig Ltd er et foretak hjemmehørende på Bermuda. Selskapet er 100 % eiet av Odfjell Drilling Ltd, som også er et foretak hjemmehørende på Bermuda. Selskapet er direkte og indirekte eiet av personer som ikke er hjemmehørende i Norge.*

*Saksøkeren kom i 2006 inn på eiersiden som kommandittist med nær 53 % i det norske kommandittselskapet Deep Sea Drilling Company II KS. Kommandittselskapets vesentlige eiendel var og er oljeriggen Deepsea Bergen. Komplementaren i selskapet er Deep Sea Drilling Company II AS med 10 % eierandel. De øvrige kommandittistene er KS AS Bergen Drillpart med 11,9 % og Deepsea Bergen Invest AS med vel 25 % eierandel.*

*Kommandittselskapet og komplementaren har selv ingen ansatte, og har kontoradresse samme sted som det norske managementselskapet Odfjell Drilling AS.*

*Riggen har siden stiftelsen av selskapet været leid ut på Bareboat-vilkår til det norske kommandittselskapet Deep Sea Drilling Company KS. Så vidt skjønnes, er dette selskapets eneste aktivitet å drifte riggen Deepsea Bergen. Komplementaren i selskapet er det norske foretaket Deep Sea Drilling Company AS, med 10 % eierandel. Kommandittistene i selskapet er KS AS Bergen Drillpart, med 11,9 %, Deep Sea Bergen Invest AS, med vel 25 %, og Odfjell Rig AS med nær 53 % eierandel. Kommandittselskapet og komplementaren har selv ingen ansatte, og har kontoradresse samme sted som det norske managementselskapet Odfjell Drilling AS.*

*...*

*Frem til 2006 hadde Deepsea Bergen vært eid og drevet av Deep Sea Drilling Company KS. Deltakerne i kommandittselskapet hadde vært undergitt rederibeskatningsordningen i skatteloven kapittel 8. Fra 2006 ble rederibeskatningsreglene endret, slik at selskaper som eide oljerigger ikke lenger omfattes av ordningen. Ved en omstrukturering av Odfjell-konsernet ble Deep Sea Drilling Company KS fisjonert i et eierselskap og et driftsselskap for riggen, og saksøkeren kom inn som betydelig kommandittist i eierselskapet.*

*I kommandittselskapsavtalen for eierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS fremgår i § 5 blant annet at selskapets forretninger ledes av komplementaren, men at avgjørelser som etter selskapets forhold er av usedvanlig art eller av viktighet, treffes av selskapsmøtet:*

*«Avgjørelser som etter kommandittselskapets forhold er av usedvanlig art eller særlig viktighet, herunder salg og pantsettelse av plattformen, opptakelse av større lån, mer omfattende reparasjon eller ombygging av plattformen samt bortfraktning av plattformen for lengre tid enn 12 måneder, avgjørelse av selskapsmøte etter reglene i § 8 og 9. Salg og pantsettelse av plattformen og opptakelse av større lån krever tilslutning av deltakere som representerer minst 70 % av eierandelene.»*

*Kommandittselskapet har ikke eget styre, og mer enn 70 % av eierne er ikke hjemmehørende i Norge. Selskapsmøtene har etter det opplyste vært lagt til steder utenfor Norge.*

*Før fisjonen hadde Odfjell Drilling AS siden 1980 hatt en managementavtale med Deep Sea Drilling Company KS, som omfattet drift, bemanning og utleie av riggen. Avtalen fikk i 1998 et tillegg om vederlagsberegningen, men ble ikke endret ved fisjonen. Eierselskapet anses etter det opplyste som part i managementavtalen hva angår de rene eierbeføyelsene, og*

*faktureres særskilt for disse tjenestene av Odffjell Drilling AS innenfor avtalens økonomiske ramme.*

*Deepsea Bergen har siden 2006 alene vært utleid til operatører på den norske kontinentalsokkelen, og deltakerne i driftsselskapet Deep Sea Drilling Company KS har i denne perioden uomtvistet vært skattepliktige til Norge for utleieinntekter etter regler i Petroleumsskatteloven.*

*Petroleumsskatteloven skattlegger ikke virksomhet som består i ren bareboat-utleie, og skatteplikt til Norge for deltakerne i eierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS beror alene på reglene i skatteloven. Saksøkeren har ikke alminnelig skatteplikt til Norge, jf. skatteloven § 2-2, og Norge har ingen skatteavtale med Bermuda.*

*Det er enighet mellom partene om at skatteplikt for saksøkeren for inntekter generert gjennom riggutleien gjennom Deep Sea Drilling Company II KS, bare kan etableres gjennom reglene i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b), som etablerer begrenset skatteplikt i Norge for utlendinger for inntekter av «virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra».*

*Det er enighet om at saksøkeren selv har antatt at han ikke hadde skatteplikt til Norge etter denne bestemmelsen, og han har selv heller aldri av eget tiltak inngitt selvangivelse til Norge. I en redegjørelse til norske skattemyndigheter i 2006 ble bakgrunnen endringen i eierskapet for riggen forklart, og det ble anført at saksøkeren ikke var skattepliktig til Norge for inntekter vunnet på bareboat-utleie gjennom Deep Sea Drilling Company II KS.*

*Høsten 2011 reiste Skatt vest, med grunnlag i mottatte selskapsoppgaver fra Deep Sea Drilling Company II KS, spørsmål ved om saksøkeren hadde skatteplikt til Norge for de inntekter denne mottok som eier av andeler i kommandittselskapet. Selskapet innga svar til Skatt vest og bestred skatteplikt til Norge for disse inntektene. Skattekontoret fant 22. september 2012 at saksøkeren var skattepliktig til Norge for sin andel av inntektene fra riggutleien, og påla ham å inngi selvangivelse for inntektsårene 2006-2010.*

*Selvangivelse ble inngitt, og under ligningsbehandlingen innga skattyteren flere innlegg der han dels bestred grunnlaget for skatteplikt til Norge, og dels anførte at opplysninger om de faktiske forhold ble gitt skattemyndighetene allerede i 2006, hvorefter det uansett ikke var grunnlag for å foreta endring for mer enn to år tilbake i tid.*

*I skattekontorets vedtak i endringssak 29. juni 2012 ble saksøkeren funnet å være skattepliktig for sin andel av inntektene fra kommandittselskapets bareboat-utleie av Deepsea Bergen etter reglene i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, dog slik at etterberegningsperioden ble avgrenset til to år - omfattende inntektsårene 2009 og 2010. Saksøkeren ble funnet å være deltaker i utleievirksomhet som ble drevet i Norge, idet den daglige drift av riggen - dvs. alle funksjoner som gjorde at utleien og de forpliktelser som lå i denne overfor leietakeren - rent faktisk ble utøvet gjennom Odffjell Drilling AS gjennom managementavtalen, og som saksøkeren ble å identifiseres med.*

I den videre fremstillingen vil Deep Sea Drilling Company II KS som oftest bli kalt DSDC II, Odfjell Rig Ltd vil som oftest bli benevnt OR og Odfjell Drilling AS vil som oftest bli benevnt OD.

### **Ankende parts påstandsgrunnlag**

OR deltar i en virksomhet som medeier i kommandittselskapet DSDC II, som blir deltakerlignet. Kommandittselskapet er ikke et eget skattesubjekt. Det har kontoradresse i Bergen, men utøver ikke virksomhet fra kontoret.

Partene er enige om at utleie av riggen på bareboat-vilkår har et slikt omfang at det må anses som virksomhet etter skatteloven, men det bestrides at OR har deltatt i en virksomhet som har vært drevet eller bestyrt fra Norge på en slik måte at det har utløst begrenset skatteplikt etter skatteloven 2-3 første ledd bokstav b).

Selskaper i samme konsern er forskjellige skattesubjekter og deres virksomhet skal vurderes hver for seg. Det vises til uttalelse i Rt-1997-1646 (Trinc og Trag). Det betyr at OR og OD ikke skal vurderes sammen.

Det er enighet om at kriteriene «drives» og «bestyres» er to likeverdige alternative kriterier som hjemler skatteplikt. Ligningen bygger på at DSDC II gjennom managementselskapet har drevet utleievirksomhet av boreriggen, her i riket. Staten har gått bort fra at utleievirksomheten har vært bestyrt fra Norge.

Selv om kriteriene «bestyres» og «drives» er to forskjellige vilkår, vil likevel forståelsen av, og praksis rundt, bestyrelsesvilkåret i gjeldende og tidligere skattelov være av betydning for hvordan drive-vilkåret skal forstås i skipsfartssammenheng, som riggforhold må anses å være en del av.

Det fremgår av en rekke uttalelser i forarbeider og andre relevante rettskilder at virksomheten primært utøves der de sentrale beslutninger tas. Det er slike funksjoner som skal tilskrives den vesentligste del av inntekten. Dersom sentrale beslutninger ikke fattes i Norge, kan det ikke hevdes at virksomheten «drives» eller «bestyres» her, jf. blant annet Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 7.2.1.

En virksomhet kan «drives» fra Norge uten at den «bestyres» her. At det «drives» virksomhet uten at den «bestyres», er det samme som om en utlending driver virksomhet gjennom en filial. Den eneste stedlige tilknytningen OR har i Norge er via managementselskapet, OD, som driver sin virksomhet fra kontor i Bergen. Skal OR anses som deltaker i virksomheten som drives der, må også DSDC II drives fra dette kontoret. Det vises til Zimmer «Internasjonal inntektskatterett» (2009), side 165 flg., som fremholder at det må foreligge et fast driftssted og / eller en filial, og at det må foregå en viss økonomisk aktivitet for utlendingens regning og risiko. En tilsvarende grense trekkes av Aarbakke, jf. «Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett» (1967) side 2.42 flg., som omhandler virksomhet drevet gjennom representant. Det er derfor to alternative grunnlag for at utleievirksomheten kan beskattes ved dette kontoret: enten må OR selv utøve virksomhet ved kontoret, eller så må virksomheten utøves gjennom en representant med delegert myndighet. En slik situasjon foreligger ikke her. OR drives ikke gjennom OD, og utfører heller ikke oppdrag i Norge på vegne av OR.

Beslutninger av stor betydning for DSDC II, og som er sentrale for utleievirksomheten, foretas av selskapsmøtet, jf. selskapsavtalen § 5. De funksjoner som utøves av managementselskapet er tjenester av betydning for daglig oppfølging og den løpende drift, og som er av mer rutinemessig art. Det betales honorar som OD blir skattet for. Utover dette driver OD heller ikke for DSDC II sin regning og risiko.

I vår sak blir boreriggen leid ut til en norsk operatør. Dette kan sammenlignes med shipping. Et utenlandsk selskap som leier ut skip til norsk rederi, vil ikke bli skattepliktig til Norge for leieinntektene. Den norske innleier tar ikke beslutninger på vegne av utleier. Den norske leiers drift av skipet blir ikke del av utleiers virksomhet.

Praksis knyttet til shippingvirksomhet og til internasjonal befraktningsvirksomhet er relevant for borefartøy, og må også gjelde for bortbefrakting på bareboat-vilkår. Utleieforhold basert på «Barecon 2001» er utbredt også i regulær shippingvirksomhet. Utleiers funksjoner er de samme, uavhengig av virksomhetens art. På samme måte som for skip, har det ingen betydning hvor boreriggen befinner seg.

Forarbeidene og teoriens avklaring tilsier at overlatelse av daglig drift til norsk operatør ikke er tilstrekkelig til at skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b) får anvendelse når viktige avgjørelser treffes av utenlandsk styre eller, som i vår sak, av selskapsmøter dominert av utenlandske aktører. Det kvalifiserte flertallet av eierne i DSDC II er verken direkte eller indirekte underlagt norsk beskatning. Kommandittselskapet har heller ikke eget styre, og komplementarens myndighet er svært begrenset. De oppgaver som ligger til OD etter managementavtalen angår den daglige drift, og inneholder ingen funksjoner som etter loven antas å ligge i begrepet «bestyrelse».

Riggens oppdrag foregår utenfor norsk sjøterritorium og følgelig utenfor riket i skatterettslig sammenheng. Det er derfor ikke riktig når det i vedtaket er lagt til grunn at utleievirksomheten av riggen skjedde i Norge. Det vises til Finansdepartementets fortolkningsuttalelse i Utv 2006 side 1750.

Subsidiært gjøres gjeldende at skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b) kommer til anvendelse. Bestemmelsen gjør unntak fra begrenset skatteplikt etter § 2-3 første ledd bokstav b) for inntekter av eget borefartøy i «internasjonal virksomhet». Offshore borevirksomhet er en utpreget internasjonal næring. Det er derfor ingen tvil om at boreriggen inngår i en internasjonal virksomhet.

Begrepet «internasjonal fart» ble innført da skatteloven av 1911 § 23 fikk et nytt annet ledd ved lovendring i 1987. Endringen gjaldt ikke borefartøyer og tredje ledd forble uendret. I 1992 ble andre og tredje ledd slått sammen. Den eneste tilsiktede endring var å inkludere NIS - registrerte borefartøyer. Begrepet internasjonal fart for skip ble innført for å utelukke transport mellom norske havner og av hensyn til konkurransesituasjonen. Det er ikke grunnlag for å hevde at hvert enkelt borefartøy skal vurderes separat. Borefartøy skal vurderes som en del av en større helhet. For et internasjonalt konsern har det ingen betydning om riggen utøver sin virksomhet på engelsk eller norsk sokkel. Det er unaturlig å si at denne riggen tas ut av internasjonal virksomhet som følge av at den benyttes på norsk sokkel.

Riggen oppholder seg i internasjonalt farvann når den utfører arbeid på norsk kontinentalsokkel. Det er et moment som må vektlegges dersom riggen skal vurderes separat. Sokkelen er ikke norsk i forhold til skattelovgivningen, men står på mange måter i en særstilling i forhold til norsk territorium. Virksomheten ligger ikke under petroleumsskatteloven. Det forutsettes at det kan foregå internasjonal fart og internasjonal virksomhet på sokkelen. Finansdepartementet forutsatte at skytteltrafikk mellom installasjonene på norsk sokkel og norsk fastland var å anse som «internasjonal fart», jf. Zimmer i Festskrift til Sjur Brækhus 1988 og Rt-2013-1429.

Sokkelen behandles stort sett som utland når det gjelder toll og merverdiavgift. Formålet med loven er å tiltrekke utenlandsk kapital og skape bedre forutberegnelighet. Statens tilnærming innebærer en restriktiv og til dels innskrenkende fortolkning både av § 2-3 første ledd bokstav b) og § 2-34 første ledd bokstav b).

Ankende parts påstand er:

1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd for inntektsårene 2009-2011 oppheves.
2. Odfjell Rig Ltd tilkjennes saksomkostninger med tillegg av renter fra forfall til betaling finner sted.

### **Ankemotpartens påstandsgrunnlag**

Tingrettens dom bygger på riktig rettsanvendelse.

Ligningsvedtaket bygger på at sentrale funksjoner i eier- og utleievirksomheten DSDC II utføres fra managementselskapet sitt kontor i Bergen. Kommandittselskapet må identifiseres med oppdragstaker, som forestår de funksjoner som er nødvendige for å drive utleie av riggen slik at skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b) kommer til anvendelse.

Det er ikke omtvistet at det å eie og å leie ut en borerigg er en virksomhet som medfører skatteplikt. Uenigheten består i om virksomheten foregår her i riket. Ligningsvedtaket bygger på at vilkåret «drives» er oppfylt, og det er derfor kun dette kriteriet som er relevant for spørsmålet om begrenset skatteplikt for OR. Dette gjelder uavhengig av hvor riggen befinner seg. Kriteriet «drives» er forskjellig fra «bestyres», slik at drift av en utleievirksomhet kan skje i Norge uten at den bestyres her. Det er tilstrekkelig at virksomhet «foregår her», jf. Aarbakke «Virksomhetsbegrepet i Norsk skatterett (1967) side 244. Bestyrelseskriteriet har kun selvstendig betydning i forhold hvor virksomhet ikke «drives», jf. Zimmer «Internasjonal inntektsskatterett» (2009) side 171. OR sine henvisninger til begrepet «bestyrelse» er ikke relevante. Det er heller ikke relevant å ta stilling til hvor riggen driftes fra. DSDC II har valgt ikke å drifte denne selv. Det drives kun utleievirksomhet i riket. Spørsmålet er utelukkende hvor utleievirksomheten faktisk drives fra.

Utleievirksomhet foregår vanligvis fra det sted hvor viktige administrative funksjoner som er nødvendige for å kunne drive en slik virksomhet utøves. DSDC II har satt bort de administrative oppgavene til OD gjennom managementavtalen. Dette er tilstrekkelig til å konstatere at DSDC II driver en virksomhet i riket. Både komplementaren og kommandittselskapet må identifiseres med oppdragstaker, OD, som benyttes for å utføre funksjoner som komplementaren ellers ville ha måttet utføre. Komplementaren anses for å utøve virksomhet gjennom oppdragstaker. Dette er slått fast gjennom praksis, jf. Rt-2001-512 og Rt-2013-421.

At viktige beslutninger som utleie av riggen i mer enn 12 måneder treffes av selskapsmøtet, er ikke av betydning. Det avgjørende er hvor aktivitetene foregår, som i henhold til managementavtalen er på ODs kontor. For øvrig fremgår det også av årsberetningene fra styret i DSDC II at «selskapet drives fra Bergen».

OR anfører at dette er i strid med tidligere praksis, men spørsmålet om skatteplikt for utenlandsk deltaker i KS er ikke vurdert av skattekontoret tidligere.

Når det gjelder det subsidiære grunnlaget, bygger ligningen på at unntaksbestemmelsen i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b) ikke kommer til anvendelse. Bestemmelsen hadde vært anvendelig dersom riggen hadde vært benyttet i «internasjonal virksomhet». Det er uten betydning at OR har andre rigger som har utøvd virksomhet på utenlandsk sokkel. Riggen må vurderes isolert, og det er avgjørende at riggen i hele perioden har arbeidet på norsk sokkel.

Det er heller ikke av betydning at OR direkte eller indirekte har full kontroll på hvor riggen benyttes. Inntak på norsk sokkel medfører ikke at riggen straks kan anses for ikke lenger å være i «internasjonal virksomhet». Ved sammenhengende opphold på norsk sokkel i lang tid, slik som her, kan riggen ikke anses for å være i slik virksomhet. Ved vurderingen må praksis etter tilsvarende bestemmelser i skatteloven av 1911 tillegges avgjørende vekt.

Norge har eksklusiv rådgighet over kontinentalsokkelen for virksomhet med undersøkelse og utnyttelse av undersjøiske petroleumsforekomster. Virksomhet med en borerigg på et område hvor Norge har jurisdiksjon, kan ikke karakteriseres som «internasjonal». Dette er også lagt til grunn i blant annet «Skatteloven Kommentartutgave 1988» ved Greni m fl. Tidligere skattelov § 23 gjaldt for skip i «internasjonal fart». Det fremgår av NOU 1986:9 side 26 at «internasjonal fart» ikke omfattet virksomhet på norsk /utenlandsk sokkel. Uttrykket «internasjonal fart» har et annet innhold enn «internasjonal virksomhet», som må omfatte virksomhet på utenlandsk sokkel. Både en naturlig forståelse av ordlyden og reelle hensyn taler for en slik tolkning. Dersom sokkelen betraktes som internasjonalt område i relasjon til skatteloven § 2-34, vil bestemmelsen ikke få noen praktisk anvendelse, fordi det ikke foregår virksomhet ved petroleumsutvinning eller boringer innenfor norsk territorialgrense.

Ankemotpartens påstand er:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt vest tilkjennes sakskostnader med tillegg av renter fra forfall til betaling skjer.

**Lagmannsretten bemerker:**

Lagmannsretten skal prinsipalt ta stilling til om OR gjennom sin deltakelse i DSDC II har begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b), som følge av DSDC II sin utleievirksomhet av borerigg.

Tingretten har gitt en omfattende redegjørelse for det rettslige utgangspunkt i den prinsipale del av saken. Lagmannsretten er enig i det tingretten uttaler, og dette er heller ikke bestridt av partene. Det gjengis derfor følgende fra tingrettens dom side 10 og 11:

*«Retten tar for avgjørelsen utgangspunkt i at Deep Sea Drilling Company II KS etter selskapsloven er et rettssubjekt adskilt fra sine eiere, hvor komplementaren har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, mens de øvrige deltakernes har begrenset ansvar til en fastsatt sum. Dette innebærer at eiendeler i kommandittselskapet i privatrettslig forstand anses som kommandittselskapets eiendeler, og at det det er kommandittselskapet som i første omgang er berettiget og forpliktet for den virksomhet som drives i selskapets navn.*

*Retten legger således til grunn for avgjørelsen at riggen Deepsea Bergen er eiet av kommandittselskapet og at det ligger til selskapet å disponere over riggen, herunder ved salg og utleie. Av samme grunn finner retten at det ikke er noe privatrettslig hinder for at eierselskapet kan leie riggen ut til et annet kommandittselskap - i vår sak Deep Sea Drilling Company KS, og at den drift som skjer av riggen i det selskapet, skal sees adskilt fra den drift som skjer i eierselskapet, også der de kan være de samme eierinteressene som direkte eller indirekte står bak begge selskapene.*

*Retten antar en også i relasjon til beskatningen i utgangspunktet er forpliktet til å respektere de privatrettslige konstruksjoner, så lenge de er anerkjent i lovgivningen. På allment grunnlag antar retten at det normalt heller ikke i relasjon til beskatningen er grunnlag for å identifisere virksomheter som er drevet gjennom separate rettssubjekter, selv om de kan ha sammenfallende eierinteresser. Det vises om dette blant annet til avgjørelsen inntatt i Rt-1997-1646, Trinc og Trag, som begge parter støtter seg på. Heller ikke disse utgangspunktene sees å være omtvistet mellom partene.*

*Partene er også enige om at inntekter vunnet ved bareboat-utleie av en rigg som av andre benyttes til leting etter eller utvinning av petroleumsforekomster på norsk kontinentalsokkel, ikke omfattes av noen skatteplikt etter Petroleumsskatteloven.*

*Skatteloven § 2-1 og § 2-2 bestemmer at fysiske personer som er bosatt i riket og selskaper som er hjemmehørende i riket, har allmenn skatteplikt til Norge. Det fremgår imidlertid av § 2-2 annet ledd at kommandittselskaper ikke anses som egne skattesubjekter, og av tredje ledd fremgår det at selskapsdeltakerne lignes hver for seg av sin andel av selskapets formue og inntekt. De særlige regler for beregning av hver enkelt deltakers andel av kommandittselskapets inntekt, slik de fremkommer i skatteloven § 10-40 flg. behandles ikke, idet ligningens tallstørrelser ikke er gjenstand for tvist.*

*Konsekvensen av at kommandittselskapet ikke er et eget skattesubjekt og at den enkelte selskapsdeltaker skal lignes for seg for sin andel av selskapets inntekter, er at dersom vedkommende deltaker ikke har alminnelig skatteplikt til Norge, etter reglene i skatteloven § 2-1 eller 2-2, vil skatteplikt til Norge for vedkommendes andel av inntekter fra kommandittselskapet måtte bygge på andre regler.*

*Saksøkeren Odfjell Rig Ltd, som er deltaker i Deep Sea Drilling Company II KS med 53 %, er et foretak hjemmehørende på Bermuda, og omfattes således ikke av skatteloven § 2-2.*

*Norge har heller ikke noen skatteavtale med Bermuda.*

*Ligningen av saksøkeren bygger derimot på at saksøkeren har skatteplikt til Norge for sin andel av inntektene fra virksomheten i Deep Sea Drilling Company II KS, med grunnlag i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b). Bestemmelsen omhandler begrenset skatteplikt til Norge for virksomheter som ikke er hjemmehørende riket, og har denne ordlyden:*

*«(1) Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av*

*[ ... ]*

*b. formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket»*

*Vedtaket bygger som nevnt på at kommandittselskapets utleie av Deepsea Bergen på bareboat-vilkår, er en virksomhet i skattelovens forstand, og at de aktiviteter som er satt bort til managementselskapet i Bergen og utføres derfra, medfører at utleievirksomheten «drives» i riket, og hvor saksøkeren, som eier i kommandittselskapet, da i lovens forstand «deltar» i denne virksomheten.*

*Så vidt retten kan se, har saksøkeren mot ligningen på dette punkt alene gjort gjeldende at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse, fordi utleievirksomheten, som følge av organiseringen av virksomheten og bruken av riggen utenfor norsk sjøterritorium, ikke kan sees å drives i Norge.»*

Partenes anførsler er de samme som for tingretten. De har også for lagmannsretten hatt ulik rettslig tilnærming til spørsmålet om OR kan ilegges begrenset skatteplikt etter unntaksbestemmelsen. OR tar utgangspunkt i begrepet «bestyrelse» knyttet opp mot forståelsen av kriteriet «drives», mens statens rettslige tilnærming er via virksomhetsbegrepet.

Ligningsvedtaket tar kun stilling til kriteriet «drives». Spørsmålet om virksomheten «bestyres» i Norge er ikke behandlet, og det er ikke en del av saksforholdet. Lagmannsretten legger til grunn at kriteriene ikke er sammenfallende. Det vises til Aarbakke «Virksomhetsbegrepet i Norsk skatterett» (1967), 2.44: «Loven forutsetter altså at en virksomhet kan drives her i riket uten at den bestyres herfra». Partene synes å være enige i at kriteriene «bestyrelse» og «drives» er alternative kriterier.

Begrepet «drives» tar sikte på tilfeller der virksomheten foregår her, jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992), pkt. 7.2.1. Det er derfor av betydning hvor sentrale elementer i utleievirksomheten foregår. Hvor riggen faktisk befinner seg, er uten betydning.

Det gjengis fra endringsvedtaket, som også er inntatt i tingrettens dom, jf. dommen side 13 og 14:

*«Skattekontoret er av den oppfatning at ORLs og ODLs innflytelse på selskapsmøtet ikke er avgjørende for hvor virksomheten drives, men at det kun er ved vurderingen av bestyrelses-kriteriet det er avgjørende hvor selskapets ledelse på styrenivå befinner seg. Selskapets henvisning til NOU 1986:9 pkt. 6.5, Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 7.2.1 og til uttalelsene fra Finansdepartementet inntatt i Utv 1993 side 1589, som vedrører bestyrelses-kriteriet, vil således ikke være avgjørende for saken.*

*Til støtte for sitt syn viser skattekontoret til Aarbakke, (Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett, Oslo 1967 § 2.44), som uttaler at loven forutsetter at en virksomhet kan drives her i riket uten at den bestyres herfra.*

*I forhold til om bareboat-utleie drives i Norge, bemerker skattekontoret at man må ta stilling til hvilke elementer i virksomheten som skal tillegges avgjørende vekt i forhold til begrepet «drives», dvs. enten hvor ledelsen av selskapet befinner seg, eller hvor driftsmiddelet, riggen, befinner seg.*

*Skattekontoret er av den oppfatning at riggens lokalisering ikke er av betydning for skatteplikten. Skattekontoret mener dette fremgår av Trinc og Trag-dommen (Rt-1997-1646) hvor skatteplikten for bareboat-utleien ble vurdert på basis av felles virksomhet, og ikke etter hvor driftsmiddelet faktisk var. Det legges således til grunn at det er ledelsen av selskapet som må befinne seg i Norge.*

*I forhold til hva det vil si at en virksomhet drives i riket uttaler Aarbakke, (Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett, Oslo 1967 § 2.45) følgende om dette:*

*«Det er tilstrekkelig at virksomheten utøves fra fast eiendom eller fast anlegg i riket, eller at utøvelsen har annen slik stedlig tilknytning som er angitt i L § 18.»*

*Det vises videre til rettspraksis, jf. Safe Service-dommen (Rt-2001-512, inntatt i Utv. 2001 side 725) hvor det kan utledes at det å «drive virksomhet» ikke krever egen fysisk tilstedeværelse av utlendingen i Norge, så lenge utlendingen selv bærer økonomisk risiko for virksomheten som utøves i Norge.*

*I denne saken er det inngått en management avtale med OD AS i Bergen som manager av riggen. Managementavtalen inneholder bestemmelser knyttet til både eie og drift av riggen. Det følger av managementsavtalens bestemmelser knyttet til eie av riggen at OD blant annet skal utføre tjenester knyttet til forsikring, innkjøp av utstyr, vedlikehold, klassifikasjoner, regnskap, budsjett betaling av avdrag og renter på lån, motta leie, holde eier nøye underrettet av hendelser som forårsaker eller kan forårsake krav fra tredjemann mot riggen, ta rettslige og andre forholdsregler for å beskytte riggen eller sikre eventuelle krav mot tredjemann og foreta eventuelle forhandlinger om salg og pantsetting.*

*I forhold til tjenestene som OD AS utfører knyttet til daglig drift i anledning eie av riggen, er dette aktiviteter av økonomisk karakter og en del av innholdet i virksomheten. Sammenholdes dette med uttalelser fra Aarbakke og Safe Service-dommen, er skattekontoret av den oppfatning at daglig drift av bareboat-utleie kan begrunne skatteplikt til Norge etter drivebegrepet.»*

Lagmannsretten legger til grunn at virksomhetsbegrepet må forstås slik at det må foregå økonomisk aktivitet av et visst omfang for skatteyers regning og risiko. Det vises i denne sammenheng til Zimmer «Internasjonal inntektsskatt» (2009) side 170 hvor det blant annet heter:

*«At virksomheten må «drives» her, betyr at en viss aktivitet med økonomisk karakter må finne sted (bl.a.) her, for skatteyderens regning og risiko. Slik stedlig tilknytning som sktl. § 3-3 omhandler (mht. stedbunden kommunal beskatning), er alltid nok. Dette innebærer f.eks. (begrenset) skatteplikt til Norge hvis utlendingen har anlegg for handel og omsetning (herunder lager) eller kontor her.»*

Zimmer viser også til Rt-2001-512 (Safe Service), hvor det blant annet er uttalt at en virksomhet kan drives her, selv om den er satt bort til en underentreprenør. Lagmannsretten viser ellers til Høyesteretts uttalelser knyttet til forståelsen av virksomhetsbegrepet i Rt-2013-421 (Tronviken) avsnitt 31, der sentrale skjønnsmomenter ved vurderingen av om en aktivitet er virksomhet i skattelovens forstand er gjennomgått.

OR har vist til at verken kommandittselskapet eller komplementaren har noen ansatte her til lands. Selskapet har heller ingen administrasjon i Norge. De sentrale beslutningene av betydning for driften foretas av selskapsmøtet. OR gjør gjeldende at de funksjoner som utøves av managementselskapet ikke er av stor betydning for utleie av riggen, men at dette er begrenset til tjenester knyttet til den løpende daglige drift. Det foregår da følgelig ikke noen aktivitet av betydning her.

Lagmannsretten er ikke enig i dette, men legger til grunn at omfattende og løpende administrative oppgaver er tillagt OD gjennom managementavtalen. Avtalen omfatter den daglige drift av riggen, både når det gjelder eier - og utleievirksomheten. Drift av utleievirksomheten foregår der hvor de aktiviteter som utgjør det vesentlige innhold av selve utleien foregår. Dette skjer etter lagmannsrettens oppfatning fra OD sine lokaler. Det gjengis fra tingrettens redegjørelse om dette på side 14 og 15 i dommen, som også er dekkende for lagmannsrettens syn:

*«Managementavtalen er fremlagt for retten, uten at retten finner det nødvendig å gjengi fra denne. Retten konstaterer at saksøkeren ikke har bestridt skattekontorets gjengivelse av de oppgaver som etter denne er lagt til Odfjell Drilling AS på vegne av eierselskapet, og som altså blant annet omfatter utførelse av tjenester knyttet til «forsikring, innkjøp av utstyr, vedlikehold, klassifikasjoner, regnskap, budsjett betaling av avdrag og renter på lån, motta leie, holde eier nøye underrettet av hendelser som forårsaker eller kan forårsake krav fra tredjemann mot riggen, ta rettslige og andre forholdsregler for å beskytte riggen eller sikre eventuelle krav mot tredjemann og foreta eventuelle forhandlinger om salg og pantsetting».*

*De oppgaver som etter managementavtalen er lagt til Odfjell Drilling AS i Bergen og som ubestridt utøves derfra, er etter rettens vurdering oppgaver som naturlig ligger til den daglige ledelse av kommandittselskapet og som er helt grunnleggende for den løpende driften av utleievirksomheten, og peker klart i retning av at utleievirksomheten drives fra Norge.»*

Etter lagmannsrettens syn må OR identifiseres med OD, med den følge at OR, som deleier i DSDC II også er deltaker i utleievirksomheten. Det legges vekt på at OD blir benyttet til å utføre funksjoner som komplementaren ellers ville måtte utføre. Komplementaren utøver derfor virksomhet gjennom oppdragstaker, OD, og kommandittselskapets virksomhet utøves på oppdragstakers kontor i Bergen. I den forbindelse bemerkes at det også fremgår uttrykkelig av årsberetninger fra styret i DSDC II KS at «selskapet drives fra Bergen». Lagmannsretten finner

støtte for sin vurdering i rettspraksis, og viser blant annet til Rt-2001-512 (Safe Service) og Rt-2013-421 (Tronviken), jf. avsnitt 37 - 40.

Oppgaver som etter kommandittselskapsavtalen § 5 er lagt til selskapsmøtet kan ha betydning for ledelsen av selskapet, men lagmannsretten finner i likhet med tingretten at dette gjelder bestyrelseskriteriet. Kommandittselskapsavtalen § 5 tredje ledd omhandler avgjørelser av usedvanlig art eller av særlig viktighet, og nevner som eksempler salg/pantsettelse og beslutning om utleie av riggen i mer enn 12 måneder.

Det er etter lagmannsrettens syn uten betydning for den samlede vurderingen at riggen ikke er i Norge. OR har trukket sammenligninger med uttalelser i lovforarbeider til tidligere skattelov § 15 [bokstav] c. Etter lagmannsrettens oppfatning er ikke disse uttalelsene avgjørende. Dette er lovforarbeider som refererer seg til internasjonal skipsfart, herunder også til befraktning på bareboat-vilkår. Det fremgår av lovforarbeidene at for internasjonal skipsfart er det vilkåret «bestyrelse» som kan lede til begrenset skatteplikt. Dette kan ikke overføres til utleie av borerigg på tilsvarende vilkår, jf. blant annet Ot.prp.nr.68 (1986-1987) hvor det på side 6 og 7 heter:

*«Departementet har ikke funnet grunn til å la forslaget omfatte utenlandske investeringer i skip og borerigger knyttet til virksomhet på norsk eller utenlandsk kontinental sokkel. Kontinental sokkelvirksomheten er i stor utstrekning både internt og internasjonalt undergitt andre beskatningsregler enn tradisjonell skipsfart».*

Lagmannsretten tilføyer at selv om riggen kan settes til oppdrag utenfor norsk sokkel, og eier har herredømme over hvor den benyttes, har riggen sammenhengende hatt oppdrag på norsk sokkel siden 2006. Dermed har riggen vært på norsk sokkel i alle de inntektsårene vår sak gjelder. Lagmannsretten er enig med tingretten i at drift av denne riggen ikke har det samme preg av internasjonalitet som det påberopte rettskildematerialet om skipsfart. Etter lagmannsrettens syn er ORs sammenlikning med skipsfart, og henvisninger knyttet til forståelsen av begrepet «bestyrelse», ikke treffende for det faktum som endringsvedtaket bygger på.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at DSDC II driver sin utleievirksomhet fra OD sitt kontor i Bergen, og at OR, ved sin deltakelse i kommandittselskapet, er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Lagmannsretten må etter dette ta stilling til den subsidiære anførsel om at unntaksbestemmelsen i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b) kommer til anvendelse.

De nærmere avgrensninger av unntaket i bestemmelsens øvrige ledd er ikke omtvistet. Det sentrale tvistepunktet er om vilkåret «i internasjonal virksomhet» i første ledd bokstav b) er oppfylt.

Lagmannsretten har også i denne del av saken kommet til samme konklusjon som tingretten, og finner det hensiktsmessig å gjengi fra tingrettens dom side 18 følgende:

*«Retten må nå ta stilling til om skatteloven § 2-34 kommer til anvendelse, slik at saksøkerens andel av inntekten fra riggutleien likevel ikke kommer til beskatning i Norge.*

*Bestemmelsens første ledd hjemler enkelte unntak for begrenset skatteplikt som ellers etablerers etter reglene i skatteloven § 2-3, og hvor saksøkeren har anført at bokstav b) kommer til anvendelse:*

*«(1) Person, selskap eller innretning som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 første eller annet ledd eller 2-2 første eller annet ledd, skal ikke svare skatt av formue i og inntekt vunnet ved eie og drift av*  
*a. eget eller innleid skip i internasjonal fart, eller*  
*b. eget eller innleid bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet.»*

*Om skattekontorets tolkning og anvendelse av bestemmelsen på den foreliggende sak, heter det i endringsvedtaket på side 10 blant annet:*

*«Skattekontoret bemerker at hovedproblemstillingen vedrørende sktl. § 2-34 er om vilkåret «internasjonal virksomhet» er til stede. Det er ikke omstridt at ORL er eier av et borefartøy.*

*Skattekontoret kan ikke se at det er av betydning for vurderingen av vilkåret at selskapet gjennom flere år har drevet virksomhet med forskjellige borefartøyer på forskjellige lands kontinentalsokler. Det er riggen Deepsea Bergen som isolert sett må vurderes. At ORL har direkte og indirekte fullstendig kontroll på Deepsea Bergen og bestemmer hvorledes riggen skal inngå i sin øvrige virksomhet, kan heller ikke ha betydning for om unntaket kommer til anvendelse.*

*Verken Ot.prp.nr.30 (1983-1984) eller Ot.prp.nr.16 (1991-1992) gir anvisning for tolkningen av uttrykket. Sktl. § 2-34 er imidlertid grundig behandlet av Sanfelt og Andersen (Utenlandske skipsredere og norsk skatt, Skatterett 1992 side 181).*

*I følge Sanfelt og Andersen må det legges til grunn at den praksis som gjaldt for tidligere sktl. § 23, 3 ledd, fortsatt må gjelde. Dette innebærer for det første at transport med skip mellom norske havner ikke omfattes av «internasjonal fart». I forhold til begrepet «internasjonal virksomhet med bore- og entreprenørfartøyer» hadde dette en uklar rekkevidde. Men, med reservasjon for opphold av usedvanlig lengde, kunne et opphold innenfor norsk sektor neppe diskvalifisere for skattefritak. På bakgrunn av dette avvises selskapets anførsel om at «internasjonal virksomhet» lest isolert åpenbart må omfatte virksomhet på norsk sokkel, selv om det isolert er gitt unntak for virksomhet som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.*

*Skattekontoret er enig med selskapet at det ikke finnes holdepunkter for å hevde at en rigg ikke lenger er tilknyttet en internasjonal virksomhet straks den tas inn på norsk sokkel. Skattekontoret er imidlertid av den oppfatning at det må være begrensninger for hvor lenge en rigg kan oppholde seg på norsk sokkel før den ikke lenger er i «internasjonal virksomhet». Skattekontoret bemerker at endringssaken vedørende inntektsårene 2009 og*

*2010, og at Deepsea Bergen har vært i oppdrag på norsk sokkel sammenhengene siden våren 2006. I forhold til reservasjonene som gjøres for opphold av usedvanlig lengde og transport med skip mellom norske havner, jf. artikkel av Sanfelt og Andersen henvist til ovenfor, mener skattekontoret at dette må innebære at lovens vilkår om «internasjonal virksomhet» ikke er oppfylt i denne saken.*

*Skattekontoret kan for øvrig ikke se at beskatning av bareboat-utleien vil være i strid med bestemmelsens formål, slik selskapet anfører. Det fremgår klart av saken at ORLs inntekter fra bareboat-utleien er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b og at rekkevidden av unntaket i § 2-34 (1) bokstav b begrenses av at riggen nyttes i «internasjonal virksomhet».*

*Så vidt retten kan bedømme, anfører saksøkeren det samme for retten som han gjorde overfor ligningsmyndighetene, og som ligningsmyndighetene har behandlet og tatt stilling til i vedtaket, og som partene er enige om også er dekkende for grunnlaget for ligningen av saksøkeren for inntektsåret 2011. Om riggens oppdrag på norsk sokkel i årene fremover, bemerker retten at saksøkeren ikke bestred saksøkerens opplysninger i skranken, om at riggen er engasjert av Statoil på norsk sokkel frem til 2017.*

*Retten har vurdert saksøkerens anførsler, men kan ikke se at det hefter mangler av betydning ved den tolkning og anvendelse av skatteloven § 2-34 som fremgår av begrunnelsen for ligningen, slik den er gjengitt i det foregående. Retten kan for sitt vedkommende slutte seg til den lovforståelse og som på dette punktet fremgår av vedtaket. Retten kan således ikke se at en økonomisk aktivitet som i beskatningsperioden alene har vært undergitt norsk jurisdiksjon, kan sees som «internasjonal virksomhet» etter sitt innhold.*

*Retten er etter dette kommet til at unntaket i skatteloven § 2-34 ikke kommer til anvendelse, og at det ikke knytter seg noen ugyldighetsgrunner ved ligningen av saksøkeren for inntektsårene 2009, 2010 og 2011, så langt ligningene er angrepet av saksøkeren. »*

Det kan legges til at lagmannsretten ikke er enig med OR i at virksomhet på norsk sokkel er «internasjonal». Sokkelen er undergitt norsk jurisdiksjon. Norge har full kontroll på hvem som skal få drive virksomhet her og hvilke regler virksomheten er underlagt. Gjennom Havrettstraktaten art 77 er kyststaten gitt eksklusiv rådighet over kontinentalsokkelen med hensyn til undersøkelse og utnyttelse av naturforekomster, og kyststaten har enerett til å regulere boring. Gjennom petroleumsløven § 1-1 er dette fulgt opp ved at staten er gitt eiendomsrett til undersjøiske petroleumforekomster. Petroleumsskatteløven gir Norge skattejurisdiksjon for inntekt av utvinning, rørledningstransport og dertil knyttet virksomhet.

Det er etter lagmannsrettens syn ikke av betydning at de involverte selskapene driver internasjonale aktiviteter. Det er heller ikke av betydning at riggen kunne vært benyttet på utenlandsk sokkel, da den rent faktisk er på norsk sokkel.

Etter dette blir anken å forkaste.

Staten har fått medhold. Etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første jf. annet ledd pålegges ankende part å dekke sakskostnadene i ankeomgangen. Lagmannsretten finner ikke at unntaksbestemmelsen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse.

Advokat Syversen har fremlagt en kostnadsoppgave på i alt kr. 227 687, 25. Av dette er kr. 175 000 salær. I tillegg kommer utlegg med kr. 7 149,80 og merverdiavgift på kr. 45 537. Lagmannsretten finner at omkostningene har vært rimelige og nødvendige for forsvarlig ivaretagelse av statens interesser i ankeomgangen, jf. tvisteloven § 20-5. Kostnadsoppgaven legges til grunn.

Med det resultat lagmannsretten har kommet til er det ikke grunn til å endre tingrettens omkostningsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9, jf. § 20-2.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av lagmannsrettens øvrige program. Domskonferanse ble avholdt umiddelbart etter ankeforhandlingens avslutning, og utkast til dom ble sirkulert blant dommerne fire uker etter dette.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning:*

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Odfjell Rig Ltd til Staten v/ Skatt vest 227 687,25 – tohundreogtjueskjutesekshundreogåttisju25/100 - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.

## SkN 15-004 Grovt skattesvik

**Lovstoff:** Ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2, jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 a. Ligningsloven § 12-3. Skatteloven § 10-32 annet ledd.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 8. januar 2015, **sak nr.:** LB-2013-199400

**Dommere:** Lagdommer Vibeke Løvold, lagdommer Harald Georg Venger, ekstraordinær lagdommer Helga Bjørnstad. Meddommere: statsautorisert revisor/siviløkonom Ellen Amdal, statsautorisert revisor/siviløkonom Geir Udnæs, systemutvikler Stian Dotnet Sandberg, markedsadministrator Bente Wigaard. **Saksgang:** Follo tingrett TFOLL-2013-19918 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-199400 (13-199400AST-BORG/02).

**Parter:** Den offentlige påtalemyndighet (Konstituert statsadvokat Tor Anders Persen) mot A (advokat Trond Larsen og advokat Fredrik Sollie).

**Sammendrag:** En person ble dømt til fengsel i 2 år og en bot på 100 000 kroner for flere tilfeller av grovt skattesvik. Vedkommende hadde blant annet unnlatt å føre opp aksjegevinster på omtrent 12,6 millioner kroner til beskatning, noe som medførte unndratt skatt på omtrent 3,5 millioner kroner. Saken reiste også spørsmål om dobbel straffeforfølgning og foreldelse.

Oslo statsadvokatembeter tok ved tiltalebeslutning 10. desember 2012 ut tiltale mot A, født 0.0.1944. Etter rettelser foretatt av møtende aktor under hovedforhandling i tingretten og under ankeforhandlingen, gjelder tiltalen overtredelse av:

**I Ligningsloven § 12-2 nr 1 og 2 jf § 12-1 nr 1a**

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

**Grunnlag:**

For inntektsåret 2008, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst på kr 3 525 865,- ved salg av egne aksjer i [firma1] AS .

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

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

**Grunnlag:**

a)

For inntektsåret 2002, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppføre gevinst ved salg av egne aksjer i selskapet [firma2] ([firma2]) og [firma1] med en på kr 1 211 298,-. Gevinsten fordelte seg med kr 516 937,- etter salg av [firma2] aksjer og kr 694 361,- etter salg av [firma1] aksjer.

b)

For inntektsåret 2003, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst med kr 2 273 425,- ved salg av egne aksjer i selskapet [firma1] AS .

c)

For inntektsåret 2004, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst med kr 4 116 806,- ved salg av egne aksjer i selskapet [firma1] AS.

d)

For inntektsåret 2005, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst med kr 1 402 273,- ved salg av egne aksjer i selskapet [firma1] AS , samt unnlot å oppgi gevinst med kr 4 755 030,- etter salg av [firma1] aksjer som på salgstidspunktet var utlånt/plassert i selskapet [firma3] AS.

e)

For inntektsåret 2006, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst med kr 3 289 825,- ved salg av 457 004 aksjer i selskapet [firma1] formelt eid av [firma2] , men

reelt eid av A. Videre unnlot han å oppgi gevinst på kr 1 044 881,- ved salg av [firma1] aksjer som på salgstidspunktet var utlånt/plassert i selskapet [firma3] AS.

f)

For inntektsåret 2007, i Frogn kommune, unnlot han i sin selvangivelse å oppgi gevinst med kr 6 376 386,- ved salg 942 996 aksjer i selskapet [firma1] formelt eid av [firma2] men reelt eid av A.

### **III Merverdiavgiftsloven § 72 nr 2 annet ledd jf nr 3**

for i hensikt å unndra avgift eller å oppnå uberettiget tilbakebetaling av avgift, forsettlig å ha unnlatt å la seg registrere etter bestemmelsene i kap. VII eller å sende omsetningsoppgave i kap. VIII eller kap. X eller overtrådt regnskaps- eller legitimasjonsreglene i kap. XI eller bestemmelsen om opplysningsplikt i kap. XII, eller medvirket til dette,

#### **Grunnlag:**

Som reell leder i selskapet [firma4] AS, unnlot han i perioden 2002-2007 å besørge at selskapet ble registrert i avgiftsmantallet til tross for at selskapet i perioden hadde avgiftspliktig omsetning.

### **IV Ligningslovens § 12 - 1 nr 1 d, jf. kapittel 4**

For å ha unnlatt å innsende selvangivelse til stedlig ligningskontor innen lovbestemt frist, jfr. ligningsloven § 4-7, til tross for at han har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet.

#### **Grunnlag:**

Som styreleder og daglig leder i [firma5] Gruppen AS, unnlot han å innlevere selvangivelse til Oslo ligningskontor for året 2007.

Follo tingrett avsa 24.10.2013 dom med slik *domsslutning*:

1. A, født 0.0.1944, dømmes for syv overtredelser av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a en overtredelse av merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 annet ledd jf. nr. 3.

Han frifinnes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 d, jf. kapittel 4 (tiltalen post IV).

Straffen settes til fengsel i 3 - tre - år og 10 - ti - måneder og en bot på 200.000 – tohundretusen - kroner subsidiært fengsel i 21 - tjueen - dager.

Straffeloven § 62 og § 64 er gitt anvendelse.

Varetekt kommer til fradrag med 2 - to - dager.

Dommen er fellesstraff med Kongsberg tingretts dom av 14.04.11.

2. Sakskostnader ilegges ikke.

Det bemerkes at tiltalen post I opprinnelig prinsipalt gjaldt overtredelse av straffeloven § 255 jf. § 256, for å ha mottatt penger for selskapet [firma2]s aksjesalg i 2008-2009, uten å videreføre pengene til selskapet. Denne posten ble frafalt av aktor på ankeforhandlingens nest siste dag.

A har i rett tid anket dommen. Anken gjaldt lovanvendelsen og bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet for tiltalen post I til III, subsidiært straffutmålingen. Ved lagmannsrettens beslutning 14. februar 2014 ble anken over bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet for tiltalen post I og II henvist til ankeforhandling. Anken over tiltalen post III ble nektet fremmet. Anken over lovanvendelsen og straffutmålingen ble stilt i bero.

Ankeforhandling er holdt 18. november - 4. desember 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. A og 16 vitner har gitt forklaring. Det ble dokumentert ett vitneavhør ved opplesning av protokoll fra bevisopptak. Det ble gjennomgått slik skriftlig dokumentasjon som rettsboken viser.

Aktor la ned slik *påstand*:

1. A f. 0.0.1944 dømmes for syv overtredelser av ligningsloven § 12-2 nr 1 og 2 jf. § 12-1 nr 1 a, samt for overtredelse av merverdiavgiftsloven § 72 nr 2, 2 ledd jf. nr 3 som er rettkraftig avgjort ved Follo tingretts dom av 24. oktober 2013, jf. straffeloven § 62 og § 64, til en straff av fengsel i 3 år og 5 mnd, samt en bot på kr 200 000,-, subsidiært fengsel i 21 dager.

Varetektsfradrag tilkommer med 2 dager.

Dommen er en fellesstraff med Kongsberg tingretts dom av 14. april 2011.

2. Saksomkostninger fastsettes etter rettens skjønn.

Forsvarerne la ned slik *påstand*:

Tiltalte frifinnes for tiltalen post I og II og anses for øvrig på mildeste måte.

### **Lagmannsretten bemerker:**

#### **Sakens bakgrunn**

Om tiltaltes bakgrunn og hans aktivitet og roller i ulike selskaper, vises det til tingrettens dom side 5 (fra punkt 1.3) til og med annet avsnitt på side 7.

Skatt Øst innga anmeldelse mot A 26. juni 2009 for overtredelse av ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Politiet gjennomførte aksjon 29. september 2009. Tiltalte ble pågrepet og det ble beslaglagt dokumenter i kontorlokalene til selskapet [firma1] AS ([firma1]) og på tiltaltes bopel.

Skattekontoret traff 30. juni 2011 vedtak om endring av As ligning for inntektsårene 2000-2009. Tiltalte ble tillagt en betydelig økning i alminnelig inntekt og formue for alle årene. Etter klage opprettholdt Skatteklagenemnda vedtaket med noen mindre endringer 23. april 2012. Tiltalte har ikke reist søksmål om ligningen. Han har forklart at det er fordi han er personlig konkurs, at han

ikke har fått svar på sine klagebrev til skatteetaten, og at han ikke har råd til advokat for å føre en skattesak for domstolene.

### **Tiltalen post I**

Etter frafallelsen av tiltalen post Is prinsipale grunnlag gjelder denne posten overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a, ved salg av 468 402 aksjer i [firma1] i 2008. Ifølge påtalemyndigheten har salget gitt en gevinst på 3 525 865 kroner som ikke er oppgitt til beskatning.

Det er ubestridt at A ikke har opplyst om salget av disse aksjene i sin selvangivelse for 2008.

A har anført at aksjene han solgte i 2008 ikke var hans egne, men tilhørte selskapet [firma2] ([firma2]), og at han etter avtale med [firma2] hadde rett til å selge aksjene på vegne av selskapet, og til å motregne inntektene fra aksjesalgene med fordringer han hadde mot selskapet. Dermed anføres at det ikke har vært noen gevinst på hans hånd som skulle vært oppgitt til beskatning.

Selskapet [firma2] var stiftet og registrert i «offshore-registeret» i lavskattelandet Saint Kitts og Nevis. Selskapet ble slettet i registeret 31. januar 2003 etter manglende betaling av et gebyr. Påtalemyndigheten har hevdet at selskapet dermed opphørte å eksistere som juridisk person, og at dette innebærer at selskapets eiendeler deretter tilhørte aksjonærene, som på det tidspunktet var [firma4] AS og N02. Påtalemyndigheten anfører at A uberettiget har tilegnet seg disse aksjene fra [firma4] AS og N02, på et ukjent tidspunkt, og at han kan beskattes for gevinst ved salg av aksjene, selv om aksjene er tilkommet ham urettmessig.

Lagmannsretten bemerker at hjemmelen for gevinstbeskatning for aksjesalg er skatteloven § 5-1 jf. § 10-31, sammenholdt med skatteloven kapittel 9. Det følger av skatteloven § 10-31 første ledd første punktum at «[g]evinst ved realisasjon av aksje» regnes som skattepliktig inntekt. Etter aksjeloven § 9-2 første ledd omfatter realisasjon «overføring av eiendomsrett mot vederlag».

Anførselen om at aksjene tilhørte [firma2] reiser spørsmål om hvem som skatterettslig skal tilordnes gevinsten ved salg av aksjene. Hovedregelen om tilordning i norsk skatterett er at det subjekt som etter det underliggende privatrettslige forhold er den berettigede til en inntekt, skal tilordnes inntekten, se bl.a. Zimmer, Skatterett, 6. utgave 2009 s. 111. Spørsmålet er dermed om det er bevist ut over rimelig tvil at A etter det privatrettslige forhold mellom ham og [firma2] var den reelle eier av aksjene han solgte i 2008.

Lagmannsretten er kommet til at A må anses som den reelle eier av aksjene, og at gevinsten ved salg av aksjene derfor må tilordnes ham.

Lagmannsretten bemerker at spørsmålet om [firma2] opphørte å eksistere som juridisk person etter slettingen i «offshore-registeret», reguleres av lovgivningen i Saint Kitts og Nevis. Det er ikke gitt noen opplysninger under ankeforhandlingen om denne lovgivningen. Lagmannsretten har derfor ikke grunnlag for å ta stilling til om selskapet fortsatt eksisterte etter slettingen. For spørsmålet om tilordning av inntekten ved aksjesalget, er dette, slik lagmannsretten ser det, uansett ikke avgjørende, idet lagmannsretten har kommet til at A må anses som reell eier også for det tilfellet at selskapet fortsatt eksisterte.

På slettingstidspunktet var [firma4] AS og N02 aksjonærene i [firma2]. A var selv eneeier av [firma4] AS i 2001 og 2002, og hovedeier med 88 % eierandel i 2003 og 2004, og med 98 % i 2005 til 2007.

I en vurdering fra advokatfirmaet Lindh Stabell Horten fra 2001 er konklusjonen at [firma2] skattemessig måtte anses hjemmehørende i Norge, noe som innebar at selskapet hadde full skatteplikt til Norge og skulle levere selvangivelse for sitt resultat her.

Ved slettingen var [firma2] registrert som eier av 950 000 [firma1]-aksjer i VPS. Disse ble ervervet i 2000 ved stiftelsen av [firma1]. Det er også oppført i [firma2]' regnskaper, som i beslaget er funnet frem til 2006, at selskapet eide aksjer. De 950 000 aksjene ble stående urørt til A solgte dem i hhv. 2008 (468 402 stk) og 2009. [firma2] har således ikke solgt noen av de 950 000 aksjene.

Det er på det rene at A gjennomførte salgene, og at oppgjøret for salgene kom inn på hans private konto. At han gjennomførte aksjesalgene og mottok oppgjørene til seg selv, er etter lagmannsrettens syn omstendigheter som trekker sterkt i retning av at han disponerte aksjene som sine egne. De 468 402 aksjene ble solgt i perioden 7. februar 2008 til 10. september 2008, fordelt på 21 salg. Den samlede kjøpesummen som er registrert innkommet på As konto er kr 3 575 267. Lagmannsretten finner det helt usannsynlig at A skulle være berettiget til å selge aksjer i et slikt omfang på vegne av [firma2] og motregne kjøpesummen i fordringer mot selskapet, uten at det finnes noen skriftlig avtale om dette og uten at det finnes noen motregningserklæringer. Lagmannsretten legger til grunn at dersom slik skriftlig avtale eller motregningserklæringer hadde foreligget, ville de med stor sannsynlighet ha blitt funnet i beslaget.

Det har ikke vært noen bevegelser på [firma2] NUF sine bankkonti i perioden 2006 til 2009.

Det er dokumenter som tyder på at en viss aktivitet i selskapet [firma2], f.eks. generalforsamlinger, fortsatte etter 31. januar 2003. Til dels er det uklart om dette gjaldt NUF'et eller hovedselskapet. Av Skatt Østs rapport om selskapet fremgår det at selskapets utgifter for 2000 til 2005 for en stor del har vært dekket av A privat. Den 16. juni 2005 er selskapet registrert som kjøper av 1 400 000 aksjer i [firma1] fra A.

Det er imidlertid ikke noe som tyder på at selskapet drev noen egentlig forretningsvirksomhet etter 2003. NUF'et har levert selvangivelser for 2000-2005, men ikke for 2006-2008. NUF'et har ikke sendt inn årsregnskap for 2000-2008. Bokettersyn i NUF'et viste at det ikke var noen inntekter der i 2002-2008, og regnskapsførte utgifter var i denne perioden fra 0 til 3 344 kroner årlig. I tillegg har A anført at han har dekket en stor del av selskapets utgifter privat. I bokettersynrapporten er det lagt til grunn at det kun var drift i NUF'et i 2000 og 2001. Melding om sletting av NUF'et i Brønnøysundregistrene ble sendt inn i august 2009.

A har forklart at [firma2] (hovedselskapet) ble kjøpt for kr 1 av nye utenlandske eiere i 2004 eller 2005. Samtidig fikk de overført store rettigheter, og påtok seg forpliktelser, som forklarer at kjøpesummen kunne settes så lavt. Under ankeforhandlingen har A forklart at selskapet ble overført til N03 for kr 1, og at det senere er overført videre til N04 og N05, med kallenavnet N05, som eide selskapet [firma6] Ltd. Ifølge A er det nå N05 som eier selskapet.

Lagmannsretten bemerker at forklaringen om nye utenlandske eiere fremstår som utroverdig. Innkalling av 10. mars 2005 til ekstraordinær generalforsamling i 2005 er skrevet på norsk. Det er vanskelig å forstå hvorfor det skulle sendes slik innkalling på norsk dersom selskapet da var overdratt til utenlandske eiere. A har også gitt ulike forklaringer i politihør om hvem de utenlandske eierne var. Han har i politihør forklart at eieren var en utlending som brukte N06 som mellommann, og at disponeringen av pengene for aksjesalget var klarert med ham.

N06 har i bevisopptak 15. november 2011 forklart at han ikke har hatt noen rolle i [firma2] International Shipping, herunder at han ikke har representert firmaet. Dette opplyste N06 etter å ha blitt konfrontert med at A i avhør hadde forklart at N06 var mellommann for [firma2]. N06 sa også i bevisopptaket at det ikke stemte at han representerer en sveitsisk bankier som skulle stå bak [firma2]. N06 forklarte også at han hadde hørt at A hadde overført sin aksjepost i [firma2] til en ny eier, antakelig et skipsmeglerfirma.

Forsvarerne har vist til dokumenter funnet i beslaget hvor et utenlandsk selskap, [firma6] Limited, bekrefter at det vil bli gitt finansiering for et lån på 20 mill. USD i 2009. Lagmannsretten kan ikke se at disse dokumentene kaster lys over eierskapet til [firma2] eller mellomværender mellom A og selskapet. Selskapet [firma2] er ikke nevnt i dokumentene.

Det er også fremlagt en e-post av 1. august 2013 der en person som undertegner med navnet «Melvin», og som ifølge A heter N05 (malaysisk statsborger) bekrefter å ha vært eier av [firma2] fra 2004-2005, og hvor det heter at når han overtok selskapet, ble en tidligere avtale med A forlenget, slik at A skulle fortsette å selge [firma1]-aksjer i Norge på hans (N05s) vegne, og håndtere inntektene på vegne av N05. Videre heter det at inntektene fra aksjesalget skulle overføres til N05 «at sometime in the future». Det er også fremlagt to dokumenter begge datert 28. mars 2009, der A bekrefter at han endosserer hhv. sin egen og [firma4] AS' posisjon i en låneavtale til N05 som garanti for betaling for As salg av [firma2]' aksjer i [firma1] og hans håndtering av inntektene fra salget. Disse dokumentene er ikke funnet av politiet i beslaget. Lagmannsretten fester ikke lit til ektheten av disse dokumentene, fordi innholdet ikke stemmer overens med det A tidligere har forklart om eierskapet til [firma2].

Videre er det fremlagt et brev datert 5. mai 2006, funnet i beslaget, der en N03, som A har nevnt som en av eierne til [firma2], bekrefter at de samarbeider med [firma1] og vil gjøre tilgjengelig fartøyer og finansiering for et vanntransportprosjekt. A har forklart under ankeforhandlingen at dette var noe N03 stilte til rådighet som vederlag for aksjene i [firma2] fra [firma4] AS. Heller ikke i dette dokumentet er imidlertid selskapet [firma2] nevnt.

Vitnet N07, som var registrert som styreleder i [firma2] (det er uklart om dette gjelder hovedselskapet eller NUF'et), har forklart i politihør at hun var «sovende styreformann». Det foreligger et dokument av 1. februar 2007, stilet til Oslo ligningskontor, hvor N07 står som avsender, men som ikke er undertegnet av henne. I brevet står det at selskapet ikke har hatt noen form for aktivitet i Norge i de seneste år, og at selskapet er i forhandlinger med et tyrkisk selskap om oppkjøp. Ifølge As forklaring under ankeforhandlingen skulle hovedselskapet imidlertid være solgt til utenlandske eiere allerede i 2004-2005.

Oppsummeringsvis legger lagmannsretten avgjørende vekt på omfanget av aksjesalget, at salgssummen i sin helhet er kommet inn til A privat, at det ikke foreligger skriftlige avtaler eller

motregningserklæringer som tilsier at A solgte aksjene på vegne av [firma2], og at As forklaring om at [firma2] var overdratt til nye eiere fremstår som utroverdig.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten det bevist ut over rimelig tvil at A har disponert over de 950 000 [firma1]-aksjene som var registrert på [firma2] som sine egne. Inntektene ved salget i 2008 må derfor skattemessig tilordnes ham.

Lagmannsretten finner derfor at A har overtrådt ligningsloven § 12-2 nr. 1 jf. § 12-1 nr. 1 a ved at gevinsten etter salg av 468 402 [firma1]-aksjer i 2008 ikke er oppgitt til beskatning i hans selvangivelse. Salgsvederlaget var kr 3 575 267,50. Spørsmålet om overtredelsen er å anse som grov, behandles samlet nedenfor for alle tiltalepostene.

Hvilken gevinst som er unndratt fra beskatning i 2008, er avhengig av hvilken inngangsverdi som skal beregnes etter skatterettslige regler.

Forsvarerne har anført at inngangsverdien skal settes til kr 11,81 per aksje. Forsvarerne har vist til at A hadde flere mellomværender med [firma4] AS og [firma2]. Det er fremlagt oversikter som viser at A etter forsvarernes syn hadde utestående krav mot [firma4] AS med kr 4 591 390 per 2008 (uten renter) og kr 3 532 906 mot [firma2] (uten renter). Forsvarerne anfører at A hadde adgang til å motregne kjøpesummen mot disse kravene, og at kravene mot selskapene derfor skal inngå som en del av beregningen av aksjenes inngangsverdi.

Skattemyndighetene har bygget på at inngangsverdien var 10 øre, som var pålydende da [firma2] ervervet aksjene ved stiftelsen av [firma1].

Det rettslige grunnlaget for beregning av inngangsverdi er skatteloven § 10-32 annet ledd, hvor det heter at dersom ikke annet er bestemt, settes aksjenes inngangsverdi til det beløp skattyteren har betalt for aksjen, med tillegg av eventuelle kostnader som skattyteren har hatt til mekler eller lignende ved anskaffelsen av aksjen. For aksjer som er ervervet før 1. januar 2006 settes inngangsverdien til kostpris med tillegg av Risk-beløp som aksjonæren har opparbeidet på aksjen.

Som det fremgår foran, har lagmannsretten funnet det bevist ut over rimelig tvil at A har disponert over aksjene som sine egne. Det bemerkes for ordens skyld at lagmannsretten legger til grunn at A i realiteten har disponert over aksjene som sine egne siden 2002, slik at FIFU-prinsippet ikke medfører at aksjene først anses realisert ved konkursen i 2008. Det foreligger ikke noen motregningserklæringer, regnskaper eller lignende som viser at A har redusert sine krav mot [firma2] eller mot [firma4] AS som vederlag for å overta aksjene. Lagmannsretten finner derfor at inngangsverdien ikke kan settes høyere enn det [firma2] betalte for aksjene ved stiftelsen av [firma1]. Påtalemyndigheten har anført at inngangsverdien av aksjene samlet er kr 49 402, noe som tilsvarer en inngangsverdi på 10,54 øre per aksje. Denne inngangsverdien legges derfor til grunn ved beregningen.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at A i 2008 har unnlatt å oppgi en nettogevinst på kr 3 525 865 til beskatning.

## **Fellesspørsmål for tiltalen post II a til II d**

Tiltalen post II a til II d gjelder overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a ved å ikke oppgi til beskatning gevinster ved salg av aksjer i [firma2] (2002) og [firma1] (2002-2005).

**Eierskapet til [firma1]-aksjene som A solgte i perioden 2002 til 2005**

A har anført at [firma1]-aksjene han solgte i perioden 2002-2005 var eiet av selskapet [firma7], som [firma8] ved N08 sto bak. [firma7] er registrert i Lichtenstein. I beslaget er det ikke funnet dokumenter som viser eierskap til selskapet.

A har anført at han har solgt aksjer på vegne av [firma7], og at han har levert oppgjøret for aksjesalgene i kontanter til representanter for [firma7]/ [firma8]. Han anfører at det at han har disponert [firma7]s penger etter avtale med eieren ikke innebærer at gevinsten kan tilordnes ham skatterettslig. Det anføres også at det ikke kan legges til grunn at A eide [firma7].

Den 21. september 2000 overførte A 91 708 aksjer i [firma2] til [firma7]. Dette fremgår blant annet av aksjonæroversikt for [firma2] for denne datoen, som er funnet i beslaget. A tok tilbake 73 069 av disse aksjene 15. desember 2000. Han har forklart at [firma7] beholdt resten av aksjene (10 956 stk). Fra 19. juni 2001, da [firma2] ble registrert i VPS, var [firma7] registrert med 10 956 aksjer i [firma2]. I august 2002 ble disse 10 956 aksjene byttet inn i 1 127 645 [firma1]-aksjer .

Påtalemyndigheten mener overføringen av aksjene til [firma7] ikke innebar noen realitet. Dette gjelder også for aksjene som ble igjen hos [firma7], og som siden ble konvertert til [firma1]-aksjer. Også disse må ifølge påtalemyndigheten anses eiet av A.

Lagmannsretten bemerker at også her blir det avgjørende om A etter det underliggende privatrettslige forhold mellom ham og [firma7], var den reelle eier av aksjene som forble registrert hos [firma7], og var berettiget til inntekten, slik at inntekten må tilordnes ham skatterettslig. Strafferettslig er bevisspørsmålet om det er bevist ut over rimelig tvil at A var den reelle eieren av aksjene og berettiget til inntekten av aksjesalgene.

Skatteetaten har beskattet A for utbytte av de aksjene som forble registrert på [firma7] etter tilbakeføringen av de 73 069 aksjene. Dette innebærer at skatteetaten har lagt til grunn at disse aksjene var overdratt til [firma7]. Vitnet N09, som har fattet skattekontorets vedtak, har forklart at skattekontoret i ettertid mener det ser ut til at A har eiet aksjene, men at det uansett er til hans gunst å bli utbyttebeskattet fremfor gevinstbeskattet for salgene.

Lagmannsretten bemerker innledningsvis at bevisføringen under ankeforhandlingen ikke har avklart hvem som var eier av [firma7]. Det må legges til grunn at det er riktig at N08 sto bak [firma8], men noen dokumentasjon for at det er en forbindelse mellom [firma8] og [firma7] foreligger ikke. [firma7] hadde c/o-adresse hos A. Et varsel fra Lichtenstein om oppløsning av selskapet ved manglende betaling av gebyr, datert 15. mai 2003, er adressert til As hjemmeadresse.

A har forklart at aksjene ble «lånt ut til» eller «parkert hos» [firma7] med full råderett for [firma7], men slik at A skulle få nettoprovenyet ved eventuelle salg av aksjene. [firma7] betalte ikke vederlag for denne overføringen. Bakgrunnen for at A slik overlot aksjene til [firma7], var

ifølge ham at han var i konflikt med [firma10] AS, han var usikker på hva som ville skje i den saken og ville «kvitte seg med alt». Han har forklart at han oppfattet det slik at han med dette flyttet eiendomsretten til aksjene over til [firma7]. Han har forklart at han ikke husker detaljene om den muntlige avtalen, men at han tror det var meningen at han etter hvert skulle få aksjene tilbake. Da tilbakeføringen av de 73 069 aksjene skjedde i desember 2000, hadde situasjonen ifølge A roet seg igjen.

Det er ikke i beslaget funnet dokumentasjon for tilbakeføringen av de 73 069 aksjene. Overføringen er ikke tatt med i As selvangivelse for 2000.

Det foreligger ingen skriftlig avtale om at A skulle være porteføljeforvalter for [firma7]. Han har selv forklart at ordningen bygget på muntlige avtaler. Lagmannsretten finner det i seg selv lite troverdig at en avtale om salg av aksjer for flere millioner kroner er inngått helt uten skriftlig notoritet. Basert på As egen oppfatning om verdien av aksjene, satt [firma7] igjen med aksjer til 15 mill kroner etter tilbakeføringen av de 73 069 aksjene. Det er heller ikke funnet noen oversikt over porteføljen som A angivelig skal ha forvaltet på vegne av [firma7] i politiets beslag, eller noe regnskap over mellomværender mellom A og [firma7].

Selskapet [firma1] AS ble registrert i VPS 27. november 2003. På det tidspunktet var [firma7] ikke registrert som aksjonær. A var da registrert som eier av 8 644 680 aksjer, og det er på det rene at aksjer som eventuelt var eid av [firma7] var inkludert i aksjeposten som var registrert på A.

A har forklart at han solgte en del av [firma7]s aksjer, og fikk salgssummene inn på sin egen konto. Han leverte så oppgjøret for aksjesalgene kontant i konvolutter til hhv. N10, N11, N12 og N08, etter å ha tatt ut penger i banken. Ifølge A hadde de tre førstnevnte god kontakt med N08, mens han selv bare hadde perifer kontakt med ham. Han har også forklart at N08 ikke ønsket at [firma7] skulle ha VPS-konto eller bankkonto i Norge, og at N08 ikke ønsket at det skulle være kjent at [firma7] var en del av [firma8]. [firma7]s aksjer var derfor registrert på ham.

Dersom man skal legge As forklaring til grunn, har han gitt bort sine egne penger da han overførte vederlaget for aksjesalgene til [firma7]s representanter. Han har forklart at han etter de muntlige avtalene med [firma7], selv hadde rett til nettoprovenyet ved salg av aksjene [firma7] fikk overført til seg. Det er i seg selv svært lite troverdig at A skulle overføre kontantbeløp på flere millioner kroner tilbake til [firma7] dersom det var avtalt at han selv hadde rett til nettoprovenyet.

Det er på det rene at A har foretatt store kontantuttak i den aktuelle perioden.

Imidlertid har han for det meste tatt ut små beløp av gangen. Det virker lite sannsynlig at han har samlet på småbeløp og siden overlevert store beløp til representanter for [firma7].

A har forklart at han ikke selv har oversikt over hvilke av aksjene han solgte i perioden 2002-2005 som tilhørte [firma7] og hvilke som tilhørte ham selv, han mener imidlertid at en del av aksjene ble solgt fra hans egen portefølje. Det var N13 som ifølge A hadde kontroll over hvilke aksjer som ble solgt fra hvilken portefølje. N13 har under ankeforhandlingen sagt at han mener han ikke har ført noen oversikt over As salg av aksjer for [firma7]. For øvrig har N13 forklart at

han ved en anledning var vitne til at A tok ut penger kontant som skulle overleveres til en person på Continental.

Tidligere hadde [firma7] hatt VPS-konto for sine [firma2]-aksjer. [firma7] hadde også bankkonto i Norge i 2001. A har forklart at [firma7] etter 2002 ikke ønsket å ha VPS-konto i Norge. Forsvarerne har vist til at [firma8] gikk konkurs i 2002, og har reist spørsmål om overleveringen av kontanter kan ha skjedd for å holde pengene unna konkursboet. Lagmannsretten finner ikke at denne hypotesen er tilstrekkelig til å etablere rimelig tvil om at A har disponert aksjene som sine egne. For lagmannsretten er det avgjørende ved bevisbedømmelsen at det fremstår som helt usannsynlig at A skulle ha inngått avtaler om overføring og tilbakeføring av aksjer til verdi av flere titalls millioner kroner uten noen form for skriftlig notoritet, og siden levere flere millioner kroner tilbake til [firma7]s representanter kontant for salg av aksjer som han selv mente han var berettiget til å få provenyet for.

Vitnene N10, N11 og N12 har alle forklart at de ikke har mottatt penger fra A i kontanter. Forsvarerne har reist spørsmål om troverdigheten til N11 og N12. For lagmannsretten er disse vitneforklaringene ikke avgjørende for bevisbedømmelsen. Lagmannsretten finner at det også sett bort fra disse vitneforklaringene er bevist ut over rimelig tvil at A har disponert som en eier over aksjene og selv har fått inntekten av salgene.

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at alle salg av [firma1]-aksjer som er omfattet av tiltalen post II a til II d, skatterettslig skal tilordnes A.

#### **Var «parkeringen» av aksjene å anse som utlån av verdipapir, jf. skatteloven § 9-11?**

Forsvarerne har anført at utlånet til [firma7] og tilbakeføringen av aksjene utgjør en skattemessig realisasjon, jf. skatteloven § 9-11. Det anføres at dette har betydning for beregningen av inngangsverdien.

Etter skatteloven § 9-11 anses gevinst realisert ved etablering og innfrielse av verdipapirlån, når visse vilkår er oppfylt. Etter § 9-11 tredje ledd menes med verdipapirlån «en avtale hvor eieren av et verdipapir (utlåneren), mot annet vederlag enn kjøpesummen for dette, overdrar verdipapiret til den annen part (innlåneren), og hvor den annen avtalepart er forpliktet til å tilbakeføre et identisk verdipapir til den opprinnelige eieren mot annet vederlag enn kjøpesummen». Bestemmelsen gjaldt ikke i 2002. Forsvarerne har vist til Ot.prp.nr.42 (2002-2003) punkt 1.3.1, som beskriver gjeldende rett før lovendringen, og anført at det foreligger realisasjon forutsatt at vilkårene nevnt der er oppfylt. Det heter under punkt 1.3.1 blant annet:

«Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag, og opphør av eiendomsrett, jf. skatteloven § 9-2. Verdipapirlån representerer et grensetilfelle ved fortolkning av realisasjonskriteriet. Det forhold at alle eierbeføyelser som til sammen utgjør eierrådigheten over verdipapirene blir overført til innlåneren mot vederlag, eller i det minste blir utnyttbare for utlåneren, taler for å anse verdipapirutlånet som realisasjon, jf. ordlyden i skatteloven § 9-2. I motsatt retning trekker at utlåneren ikke oppgir den økonomiske interesse eller risiko i verdipapirene.»

Lagmannsretten har som nevnt funnet det bevist ut over rimelig tvil at A disponerte som en eier over aksjene som ble «parkert» hos [firma7]. Herunder beholdt han den økonomiske interesse og

risiko, samt eierbeføyelsene. På denne bakgrunn finner lagmannsretten det klart at «parkeringen» ikke kunne anses som en realisasjon i form av verdipapirutlån.

### Fellesspørsmål for tiltalen post II a til II f

#### Hva var inngangsverdien av [firma1]-aksjene som ble ervervet ved aksjebyttet i 2002?

Samlet omfatter tiltalen post II a til II f salg av i overkant av 7,9 millioner [firma1]-aksjer i perioden 2002-2007. Forsvarerne har anført at inngangsverdien for disse aksjene er 9,72 kroner per aksje. Lagmannsretten oppfatter forsvarernes anførsler slik at det skal legges til grunn at alle de nevnte aksjene ble ervervet ved avtalen i 2002 da [firma2]-aksjonærene byttet sine aksjer i [firma2] til aksjer i [firma1]. Det er for lagmannsretten uklart om påtalemyndigheten mener at noen av disse aksjene ble ervervet allerede ved stiftelsen av [firma1], eller i forbindelse med konvertering av gjeld til aksjekapital, men påtalemyndigheten anfører at inngangsverdien skal være 10 øre, uansett når aksjene ble ervervet.

I august 2002 fikk aksjonærene i [firma2] tilbud om å bytte aksjene i [firma2] til aksjer i [firma1]. Alle aksjonærene unntatt én (N02) godtok byttet. Bytteavtalen gikk ut på at 1 aksje i [firma2] ga 102,925 aksjer i [firma1]. Ved byttet fikk A 7 349 662 [firma1]-aksjer fra [firma4] AS mot at han ga fra seg 71 408 [firma2]-aksjer til [firma4] AS. I tillegg fikk han på samme tidspunkt overført 1 127 645 [firma1]-aksjer, som formelt ble overført til [firma7], mot at han transporterte 10 956 [firma2]-aksjer til [firma4] AS. Tilbudet og avtalene om byttet ble gitt og signert i august 2002.

Tilbudsbrevet som ble sendt til aksjonærene forut for byttet lød slik:

«Kjære aksjonærer i [firma2],

Styret i [firma1] AS har i en lengre periode jobbet med å få finansiert vår planlagte satsning med vanntransport i Gulf-området. Uten tilstrekkelig finansiering vil det være umulig å igangsette et prosjekt.

I denne forbindelse har styret jobbet med å redusere gjelden/fjerne gjelden i [firma1] AS ved å konvertere det meste av gjelden til aksjekapital. Selskapet er nå i mål med å gjennomføre denne prosessen, som har medført at [firma2] sin eierandel er betydelig utvannet.

Opprinnelig eide [firma2] 95 % av [firma1] AS, mens selskapet etter utvanningen nå eier 6,15 % av aksjene i [firma1] AS. [firma4] AS er nå største aksjonær i [firma1] AS med en eierandel på 88,48 %. Det er videre besluttet at det er ønskelig å konsentrere all forretningsvirksomhet rundt [firma1] AS, og at eierinteressene konsentreres i et norsk registrert selskap.

Samtidig ønsker [firma4] AS, som eies 100 % av A (A) å tilby deg å bytte dine aksjer som du har i [firma2] (de er i dag ikke verdt noe p.g.a. utvanningen) over til [firma1] aksjer (det er dette selskapet verdien vil ligge i fremover). I tillegg vil [firma4] AS (A) vederlagsfritt gi et tilstrekkelig antall aksjer i [firma1] AS, som gjør at du opprettholder din opprinnelige prosentmessig eierandel som du hadde før konvertering av gjeld til egenkapital fant sted (dvs. du får mer enn 100 % tilbake, som du kontrollerte gjennom [firma2] aksjepost tidligere). Dette gjør [firma4] AS (A) for deg uten kostnader, fordi vi ønsker å vise solidaritet med de aksjonærene som har vært viktige for å komme dit vi er i dag.

Det vil derfor være viktig for deg å signere vedlagte avtale, og returnere denne. Hvis du velger å ikke signere avtalen, vil dine aksjer i [firma2] bli helt verdiløse og du vil ikke få gleden av å være med på verdiutviklingen i [firma1] AS.»

Brevet er datert 6. august 2002, og signert av N13 på vegne av [firma4] AS.

Under ankeforhandlingen har påtalemyndigheten anført at aksjebyttet ikke innebar en realisasjon etter skatteloven § 9-2, hvoretter realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag, herunder blant annet makeskifte og bytte, jf. § 9-2 første ledd bokstav b. Dersom byttehandelen anses som en realisasjon, skal inngangsverdien av [firma1]-aksjene settes til omsetningsverdien på byttetidspunktet for det objekt som byttes bort, dvs. omsetningsverdien av [firma2]-aksjene, jf. bl.a. Lignings-ABC 2002 punkt 2.2. Dette vil da være det aksjonærene har «betalt for» [firma1]-aksjene, jf. skatteloven § 10-32 annet ledd. Det er også den alminnelige regel etter skatteloven § 5-3 at skattemessige fordeler verdsettes til omsetningsverdien. Dersom aksjebyttet ikke innebar en realisasjon, vil inngangsverdien måtte beregnes ut fra det A opprinnelig ga i vederlag for [firma2]-aksjene som inngikk i byttet.

#### **Var aksjebyttet en realisasjon?**

Hovedregelen etter skatteloven § 10-32 jf. § 9-2 første ledd bokstav b er at bytte anses som realisasjon. Etter § 9-2 første ledd omfatter realisasjon «overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett», herunder blant annet bytte. Det må kreves særlige forhold for å fravike utgangspunktet om at bytte er realisasjon.

Det foreligger ikke rettspraksis om hva som skal til for at et bytte av aksjer fra et selskap til et annet skal anses som en skatterettslig realisasjon etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav b. En viss veiledning for realisasjonsbegrepet kan hentes fra rettspraksis om lignende spørsmål. Rt-2002-798 gjaldt spørsmålet om aksjesalg kunne anses som realisasjon i henhold til selskapsskatteloven 1991 § 5-2 nr. 2. I denne dommen er det forutsatt at realisasjonsbegrepet er det samme etter skatteloven § 9-2 som etter selskapsskatteloven 1991. Under henvisning til Ot.prp.nr.35 (1991-1992) s. 303-304, uttalte førstvoterende at den sentrale problemstilling er om «eierposisjonen i formuesobjektet opphører». Det uttales også at et formelt bindende salg av aksjene ikke nødvendigvis er tilstrekkelig til at det foreligger realisasjon, men at det også må ha skjedd en reell avhendelse av den økonomiske interessen.

Påtalemyndigheten har anført at aksjonærene ikke har fått noe annet enn det de gav fra seg ved byttehandelen, slik at de i realiteten eide det samme før og etter byttet.

Ingen aksjonærer har oppfattet byttet som en skatterettslig realisasjon, idet byttet ikke er oppført i deres selvangivelser.

Lagmannsretten bemerker at det på bakgrunn av vitneførselen under ankeforhandlingen må legges til grunn at opprettelsen av selskapet [firma1] var forretningsmessig og ikke skattemessig motivert. De som sto bak [firma2] trodde at det ville bli vanskelig å skaffe kapital til et utenlandsk selskap, og ville derfor flytte virksomheten til et norsk selskap. Forretningsideen var den samme i de to selskapene, men å flytte virksomheten over til [firma1] innebar at norsk selskapsrett kom til anvendelse for selskapet, flyttingen ga aksjonærer og potensielle investorer

bedre muligheter for innsyn i selskapets drift, og det er sannsynlig at flyttingen gjorde det lettere å skaffe nye investorer. Etter byttet var aksjonærfordelingen i hovedsak den samme som før, men blant annet med den forskjell at N02s eierandel ble redusert fra 20,83 % til 1,40 % og at [firma4] AS kom inn som eier med 9,25 %. Før aksjebyttet hadde [firma2] en eierandel i [firma1] på 95 %. Etter gjeldskonverteringen, som var omtalt i tilbudsbrevene til aksjonærene, var [firma2]' eierandel i [firma1] redusert til 6,15 %.

Forholdet til de immaterielle rettighetene var ulikt i de to selskapene. For [firma2] var det som nevnt nedenfor inngått avtale om overdragelse av mønsterrettigheter mv., i bytte mot et opsjonsprogram for A. For [firma1] var det på tidspunktet for aksjebyttet inngått en avtale med [firma4], A og [firma5], om at [firma1] skulle kjøpe «rettigheter, know how, teknologiutvikling samt dokumentasjon og sertifiseringer» av [firma2]. Betingelsen var at [firma1] skulle betale en gjeld på 52 258 kroner, og innhente 4 millioner kroner i ny egenkapital. A har under ankeforhandlingen forklart at denne avtalen ikke ble gjennomført fordi de 4 millioner kroner ikke kom på plass. På tidspunktet for aksjebyttet var det likevel denne avtalen som gjaldt for [firma1], slik at [firma1]s rett til de immaterielle rettighetene var mer usikker enn den hadde vært for [firma2].

Oppsummert var det altså flere forskjeller mellom de to selskapene, og overføringen av virksomheten til [firma1] var ikke skattemessig motivert.

Lagmannsretten har på denne bakgrunn kommet til at det i saken her ikke var grunnlag for å gjøre unntak fra prinsippet om at et bytte er realisasjon etter skatteloven § 9-2 første ledd. Det innebærer at inngangsverdien for [firma1]-aksjene som ble ervervet ved aksjebyttet skal settes til omsetningsverdien av [firma2]-aksjene på byttetidspunktet.

Lagmannsretten bemerker, uten at det har betydning for lagmannsrettens konklusjon, at skattekontorets vedtak 30. juni 2011 er uklart når det gjelder spørsmålet om aksjebyttet var en realisasjon. Vedtaket er formulert slik at det ser ut som om det er lagt til grunn at byttet var en realisasjon. Under seniorskattejurist N09s vitneforklaring for lagmannsretten ble det klarlagt at han mener byttet ikke innebar en realisasjon.

### **Hva var omsetningsverdien for [firma2]-aksjene på byttetidspunktet?**

Som nevnt foran skal inngangsverdien for aksjer ervervet ved bytte settes til omsetningsverdien av det tilbyttede objekt på byttetidspunktet. Skatterettslig er spørsmålet dermed hva som var omsetningsverdien av [firma2]-aksjene i august 2002. Strafferettslig er bevisspørsmålet om det kan anses bevist ut over rimelig tvil at [firma2]-aksjene da hadde en lavere omsetningsverdi enn det A anfører, og i tilfelle hvilken verdi. Rimelig tvil om verdifastsettelsen må komme tiltalte til gode ved beregningen av gevinsten.

Påtalemyndigheten har anført at mye tyder på at [firma2]-aksjene var verdt 0 kr på byttetidspunktet. Påtalemyndigheten bygger likevel på at verdien av [firma1]-aksjene etter byttet var 10 øre. Forsvarerne har med henvisning til salg av [firma2]-aksjer i tiden før byttet, anført at omsetningsverdien var om lag 1 000 kroner, noe som gir en inngangsverdi per [firma1]-aksje på 9,72 kroner.

Med omsetningsverdi i skatteretten menes i utgangspunktet det beløp som skattyteren hadde måttet betale for en tilsvarende fordel på markedet, jf. *Zimmer*, Lærebok i skatterett, 6. utg. s. 26.

Det finnes lite rettspraksis om beregning av omsetningsverdi av aksjer på skatterettens område. Rt-1976-383 gjaldt gevinstbeskatning etter byskatteloven for overdragelse av aksjer fra et norsk til et britisk selskap mot vederlag i aksjer fra det britiske selskapet. Gevinsten skulle da beregnes på grunnlag av «det vederlag som aksjonærene faktisk fikk for å overlate sine aksjer». Vederlaget besto av de tilbyttede aksjene. Ligningsmyndighetene hadde fastsatt verdien av de tilbyttede aksjene i samsvar med kursen på London-børsen. Det forelå ikke opplysninger om at kursen ikke var reell, og de norske aksjonærene hadde fri adgang til å selge sine aksjer på børsen. Det var ikke grunn til å vente at aksjene ville bli «kastet ut på markedet samlet». Førstvoterende uttalte at det da ikke burde tillegges betydning at en post på nær 17 % av aksjekapitalen neppe kunne vært solgt samlet til den børskurs som var lagt til grunn for gevinstberegningen.

Fastsettelse av omsetningsverdi («reell verdi») for aksjer er aktuelt ved anvendelsen av regelen i skatteloven § 5-14 første ledd nr. 1 ved fastsettelse av fordelene ved ansattes erverv av arbeidsgiverselskapets aksjer til underkurs. Denne regelen er nærmere beskrevet i *Zimmer* (red.) «Bedrift, selskap og skatt» 5. utg. s. 560. For aksjer i ikke-børsnoterte selskaper skal da reell salgsverdi legges til grunn. Det følger av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 at dersom en aksjes reelle salgsverdi ikke med rimelig sikkerhet kan fastsettes på annen måte, kan den beregnes ut fra børsverdi, notering på meglerliste, eller settes lik aksjens andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi. *Zimmer* antar at det ikke kreves veldig sterke holdepunkter for at verdien da «med rimelig sikkerhet» kan fastslås. Om fastsettelsen av den reelle omsetningsverdi skriver han videre på s. 560:

«Fastsettelsen av aksjenes reelle salgs-/omsetningsverdi må skje skjønnsmessig. For det første vil det være naturlig å se hen til om det er foretatt aksjetransaksjoner i selskapet i løpet av den senere tid, f.eks. det siste året. Tilsvarende vil forutgående verdsettelse av selskapet innhentet f.eks. i forbindelse med en emisjon, kunne gi veiledning. Ved vurdering av prisen ved forutgående transaksjoner må man se hen til om det er særskilte forhold som kan ha talt for at en tidligere erverver ønsket å betale en merpris, f.eks. for å erverve en større aksjepost som ga vedkommende kontroll og bestemmende innflytelse over selskapet.

Ved vurderingen av aksjens omsetningsverdi må det også tas hensyn til individuelle forhold ved ervervet (...)»

Etter aksjeloven § 4-17 femte ledd første punktum skal innløsningssummen fastsettes etter aksjens virkelige verdi på det tidspunktet kravet er fremsatt. I NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning heter det om denne bestemmelsen på s. 820:

«Aksjenes virkelige verdi må beregnes ut fra antatt omsetningsverdi. I selskaper hvor det er liten omsetning av selskapets aksjer, kan det imidlertid være vanskelig å konstatere noen omsetningsverdi. I mangel av slike holdepunkter vil den prisen som er avtalt mellom partene samt verdien av selskapet kunne gi veiledning.»

Lagmannsretten antar at rettskildene som her er gjennomgått også er veiledende for beregning av omsetningsverdien av aksjer ervervet ved aksjebytte.

Ved vurderingen av hva som var [firma2]-aksjenes omsetningsverdi i august 2002, må det blant annet legges vekt på de utsikter selskapet hadde, herunder utsikten til fremtidig kontantstrøm. De underliggende verdier i selskapet er imidlertid ikke nødvendigvis avgjørende for aksjenes omsetningsverdi. Det er ikke ukjent at aksjer kan få høy kurs hvis investorer har tro på selskapet og våger å investere, men at det siden viser seg at selskapets forretningside ikke lykkes, slik at aksjene i realiteten var lite verdt. Hovedspørsmålet ved beregningen av omsetningsverdien vil derfor, slik lagmannsretten ser det, være hva den aksjeposten i [firma2] som A (gjennom [firma4] AS) byttet bort i august 2002, kunne vært solgt for i markedet.

I 2002 var det før august solgt om lag 1 000 [firma2]-aksjer til en kurs på 800 - 1 000 kroner. Disse salgene omfattet om lag 0,67 % av aksjene i [firma2].

På bakgrunn av rettskildene som er gjennomgått foran, legger lagmannsretten til grunn at omsetningsverdien ikke skal beregnes ut fra hva en enkelt [firma2]-aksje kunne vært solgt for i august 2002, men ut fra hva aksjeposten til A som ble byttet inn (82 373 aksjer, som tilsvarte om lag 55 % av aksjekapitalen), kunne vært solgt for. Det er tale om en «kontrollpost» i selskapet.

Ved denne vurderingen må det legges vekt på at [firma2] på dette tidspunktet var uten kapital, med unntak av en begrenset eierpost i [firma1] (6,15 %) og at A, som [firma2]' grunder, var på vei ut som hovedeier. Det ville da måtte skaffes en person som kunne drive selskapet videre. Selskapet var på dette tidspunktet i realiteten uten reell drift. Det er ut fra bevisføringen uklarerhet omkring overføringen av de immaterielle rettighetene fra [firma2] til [firma1]. I august 2002 var rettighetene ikke overført til [firma1], men planen var at de skulle overføres. Det er også stor usikkerhet om verdien av de immaterielle rettighetene. Lagmannsretten finner det imidlertid helt klart, blant annet på bakgrunn av N02s forklaring, på bakgrunn av at rettighetene ikke var verdsatt av noen uavhengig instans, samt at det var en viss uklarerhet om det rettslige grunnlag for [firma2]' adgang til å utnytte rettighetene, at rettighetene klart ikke var verdt så mye som 150 mill kroner, slik A har anført. Vitnet N16 uttrykte også at prosessen med å selge en større kontrollerende aksjepost eid av grunderen ville måtte forberedes og foregå over en lengre tidsperiode. For lagmannsretten er det også klart at det forut for byttetidspunktet var gjennomført et mislykket forsøk på å innhente kapital til [firma1]. De to styremedlemmene N02 og N15 var også gått ut av styret i [firma1] i mai samme år etter uenigheter med A. Et salg av en kontrollerende aksjepost som nevnt ville avstedkommet nærmere undersøkelser gjennom en såkalt due-diligence av selskapet fra en kjøper og prisingen av aksjeposten ville også måtte reflektere slike forhold.

Som det fremgår av tilbudsbrevet til aksjonærene i forbindelse med byttet, var [firma2]' eierandel i [firma1] redusert fra 95 % til 6,15 % etter gjeldskonverteringen (som da var besluttet, men ennå ikke registrert i Foretaksregisteret). Tilbudsbrevet beskriver aksjene i [firma2] som «i dag ikke verdt noe på grunn av utvanningen [gjeldskonverteringen]». Det var aksjeposten i [firma1] som var den hovedsakelige eiendel hos [firma2].

På denne bakgrunn finner lagmannsretten at det er helt usannsynlig at den aksjeposten A byttet bort i august 2002, kunne vært solgt til en kurs på kr 1 000 per aksje.

Det er svært vanskelig å angi omsetningsverdien for aksjeposten, og påtalemyndigheten har ikke ført bevis som kan belyse et verdiskjønn av den kontrollerende aksjeposten på byttetidspunktet. Lagmannsretten finner, når rimelig tvil om verdifastsettelsen kommer A til gode, at omsetningsverdien for aksjeposten i hvert fall ikke kan settes høyere enn kr 400 pr aksje. Et verdiskjønn på byttetidspunktet ville antagelig også kunne ledet til en vesentlig lavere pris for den angjeldende aksjeposten enn dette.

Når verdien av [firma2]-aksjene på byttetidspunktet settes til kr 400, blir inngangsverdien per [firma1]-aksje som ble ervervet ved byttet kr 3,8836 (kr 400/102,925).

Lagmannsretten vil tilføye at en inngangsverdi på byttetidspunktet på kr 400 tilsier at A skulle ha vært gevinstbeskattet i forbindelse med aksjebytet i 2002 for differansen mellom inngangsverdien til [firma2]-aksjene ved stiftelsen (8 øre per aksje) og 400 kroner. Påtalemyndigheten har ikke tatt ut subsidiær tiltale for skatteunndragelse i 2002 for det tilfellet at lagmannsretten skulle komme til at det forelå realisasjon i 2002.

## **Tiltalen post II a**

Denne posten gjelder salg av 792 aksjer i [firma2] og 94 064 aksjer i [firma1] i 2002. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall fra de to selskapene dette året og at gevinsten kom inn på hans konto eller er overlevert ham i kontanter. Beløpet ble ikke oppgitt til beskatning i hans selvangivelse.

## **Foreldelse**

Tiltalte har anført at forholdet er strafferettslig foreldet.

Etter ligningsloven § 12-3 faller adgangen til å «reise straffesak eller avsi straffedom» etter bestemmelsene i ligningsloven bort etter 10 år. Tiltale ble tatt ut 10. desember 2012.

Utgangspunktet for foreldelsesfristen må regnes fra da fristen for å levere selvangivelse for 2002 utløp 30. april 2003. Foreldelsesfristen er dermed avbrutt i tide dersom det avgjørende etter § 12-3 er når siktelse eller tiltale ble tatt ut, men ikke dersom det avgjørende er når tingretten avsa dom (24. oktober 2013).

Lagmannsretten bemerker at etter ordlyden er § 12-3 til hinder for å avsi straffedom mer enn 10 år etter det straffbare forhold. Alternativet «reise straffesak» kan ha en selvstendig betydning ved en slik tolkning, idet dette alternativet kan gjelde forfølgning ved forelegg.

Til tross for at ordlyden trekker i en annen retning, finner lagmannsretten at bestemmelsen må forstås slik at det avgjørende også for saker som fremmes for retten, må være når siktelse blir tatt ut.

Bestemmelsen er en videreføring av tidligere ligningsloven § 12-4 nr. 1, hvor det het at «[a]dgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom etter bestemmelsene foran» faller bort etter 5 år når den høyeste lovbestemte straff er bøter eller fengsel inntil 1 år eller begge deler og ellers etter 10 år.

I forarbeidene til endringen av ligningsloven ved lov 10. april 1992 nr. 32, da bestemmelsen ble endret og flyttet til § 12-3, heter det (Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s. 44):

«Etter ligningsloven § 12-5 nr.1 [skal vel være § 12-4 nr. 1] er foreldelsesfristen for å reise straffesak 5 år når høyeste straff er 1 års fengsel, og 10 år når strafferammen er høyere. Fristen regnes fra da den straffbare handling foretas. Fristen avbrytes ved at det utferdiges siktelse, jf straffeloven § 69.

Ligningsloven § 12-5 [§ 12-4] gir særregler for lengden av foreldelsesfrister for straffansvar på lovens område. Disse særregler går foran straffelovens alminnelige oppstilling av foreldelsesfrister. (...)»

Uttalelsen tyder på at bestemmelsen hadde vært praktisert slik at fristen ble ansett avbrutt ved at siktelse ble utferdiget.

Bestemmelsen i ligningsloven § 12-4 var igjen en videreføring av skatteloven 1911 § 118 nr. 5, som lød:

«Adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom bortfaller ved foreldelse etter reglene i straffelovens kap. 6 med den endring at foreldelsesfristen ikke skal være kortere enn 5 år for handlinger som nevnt i nr. 2 og 4 i denne paragraf.»

Straffeloven § 66 bestemte frem til endring ved lov 14. april 1972 nr. 15 at «Adgangen til at reise Straffesak eller avsi Straffedom bortfalder» ved foreldelse eller den skyldiges død.

Ved lovendringen i 1972 ble § 66 endret slik at den fastsatte at «[e]n handling er ikke lenger straffbar når foreldelse er inntrådt etter reglene i §§ 67-69». I forarbeidene til endringen, Ot.prp.nr.52 (1970-1971) s. 7 heter det:

«Departementets forslag til ny § 66 avviker på ett punkt fra formuleringen i Straffelovrådets forslag. Departementet antar at det vil være mer hensiktsmessig å bruke formuleringen «en handling er ikke lenger straffbar» istedenfor «en handling straffes ikke». På den måten vil det tydeligere komme fram at dommen skal lyde på frifinnelse, og dessuten markeres det at § 66 bare angår adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom, mens reglene om foreldelse av idømt straff hvor jo straffbarheten er på det rene, kommer senere i kapitlet.»

Forarbeidene omtaler ikke betydningen av alternativet «avsi straffedom». Det er ikke tvilsomt at bestemmelsene i straffelovens foreldeskapittel anvendes slik at det kan avsies straffedom etter utløpet av foreldelsesfristen, når fristavbrudd er skjedd i tide ved at det er tatt ut siktelse. Formodentlig kan alternativet «avsi straffedom» i tidligere straffeloven § 66 og ligningsloven § 12-3 ha selvstendig betydning for det tilfellet at forfølgning er innledet, men blir stanset, jf. straffeloven § 69 tredje ledd. Det fremgår her at dersom forfølgningen blir stanset på ubestemt tid, løper foreldelsen videre som om forfølgning ikke hadde funnet sted. I det tilfellet får siktelsen dermed ikke avgjørende virkning. Lagmannsretten antar at ligningsloven § 12-3 må forstås i lys av de alminnelige foreldelsesbestemmelsene i straffeloven, slik at det er adgang til å avsi straffedom etter 10-årsfristen i tilfeller hvor saken ikke har vært stanset på ubestemt tid. Også

reelle hensyn taler for en slik tolkning. Ellers ville saksbehandlingstiden i domstolene kunne bli avgjørende for straffbarheten av en handling.

På denne bakgrunn har lagmannsretten kommet til at forholdet i tiltalen post II a ikke er foreldet.

**Inngangsverdien av de 792 [firma2]-aksjene A solgte i 2002**

Tiltalen post II a omfatter blant annet salg av 792 [firma2]-aksjer i 2002, hvorav den samlede salgssummen for 682 av dem var 572 000 kroner. Det er bare funnet dokumentasjon for at A har mottatt 517 000 kroner av salgssummen, og det er dette beløp påtalemyndigheten legger til grunn at han har mottatt. Det er ikke bestridt at A har solgt aksjene, eller at pengene er kommet inn til ham.

Skattemyndighetene har bygget på at A ervervet disse aksjene ved tilbakeføringen av de 73 069 aksjene fra [firma7] i desember 2002. Lagmannsretten har som det fremgår foran funnet det bevist ut over rimelig tvil at A hele tiden har vært reell eier av de 73 069 aksjene. Etter lagmannsrettens syn må derfor inngangsverdien fastsettes ut fra at A ervervet de 792 aksjene da [firma2] ble stiftet i 1999.

Påtalemyndigheten anfører at inngangsverdien for [firma2]-aksjene skal være 8 øre (samlet 63 kroner for de 792 aksjene), som er den historiske kostprisen. Forsvarerne anfører at det skal tas hensyn til at A har «betalt» for aksjene ved å overføre immaterielle eiendeler til [firma2] ved stiftelsen av selskapet. Forsvarerne anfører at inngangsverdien av [firma2]-aksjene er 1 000 kroner.

Det er enighet om at selskapet [firma2] i perioden 1999-2002 måtte anses som skattemessig hjemmehørende i Norge.

Personer som er skattepliktige som bosatt i Norge har som hovedregel skatteplikt for gevinst og fradrag for tap ved realisasjon av aksjer m.v. i norske og utenlandske selskap.

Det rettslige grunnlaget for beregning av inngangsverdi er skatteloven § 10-32 annet ledd, hvor det heter at dersom ikke annet er bestemt, settes aksjenes inngangsverdi til det beløp skattyteren har betalt for aksjen, med tillegg av eventuelle kostnader som skattyteren har hatt til mekler eller lignende ved anskaffelsen av aksjen.

Når A anfører at han har skutt inn immaterielle eiendeler i selskapet ved stiftelsen, må det oppfattes som en påstand om at dette er en del av det vederlaget han har betalt for aksjene, dvs. en del av aksjeinnskuddet.

Etter aksjeloven § 2-7 og § 10-12 første ledd kan eiendeler som ikke kan balanseføres etter regnskapsloven, ikke brukes som aksjeinnskudd. Det følger videre av aksjeloven § 2-18 at før selskapet meldes til Foretaksregisteret, må aksjeinnskudd være ytet fullt ut. I melding til Foretaksregisteret skal det opplyses om at selskapet har mottatt slike aksjeinnskudd, og dette skal bekreftes av revisor. Immaterielle eiendeler i form av bl.a. patenter og lignende rettigheter og goodwill kan balanseføres etter regnskapsloven. Men skal slike eiendeler benyttes som aksjeinnskudd, kreves det altså revisorbekreftelse etter aksjeloven § 2-18. Det følger også av

aksjeloven § 2-6 første ledd nr. 4 at verdsetting av immaterielle eiendeler som skal overtas som aksjeinnskudd, skal begrunnes særskilt.

Den norske aksjeloven kommer ikke til anvendelse for [firma2], siden selskapet er hjemmehørende på Saint Kitts og Nevis. Aksjeloven § 2-18 om krav til revisorbekreftelse for at immaterielle eiendeler skal kunne benyttes som aksjeinnskudd, er dermed ikke direkte anvendelig. Spørsmålet om hvilke krav til dokumentasjon som skatterettslig må oppstilles for å akseptere vederlag i form av immaterielle eiendeler for aksjer ervervet ved stiftelsen av et utenlandsk selskap som en del av inngangsverdien, synes ikke å være omtalt i rettspraksis eller litteratur. Lagmannsretten legger til grunn at når skatteloven § 10-32 annet ledd om fastsettelse av inngangsverdien for aksjer skal anvendes for et utenlandsk stiftet selskap, må det gjelde krav om en viss grad av etterrettelig dokumentasjon for at det faktisk er ytet slikt vederlag og for verdien av de immaterielle rettighetene.

Det foreligger ingen avtale eller dokumentasjon fra tidspunktet da [firma2] ble stiftet om at A da skjøt inn immaterielle verdier i selskapet.

As selvangivelser for 1999 og 2000 er ikke fremlagt i saken, men i selvangivelsen for 2001 er det ikke oppgitt at han har noen formue i form av aksjer.

Det er funnet en kvittering som viser at A betalte kr 74 950 i forbindelse med registreringen av [firma2]. Dette dekket kostnader til juridisk bistand, samt en aksjekapital på USD 1 445. Også andre dokumenter fra tiden rundt stiftelsen omtaler en aksjekapital på USD 1 445, men slik at aksjekapitalen straks etter registreringen ble endret til USD 1 500.

I beslaget er det funnet en overdragelsesavtale datert 18. oktober 2000, hvoretter A overdrar fire mønsterrettigheter og en patentrettighet til transport- og lagringsbeholder for væske, oppfinnelsen av beholderen og produkter basert på dette, til [firma2]. Det fremgår av avtalen at «[a]lle immaterielle rettigheter knyttet til Oppfinnelsen, Mønstrene og Produkter vil således være [firma2]' eiendom fra signering av herværende avtale.» As vederlag for overdragelsen er ifølge avtalen «en løpende rett til tilsvarende opsjonsprogram, eller liknende for å oppnå samme formål i [firma2] som den sittende styreformann til en hver tid tilbys eller innehar.» Denne avtalen trekker etter lagmannsrettens syn klart i retning av at immaterielle eiendeler ble overført til [firma2] etter stiftelsen av selskapet, og at As vederlag for eiendelene ikke var aksjer i [firma2].

I balanseregnskapene til [firma2] for 2000 til 2002 er immaterielle eiendeler ikke nevnt.

Lagmannsretten finner det på denne bakgrunn bevist ut over rimelig tvil at A ikke har ytet vederlag i form av immaterielle eiendeler for [firma2]-aksjene han ervervet ved stiftelsen av selskapet. Inngangsverdien for [firma2]-aksjene som omfattes av tiltalen post II a må derfor settes til ca kr 63, og den gevinst som ikke er oppgitt til beskatning blir da ca kr 517 000.

### **Beregningen av gevinsten ved salg av de 94 064 [firma1]-aksjene A solgte i 2002**

A ervervet [firma1]-aksjer i tre omganger: 15 000 ved stiftelsen (via advokat Fosse) og om lag 8,4 mill aksjer ved aksjebyttet i august 2002. I tillegg ervervet han 563 118 aksjer ved gjeldskonverteringen som ble besluttet i 2002 og formelt gjennomført i 2003. På bakgrunn av

FIFU-prinsippet i skatteretten beregnes gevinsten ut fra at de 15 000 første aksjene som ble solgt av de 94 064 aksjene går fra de opprinnelige 15 000, og resten er fra byttet.

For de første 15 000 aksjene må inngangsverdien settes til det beløp som ble betalt ved stiftelsen av [firma1], altså 10 øre per aksje, samlet kr 1 500.

For de neste 79 064 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran av inngangsverdien til [firma2]-aksjene på byttetidspunktet settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 307 053.

Samlet er inngangsverdien kr 308 553.

Ved beregningen av salgssummen (utgangsverdien) av aksjene har påtalemyndigheten bygget på det beløp som kan dokumenteres ved at penger er kommet inn på konto, eller ved at det er funnet kvittering for mottatt beløp. Dette gjelder for samtlige tiltaleposter. For noen av tiltalepostene er det også registrert salg med angitte beløp der pengene ikke er funnet innkommet eller det ikke er funnet kvittering. Disse salgene er trukket fra ved beregningen av utgangsverdien.

Lagmannsretten bygger på de utgangsverdier som fremkommer ved denne metoden.

Salgssummen for aksjene som skal regnes med i utgangsverdien for post II a er kr 703 767.

Lagmannsretten finner derfor at gevinsten som skulle vært oppgitt til beskatning utgjorde kr 395 214.

Tiltalen post II b

Denne posten gjelder salg av 365 750 aksjer i [firma1] i 2003. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall og at salgssummene kom inn på hans konto eller ble overlevert ham i kontanter.

### **Spørsmålet om dobbel strafforfølgning**

Forsvarerne har anført at forbudet mot dobbelt strafforfølgning i EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 må lede til frifinnelse for forholdet i tiltalen post II b. De har vist til at A ved vedtak 8. oktober 2004 er skjønnsignet for næringsinntekt for 2003 med kr 275 900 på grunn av negativt privatforbruk. Han ble ilagt 60 % tilleggsskatt.

I vedtaket heter det blant annet:

«Skattyter er i brev av 09.06.2004 varslet om at likningskontoret vil vurdere å sette til side innlevert ligningsoppgave og fastsette inntekten ved skjønn, fordi det ikke er rimelig sammenheng mellom skattyterens oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og endring i formuen. Disponibelt beløp til privatforbruk er beregnet til minus kr -38 521. Det er dessuten varslet om mulig bruk av tilleggsskatt.

Likningskontoret mottok ikke noe svar fra skattyter på dette varselet.

I brev av 17.09.2004 er skattyter tilskrevet på nytt. Med utgangspunkt i Statistisk Sentralbyrås forbruksundersøkelser foreslo ligningskontoret at alminnelig inntekt og personinntekt høy sats økes med kr 275 900, samt at tilleggsskatt skal ilegges med 60 %.»

Det har under ankeforhandlingen fremkommet at A ikke har hatt andre næringsinntekter i 2003 enn gevinstene ved aksjesalg. Den skjønnsmessig fastsatte inntekten som det er ilagt tilleggsskatt for er derfor i realiteten en del av inntekten for aksjesalgene. Dette er også lagt til grunn av skattemyndighetene. Påtalemyndigheten og skattemyndighetene har trukket fra beløpet på kr 275 900 ved beregningen av manglende oppgitt gevinst ved aksjesalg under tiltalen post II b .

Tiltalen post II b gjelder aksjesalg med en salgssum på kr 2 400 500. Dette er et vesentlig høyere beløp enn det som det er ilagt tilleggsskatt for.

Lagmannsretten bemerker at spørsmålet er om det faktum som ligger til grunn for tiltalen post II b er det samme eller vesentlig det samme som lå til grunn for det forutgående vedtaket om tilleggsskatt, jf. Rt-2010-72.

Grunnlaget både for tilleggsskatten og tiltalen post II b er manglende opplysninger om inntekt i selvangivelsen. Det beløp det er ilagt tilleggsskatt for er som nevnt imidlertid trukket fra ved beregningen av beløpet det er tatt ut tiltale for. Selv om det gjelder aksjesalg for samme år og et lovbrudd som er begått på samme måte, finner lagmannsretten derfor at det faktum som ligger til grunn for tiltalen ikke er det samme eller vesentlig det samme som lå til grunn for det forutgående vedtaket om tilleggsskatt.

Lagmannsretten finner derfor at forbudet mot dobbel strafforfølgning ikke var til hinder for å reise straffesak om forholdet i tiltalen post II c.

### **Beregningen av gevinsten ved aksjesalget**

For de 365 750 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 1 420 427.

Salgssummen for aksjene som skal regnes med i utgangsverdien var kr 2 400 500.

Lagmannsretten finner derfor at gevinsten som skulle vært oppgitt til beskatning utgjorde kr 980 073.

Det beløp som er oppgitt i selvangivelsen var kr 275 900. Det beløp som er unndratt fra beskatning er dermed kr 704 173.

### **Tiltalen post II c**

Denne posten gjelder salg av 465 157 [firma1]-aksjer i 2004. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall og at salgssummen kom inn på hans konto eller ble overlevert ham i kontanter.

### **Spørsmålet om dobbel strafforfølgning**

Forsvarerne har anført at forbudet mot dobbel strafforfølgning i EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 må lede til frifinnelse for forholdet i tiltalen post II c. De har vist til at A ved vedtak 7. oktober

2005 ble ilagt 15 % tilleggsskatt fordi han ikke hadde oppført fri bil med kr 125 195 i sin selvangivelse for 2004.

Lagmannsretten bemerker at spørsmålet er om det faktum som ligger til grunn for tiltalen post II c er det samme eller vesentlig det samme som lå til grunn for det forutgående vedtaket om tilleggsskatt, jf. Rt-2010-72.

Grunnlaget både for tilleggsskatten og tiltalen post II c er manglende opplysninger om inntekt i selvangivelsen. Det er imidlertid tale om helt ulike inntektsposter. Det faktiske grunnlaget for tilleggsskatten er unnlatelse av å opplyse om bruk av fri bil, mens det faktiske grunnlaget for tiltalen er unnlatelse av å opplyse om gevinst ved aksjesalg. Lagmannsretten finner derfor at forbudet mot dobbel strafforfølgning ikke var til hinder for å reise straffesak om forholdet i tiltalen post II c.

### **Beregningen av gevinsten ved aksjesalget**

For de 465 157 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 1 806 483.

Salgssummen for aksjene som skal regnes med som utgangsverdi var kr 4 444 322.

Lagmannsretten finner dermed at gevinsten som skulle vært oppgitt til beskatning utgjorde kr 2 637 839. I selvangivelsen er det oppgitt en gevinst på kr 280 000. Det beløp som er unndratt fra beskatning utgjør dermed kr 2 357 839.

### **Tiltalen post II d**

Denne posten gjelder salg av 5 573 853 aksjer i [firma1] i 2005. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall og at salgssummen kom inn på hans konto.

Antallet på 5 573 853 inkluderer et salg av 1,4 mill aksjer til [firma2] for kr 56 000 i juni 2005. Forsvarerne har anført at dette salget må trekkes ut, og det er lagmannsretten enig i. Som Skatt Øst har vist til i sin rapport om [firma2], er det mye som tilsier at salget ikke hadde realitet, men at A beholdt eierposisjonen for denne aksjeposten. Salg av de 1,4 mill aksjene er medregnet under tiltalen post II e og II f. Det blir da ikke riktig, slik lagmannsretten ser det, å også medta «salget» til [firma2] under post II d.

Antall aksjer solgt i 2005 skal dermed settes til 4 173 853.

### **Beregningen av gevinsten ved aksjesalget**

For de 4 173 853 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 16 209 575. Salgssummen for aksjene som skal regnes med som utgangsverdi var kr 7 179 389. Basert på disse beregningene var det ikke gevinst ved aksjesalget for 2005.

### **Straffbarhetsvilkårene**

Bruttogevinsten ved salget skulle vært oppgitt i selvangivelsen, jf. ligningsloven § 4-3 første ledd. I selvangivelsen for 2005 har A oppgitt en gevinst på aksjesalg på kr 520 000. Et stort antall av aksjesalgene og en stor andel av bruttogevinsten er dermed ikke oppgitt til beskatning.

Det straffbare etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 a er å gi ligningsmyndighetene ufullstendige opplysninger når man «forstår eller bør forstå» at det kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Basert på de inngangsverdier og utgangsverdier lagmannsretten har kommet frem til, finner lagmannsretten at dette straffbarhetsvilkåret ikke er oppfylt for 2005, og at A derfor må frifinnes for tiltalen post II d.

### **Tiltalen post II e**

Denne posten gjelder salg av 519 090 [firma1]-aksjer i 2006. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall og at salgssummen kom inn på hans konto . Beløpet ble ikke oppgitt til beskatning i hans selvangivelse.

For de 519 090 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 2 015 938.

Salgssummen for aksjene som skal regnes med som utgangsverdi var kr 4 386 615.

Lagmannsretten finner etter dette at gevinsten som skulle vært oppgitt til beskatning utgjorde kr 2 370 677.

### **Tiltalen post II f**

Denne posten gjelder salg av 942 996 [firma1]-aksjer i 2007. Det er på det rene at tiltalte sto for salg av aksjer av dette antall og at salgssummen kom inn på hans konto og til kontoen til hans enkeltpersonforetak [firma5] . Beløpet ble ikke oppgitt til beskatning i hans selvangivelse.

For de 942 996 aksjene må inngangsverdien i samsvar med lagmannsrettens vurdering foran settes til kr 3,8836 per aksje, samlet kr 3 662 219.

Salgssummen for aksjene som skal regnes med som utgangsverdi var kr 6 472 666.

Lagmannsretten finner etter dette at gevinsten som skulle vært oppgitt til beskatning utgjorde kr 2 810 447.

### **De subjektive krav**

Ved å unnlate å opplyse om inntektene fra aksjesalgene i selvangivelsene for de enkelte år, har tiltalte gitt ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det er ikke avgjørende at As selvangivelser ble fylt ut av andre, idet han selv hadde plikt til å sørge for at selvangivelsene ga riktige og fullstendige opplysninger.

Etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 a kreves det at tiltalte har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, samt at han forsto eller burde forstå at det å gi ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene kunne føre til skattemessige fordeler.

Lagmannsretten finner det klart at unnlatelsen av å oppgi inntektene fra aksjesalgene har skjedd forsettlig. Det er tale om inntekter av betydelig omfang for hvert år etter salg av store antall aksjer. Det er utelukket at unnlatelsen av å oppgi aksjeinntektene til beskatning kan skyldes forglemmelser eller dårlig oversikt over årets inntekter, eller at A ikke var kjent med at selvangivelsen var ufullstendig utfylt av andre.

Lagmannsretten finner det videre, med unntak for tiltalen post II d, bevist ut over rimelig tvil at A burde forstå at det å unnlate å oppgi inntektene i selvangivelsene kunne føre til skattemessige fordeler. Etter ligningsloven § 4-3 første ledd skal selvangivelsen inneholde opplysninger om skattyters brutto inntekt. Skattyter plikter ikke å føre opp beløp for poster som må fastsettes ved skjønn, men skal gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet. A har forklart at han ikke kjente til reglene om beregning av inngangsverdi før han ble gjort kjent med dem gjennom sine forsvarere. Når han ikke kjente til reglene for beregning av skattemessig inntekt, er det etter lagmannsrettens syn åpenbart at han «burde forstå» at å helt unnlate å oppgi brutto inntekt av aksjesalg i den størrelse det er tale om i saken her, kunne medføre skattemessige fordeler.

### **Foreligger det grovt skattesvik, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 2?**

Etter ligningsloven § 12-2 nr. 2 skal det ved avgjørelsen av om skattesviket er grovt særlig legges vekt på om handlingen kan lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt og avgift, om handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen, om handlingen er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold eller om det foreligger medvirkning under utøvelse av næring. Det følger av ligningslovens forarbeider at det normalt skal anses som grovt skattesvik dersom det beløp som er unndratt i skatt overstiger 1 mill kroner etter pengeverdien i 1991, jf. Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s. 43. 1 mill kroner i 1991-verdi tilsvarer 1 270 000 kroner i 2002 og 1 421 000 kroner i 2008. Etter § 12-2 nr. 3 kan flere overtredelser ses i sammenheng ved anvendelsen av kriteriene i § 12-2 nr. 2. Dette innebærer at vurderingen av om de enkelte postene i tiltalen skal subsumeres som grovt eller simpelt skattesvik bør skje samlet.

Samlet har lagmannsretten funnet det bevist ut over rimelig tvil at tiltalte har unnlatt å oppgi gevinster på kr 12 681 215 til beskatning. Det foreligger ikke opplysninger om fradragsposter mv. som kan gi grunnlag for en nøyaktig beregning av hvilket beløp som er unndratt i skatt, men det maksimale beløp det kan være tale om, med en skattesats på 28 %, blir ca kr 3 550 000. Overtredelsene er begått over flere år og gjelder beløp som klart overstiger et unndratt skattebeløp tilsvarende 1 mill kroner i 1991-verdi. Tiltalte har unnlatt å opplyse skattemyndighetene om inntektene fra salg av et høyt antall aksjer. Samlet sett finner lagmannsretten det klart at forholdene må bedømmes som grovt skattesvik.

### **Straffutmålingen**

Det skal på bakgrunn av lagmannsrettens bevisbedømmelse utmåles straff for overtredelser av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a, som har medført unndratt skatt med inntil kr 3 550 000, i tillegg til overtredelse av merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 annet ledd jf. nr. 3 for i perioden 2005-2007 å ha unnlatt å sørge for at selskapet [firma4] AS ble registrert i avgiftsmanntallet til tross for at selskapet i perioden hadde avgiftspliktig omsetning (tiltalen post III). Tingretten kom til at dette skjedde i vinnings hensikt.

Overtredelsene av ligningsloven veier tyngst ved straffutmålingen. Den øvre strafferammen for grovt skattesvik er fengsel i 6 år. Allmennpreventive hensyn veier tungt ved straffutmålingen for overtredelser av denne art.

I skjerpene retning trekker at unnlattelsen av å oppgi aksjegevinstene til beskatning har foregått over flere år og gjelder betydelige beløp for et svært betydelig antall omsatte aksjer.inntektene fra salg av aksjer i [firma1] finansierte langt på vei driften av selskapet, og hoveddelen av denne finansieringen er da inntekter som ikke er oppgitt til beskatning.

Det foreligger ikke spesielle momenter i formildende retning. Tidsforløpet i saken har ikke vært lenger enn det som er vanlig ved omfattende økonomiske straffesaker. Tiltalte har erkjent en del av de faktiske forhold, som at aksjesalg har funnet sted og at penger har kommet inn til ham, men har ikke erkjent straffeskyld for noen av tiltalepostene.

Til veiledning for straffutmålingen for overtredelsene av ligningsloven viser lagmannsretten til Rt-2011-1509. I den saken var et beløp på 18 mill kroner ikke oppgitt til beskatning, og unndratt skatt utgjorde ca 5 mill kroner. Førstvoterende uttalte at et utgangspunkt på fengsel i to år og åtte måneder ville være riktig. Det kan også vises til Rt-1998-442, der det ble idømt tre års fengsel for samlet å ha unndratt ca 5 mill kroner i skatt i årene 1986 til 1992. Begge disse sakene gjelder høyere beløp enn saken her. I Borgarting lagmannsretts dom 16. juni 2014 (LB-2013-59097-2) ble utgangspunktet for straffutmålingen for tre tilfeller av grovt skattesvik (tre inntektsår) hvor 3,5 mill kroner var unndratt fra beskatning angitt til fengsel i om lag to år.

*Lagmannsrettens flertall, lagdommerne Løvold og Venger, ekstraordinær lagdommer Bjørnstad og meddommerne Amdal, Udnæs og Sandberg, finner at overtredelsene av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a tilsier en fengselsstraff på to år. Lagmannsrettens mindretall, meddommer Wigaard, finner at overtredelsene tilsier en straff av fengsel i to år og åtte måneder.*

Forholdet i tiltalen post III tilsier isolert sett etter lagmannsrettens syn en kortere ubetinget fengselsstraff.

Ved Kongsberg tingretts dom 14. april 2011 ble A idømt en straff av fengsel i 24 dager, som ble gjort betinget med en prøvetid på to år, for overtredelse av straffeloven § 166 første og annet ledd. Det straffbare forholdet ble begått forut for 14. juni 2006. Straffeloven § 64 annet ledd kommer til anvendelse, og lagmannsretten finner at det bør avsies en samlet dom.

Straffeloven § 62 kommer til anvendelse.

*Lagmannsrettens flertall, lagdommerne Løvold og Venger, ekstraordinær lagdommer Bjørnstad og meddommerne Amdal, Udnæs og Sandberg, finner at den samlede fengselsstraffen passende kan settes til fengsel i 2 år. Mindretallet, meddommer Wigaard, finner at straffen bør settes til fengsel i to år og åtte måneder.*

Til fradrag ved soningen går to dager i utholdt varetekt.

Tiltalte er ikke ilagt tilleggsskatt for de forhold han nå domfelles for. Lagmannsretten finner derfor at det av allmennpreventive grunner i tillegg til fengselsstraffen bør ilegges en bot. Det

vises til Rt-2011-1509 avsnitt 36. Ved utmålingen av boten skal det etter straffeloven § 27 foruten det straffbare forhold tas særlig hensyn til den dømtes formuesforhold og hva han etter sine livsforhold antas å kunne utrede.

Tiltalte er 70 år, pensjonist og personlig konkurs. Det er fastsatt løpende trekk til konkursboet for beløp som overstiger kr 12 000 per måned. Han må nå sone en fengselsstraff. Samtidig må det legges vekt på de allmennpreventive hensyn som tilsier bot av et visst omfang, samt at boten kan nedbetales over tid. Den samlede lagmannsrett er kommet til at boten kan fastsettes til 100 000 kroner. Den subsidiære fengselsstraff settes til 15 dager.

### **Saksomkostninger**

Anken har delvis ført frem. Det er da ikke hjemmel for å ilegge saksomkostninger for lagmannsretten, jf. straffeprosessloven § 436 annet ledd. Lagmannsretten ser ikke grunn til å endre tingrettens saksomkostningsavgjørelse. Saksomkostninger ilegges dermed ikke for noen instans.

Dommen er avsagt med den dissens som fremgår foran.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen til dette er sakens omfang og juleferien.

### *Domsslutning:*

- 1. A, f. 0.0.1944, frifinnes for tiltalen post II d og II g.*
- 2. A dømmes for seks overtredelser av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2 jf. § 12-1 nr. 1 a, sammenholdt med det forhold som er rettskraftig avgjort ved Follo tingretts dom 24.10.2013, jf. straffeloven § 62 og § 64, til en straff av fengsel i 2 - to - år, og en bot på 100 000 – etthundretusen - kroner, subsidiært fengsel i 15 - femten - dager. Dommen er en fellesstraff med Kongsberg tingretts dom 14. april 2011.*  
  
*Ved soning av straffen tilkommer 2 - to - dager i fradrag for utholdt varetekt.*
- 3. Saksomkostninger idømmes ikke, verken for tingretten eller lagmannsretten.*

## **SKN 15-005 Omklassifisering fra lån til utbytte**

**Lovstoff:** Ligningsloven § 8-1 og § 10-2. Skatteloven § 10-11. Aksjeloven § 8-7. Skatteloven § 10-32 annet ledd.

**Agder lagmannsrett:** Dom av 7. januar 2015, **sak nr.:** LA-2014-68640

**Dommere:** Lagdommer Arne Lyng, lagdommer Odd Douzette, ekstraordinær lagdommer Arve Lien. **Saksgang:** Kristiansand tingrett TKISA-2013-161759 - Agder lagmannsrett LA-2014-68640 (14-068640ASD-ALAG).

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

**Sammendrag:** En mellomregningskonto mellom aksjonær og selskap hadde økt betydelig i årene 2004 til 2009. Skriftlig låneavtale ble etablert i 2008. Spørsmålet i saken var om de årlige økningene på mellomregningskontoen skulle anses som lån eller som utbytte fra selskapet. Lagmannsrettens delte seg i et flertall og et mindretall, hvor flertallet opprettholdt skattemyndighetenes omklassifisering til utbytte. Mindretallet fant ikke grunnlag for omklassifisering. Lagmannsretten fant at det ikke var grunnlag for tilleggsskatt, og flertallets begrunnelse var at det ikke var klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke var et reelt låneforhold mellom selskapet og aksjonær.

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

### **Kort om sakens bakgrunn:**

Saken gjelder gyldigheten av endringsligninger for A Invest AS (heretter omtalt som selskapet) og A. Endringsligningen har sin bakgrunn i skatteklagenemndas vedtak av 1. juli 2013.

A eide frem til 2005 56,7 % av aksjene i selskapet. Fra og med 2005 har A eid alle aksjene i selskapet. Han har vært styreleder i selskapet siden 1999, og daglig leder siden 2003. Selskapets virksomhet har bestått i å investere i verdipapirer, eiendom og aksjer.

I 2004 ble det opprettet en mellomregningskonto mellom selskapet og A. A tok ut penger fra denne kontoen, og saldo i selskapets favør utviklet seg slik:

- 19 912 kroner per 31. desember 2004,
- 432 497 kroner per 31. desember 2005,
- 1 652 774 kroner per 31. desember 2006,
- 3 892 213 kroner per 31. desember 2007 og
- 5 486 486 kroner per 31. desember 2008.

Ved brev av 9. februar 2009 ble det fra ligningsmyndighetens side varslet om bokettersyn i selskapet. Åpningsmøtet ble avholdt 4. mars 2009. Kontrollen ble avsluttet 7. oktober 2009, og bokettersynsrapporten forelå 1. desember 2009.

Forholdene som ble avdekket i selskapet førte også til forslag til endringer av As inntekt, og det ble utarbeidet en delrapport vedrørende A som bygger på bokettersynsrapporten for selskapet.

Ved brev av 9. mars 2010 varslet Skatt øst A om endring av ligningen for inntektsårene 2004–2008, og selskapet om endring av ligningen for inntektsårene 2006–2008. I varselet foreslås mellomregningen omklassifisert til utbytte og tillagt As alminnelige inntekt, og det ble varslet at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsskatt.

Den 25. juni 2012 fattet skattekontoret vedtak om å omklassifisere de årlige forskjeller (nettoøkninger) på saldoen på mellomregningskontoen i årene 2004 til 2008 fra lån til utbytte, og økte As skattepliktige inntekt med:

- 19 912 kroner for inntektsåret 2004
- 412 585 kroner for inntektsåret 2005
- 1 220 277 kroner for inntektsåret 2006
- 2 239 439 kroner for inntektsåret 2007
- 1 594 273 kroner for inntektsåret 2008

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

Vedtakene ble påklaget 24. august 2012. Skatteklagenemnda fattet vedtak 1. juli 2013, hvor konklusjonen var at skattekontorets vurderinger og konklusjon ble opprettholdt.

A og selskapet tok ut stevning mot staten 1. oktober 2013, og tilsvare forelå 22. november 2013. Hovedforhandling i Kristiansand tingrett ble avholdt 10. og 11. februar 2014. Staten ble frifunnet og tilkjent sakskostnader i dom avsagt 25. februar 2014 [TKISA-2013-161759].

A og selskapet anket dommen til lagmannsretten, og Agder lagmannsrett avholdt ankeforhandling i Kristiansand 25. og 26. november 2014. Det er fremlagt noen nye dokumenter for lagmannsretten. Partenes anførsler var de samme som i tingretten. A møtte på egne og selskapets vegne og forklarte seg. Det gjorde også to vitner. Staten var representert ved prosessfullmektig og ved to skattejurister fra Skatt øst som ikke avga forklaring. Det ble lest fra en rekke dokumenter. Det vises til rettsboken.

De ankende parter, A og selskapet, har i korte trekk anført:

Skatteklagenemnda og tingretten har lagt til grunn feil faktum og feil rettsanvendelse, både i vurderingen av det materielle spørsmålet, og i vurderingen av om vilkårene for tilleggs-skatt er oppfylt.

Skatteklagenemnda og tingretten har feilaktig konkludert med at saldoen på mellomregningskontoen ikke er et reelt lån. At saldoen var et reelt lån fremgår av As forklaring, av selskapets regnskaper, av selskapets selvangivelser, av skriftlig låneavtale, av pantsettelse av fast eiendom som sikkerhet for lånet og av As selvangivelser.

Den skriftlige låneavtalen ble opprettet i januar 2008 og fastsatte en øvre låneramme, renter og nedbetalingstid. Den ble skrevet uavhengig av skattekontorets kontroll. Den skriftlige låneavtalen er i seg selv tilstrekkelig til å oppheve ligningen.

Både A og selskapet behandlet saldoen på mellomregningskontoen som et reelt lån. Det privatrettslige forholdet mellom A og selskapet skal legges til grunn.

Lånet ble ført i selskapets regnskap som er revidert. Revisor har ikke stilt spørsmål ved klassifisering av uttakene slik tilfellet var i Rt-1998-383 (Vrybloed), men påpekte mangler ved sikkerheten, jf. kravet til betryggende sikkerhet i aksjeloven § 8-7.

Lånet var innenfor selskapets frie egenkapital for alle år. A har hele tiden hatt økonomisk evne til å tilbakebetale lånet.

Pantsettelsen skjedde uavhengig av skattekontorets kontroll av selskapet og er et sterkt bevismoment for at det foreligger et reelt lån. Pantsettelsen innebærer dessuten at uttakene fra selskapet ikke var vederlagsfrie, og dermed ikke kan anses som utbytte, jf. skatteloven § 10-11.

Det er feil når Skatteklagenemnda legger til grunn at ikke var noen tilbakebetalingsplikt før 2008, siden det før dette ikke var noen skriftlig låneavtale. Mangel på skriftlighet innebærer ikke mangel på låneavtale.

Når det gjelder opplåning utover lånebeløpet i låneavtalen må retten legge til grunn at beløpet er benyttet til å finansiere hytteprosjektet på Norefjell. En økning av lånet utover lånerammen i den skriftlige avtalen kan uansett ikke medføre at hele låneavtalen settes til side.

A har hele tiden hatt plikt til å tilbakebetale saldoen på mellomregningskontoen til selskapet. A foretok nedbetalinger på lånet i perioden 2004 - 2008, og krediterte mellomregningskontoen også med lønn. Hele lånet med renter ble tilbakebetalt i 2009. A hadde lenge planlagt å flytte med familien fra Oslo til Kristiansand, og de flyttet i 2008. Salg av boligeiendommen i Oslo for 14,9 millioner kroner frigjorde kapital. Kjøpesummen ble utbetalt til A i mai 2009. Ved flytting til Kristiansand ble reiseavstanden til hytta på Norefjell så lang at familien bestemte seg for å selge den. Salget fant sted i juni 2009. Også dette frigjorde kapital. Det var fornuftig å bruke en del av pengene fra salgene til å nedbetale hele lånet. Lånet ble derfor ikke nedbetalt over femten år slik det var fastsatt i låneavtalen, men tilbakebetalt i 2009. A stod fritt til å nedbetale raskere enn det som var fastsatt i avtalen. Ligningsmyndighetenes bokettersyn var ikke grunnen til tilbakebetalingen av lånet. A hadde ingen grunn til å bli bekymret for reaksjoner fra ligningsmyndighetene etter åpningsmøtet med Skatt øst.

De grunnleggende kjennetegn ved lån er til stede. Det er ikke tale om en vederlagsfri overføring fra selskapet.

Det er sannsynliggjort at mellomregningskontoen var et lån allerede fra begynnelsen av, men den er i alle fall et lån etter at låneavtalen inngås, og pantesikkerhet etableres og tinglyses. Skriftlig låneavtale og pantstillelse ble gjort samtidig. Pantet ble tinglyst 28. januar 2008. At det ble stilt pant først i 2008, og at låneavtalen også ble inngått da, må i det minste medføre at ligningen for 2008 oppheves.

Ileggelse av tilleggsskatt er straff etter EMK. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at samtlige vilkår i ligningsloven § 10-2 er oppfylt. Uskyldspresumsjonen gjelder, staten har bevisbyrden. Skatteklagenemndas begrunnelse for å ilegge A tilleggsskatt er delvis knyttet til selskapets forhold. Det er i strid med uskyldspresumsjonen å ilegge A tilleggsskatt med den begrunnelsen at selskapet har brutt aksjelov eller gitt feilaktige opplysninger.

Selv om lagmannsretten kommer til at det er grunnlag for å omklassifisere lånet til utbytte, er det ikke klar sannsynlighetsovervekt for at lånet ikke var reelt. Vedtaket om illeggelse av tilleggsskatt må derfor oppheves.

Saken har på vesentlige punkter likhetstrekk med Borgarting lagmannsretts dom inntatt i RG-2009-1248 (Hjeltnes). Omklassifisering er en usaklig forskjellsbehandling av A og selskapet. For A gjelder dette også i forhold til tilleggsskatten, jf. vedtak fattet 27. mars 2014 av skatteklagenemda i Skatt Sør. Denne avgjørelsen viser også at det må foretas en individuell vurdering av om vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt for hvert enkelt inntektsår. Ligningsmyndighetene har ikke sondret mellom de ulike inntektsårene, selv om det er store forskjeller mellom disse.

A har nedlagt slik påstand:

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

Selskapet har nedlagt slik påstand:

1. Ligningen for A Invest AS for inntektsårene 2007 og 2008 oppheves.
2. A Invest AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, staten ved Skatt øst, har i korte trekk anført:

Det har aldri vært en reell låneavtale mellom A og selskapet. Ved vurderingen skal ligningsmyndighetene legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering fremstår som det sannsynlig riktige, jf. Rt-1998-383 (Vrybloed).

Ved denne vurderingen har det i retts- og ligningspraksis blitt oppstilt en rekke bevismomenter som det er relevant å vektlegge. Et sentralt bevismoment er om det foreligger en skriftlig låneavtale, jf. Rt-1998-383 (Vrybloed). Vilåret er oppfylt, men den skriftlige avtalen har liten bevisverdi.

Den skriftlige avtalen ble først inngått i juni 2008. A var ikke kjent med saldoen på mellomregningskontoen, det vil si lånebeløpet i avtalen, før dette, og den kan derfor ikke være inngått i januar 2008.

Den skriftlige låneavtalen ble satt opp fordi revisor maste, jf. kravet i aksjeloven § 8-7.

Den skriftlige låneavtalen ble ikke etterlevd. Det påståtte lånet var 1,5 millioner kroner høyere enn beløpet i den skiftelige avtalen. Det ble ikke foretatt tilbakebetalinger i henhold til den skiftelige avtalen. Renteplikten ble ikke fulgt opp slik avtalen foreskriver.

Det er ikke protokollert noe lån i selskapets styreprotokoller.

Mellomværende mellom selskapet og A er omtalt i selskapets årsregnskap som fordring og oppgitt i selskapets selvangivelser for årene 2004–2008. Selskapets selvangivelser oppgir omtrent riktig beløp.

As selvangivelser inneholder ufullstendige og uriktige opplysninger om lånet. Han hadde ikke oversikt over saldoen på mellomregningskontoen for det enkelte inntektsår.

A pantsatte eiendommen i [adresse] etter mas fra revisor, ikke på grunn av reell tilbakebetalingsplikt. Før januar 2008 var det ingen pantesikkerhet for mellomværende. Det ble kun stilt pant for 2 millioner kroner i 2008. Sikkerheten var ikke tilstrekkelig/betryggende da den ble etablert og A økte saldoen på mellomregningskontoen betydelig kort tid etter pantstillelsen.

A betalte ikke renter i 2004 eller 2005. I 2006 innberettet han en rentefordel ved rimelig lån på 22 600 kroner. Renter ble ikke betalt, men tillagt mellomregningskontoens saldo i 2007 og 2008. Dette innebærer at renter ikke har hatt noen praktisk realitet.

As uttak har ikke skjedd i form av en samlet overføring, men ved et betydelig antall posteringer hvert år som gradvis har økt saldoen på mellomregningskontoen. Det var ingen reell kredittgrense. Måten kontoen er benyttet på viser at det er snakk om utbytte, ikke lån.

Pengene er delvis brukt til løpende privat forbruk og delvis til hytteprosjektet på Norefjell. Mellomregningen oppstod ikke på grunn av hytteprosjektet. Hele hytteprosjektet er ikke finansiert over mellomregningskontoen.

Selv om A foretok enkelte sporadiske innbetalinger på mellomregningskontoen så økte saldoen i hele perioden 2004–2008. Det er vanlig at det det foretas innbetalinger og utbetalinger fra mellomregningskontoer uten at innbetalinger kan tolkes som nedbetaling av lån. Innbetalingen av hele beløpet i 2009 var motivert at bokettersynet. Det var et begrenset ettersyn som ble varslet 9. februar 2009 og det fremgår av varselet at:

«Kontrollen vil være begrenset til å se på mellomregningskonto/låneforhold mellom selskapet og aksjonær.»

Det som skjer etter at bokettersyn er varslet kan ikke tillegges vekt på samme måte som det som skjer før varselet.

Saken skiller seg fra Hjeltnes-saken på to vesentlige punkter. A eide alle aksjene i selskapet og Hjeltnes betalte regelmessig ned på lånet ved å avregne mot utbytte hele tiden, også for årene før det ble inngått skriftlig låneavtale.

En totalvurdering av de momenter som vektlegges i retts- og ligningspraksis viser klart at A aldri anså seg forpliktet til å betale pengene tilbake.

Det er ikke grunnlag for delvis omklassifisering. A har forklart at det var et sammenhengende låneforhold. Det ble ikke tatt opp et nytt lån i 2008.

Vilkårene for å ilegge A tilleggsskatt er oppfylt. Det er klar sannsynlighetsovervekt for de faktiske forhold ligningsmyndighetene la til grunn, det vil si at det ikke var et reelt lån og at det ble gitt uriktige og ufullstendige opplysninger av A. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningssvikten har ført, og kunne ha ført, til skattemessige fordeler.

Ankemotparten, staten ved Skatt Øst, har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.

2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakskostnader

**Lagmannsrettens vurdering:**

Skatteklagenemndas omklassifisering kan etterprøves av domstolene. Hvilke forhold som i ligningspraksis inngår i vurderingen av om saldoen på mellomregningskontoen er lån eller utbytte oppsummeres oversiktlig i Lignings-ABC 2014 under punkt 5 «Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser» (side 858):

«For at en utbetaling skal kunne anses som lån i skattemessig sammenheng, må utbetalingen ha skjedd på grunnlag av en reell låneavtale. Utbetaling fra arbeidsgiver/eget selskap betegnet som lån, vil ikke være et reelt lån dersom det ikke skal tilbakebetales. Om det foreligger et låneforhold, må som utgangspunkt vurderes ut fra situasjonen da det angivelige låneforholdet ble etablert og det angivelige lånebeløpet ble utbetalt. For at det skal anses å foreligge en reell låneavtale på dette tidspunktet, må det i det minste være avtalt eller forutsatt:

- hvem som er forpliktet
- lånebeløpets størrelse (låneramme dersom lånet er etablert som et rammelån/fleksilån)
- rentebetingelser
- tilbakebetalingsbetingelser.

Skattyter og eventuelt selskapet må fremskaffe det faktiske grunnlaget og sannsynliggjøre at utbetalingen bygger på en låneavtale. Ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig, jf. lignl. § 8-1.

Er det ikke inngått noen låneavtale (skriftlig eller muntlig) i forbindelse med utbetalingen, kan utbetalingen ikke anses som lån. Hvis den angivelige låneavtalen ikke er inngått skriftlig og det heller ikke finnes annen skriftlig dokumentasjon som skriver seg fra tiden før ligningsmyndighetene iverksatte kontrolltiltak eller tok opp spørsmålet, må det som utgangspunkt legges til grunn at det ikke foreligger noe låneforhold.

Selv om det ikke er fremlagt noen skriftlig låneavtale, kan øvrig dokumentasjon og partenes opptreden unntaksvis tilsi at en likevel står overfor et reelt låneforhold. Det må i slike tilfeller bl.a. legges vekt på om

- utbetalingen er behandlet som lån i selskapets regnskaper og i låntakerens selvangivelse
- det fremstår som rimelig klart hva den angivelige låneavtalen går ut på
- det angivelige lånet er kortsiktig, for eksempel en mellomregningskonto hvor det skjer en løpende avregning eller hvor lånet skal dekke et kortsiktig likviditetsbehov
- den angivelige låneavtalen er etterlevd, for eksempel ved at det er betalt renter og/eller avdrag
- låntakeren har eller vil få økonomisk evne til å betale tilbake lånet
- det angivelige lånet er lovlig etter aksjelovenes bestemmelser.

Selv om det fremlegges en skriftlig låneavtale, kan det foreligge forhold som tilsier at det ikke foreligger noe reelt låneforhold, enten at det fra først av ikke har foreligget noen

låneavtale, eller at etterfølgende forhold har medført at en mulig tilbakebetalingsplikt er falt bort. Bl.a kan følgende forhold gi indikasjon på at det ikke foreligger noe reelt lån:

- Utbetalingen er ikke behandlet som lån i selskapets regnskaper.
- Det er ikke protokollert noe om lånet i noen styreprotokoll.
- Låneavtalen er uklar og ufullstendig, for eksempel mht. lånebeløp og tilbakebetalingsplikt.
- Låneavtalen er ikke etterlevd, for eksempel ved at det ikke er betalt renter og/eller avdrag.
- Lånebeløpet har økt ut over opprinnelig avtalt lånebeløp/låneramme uten at det foreligger ny/endret låneavtale.
- Privat forbruk dekkes ved å øke gjelden i stedet for å ta ut utbytte/lønn.
- Gjelden har økt så mye at skattyteren ikke har reell mulighet til å betale tilbake lånet.
- Det er ikke stilt tilfredsstillende sikkerhet.
- Lånet er ulovlig etter selskapslovgivningen og det er ikke ordnet opp i forholdet etter at aksjonæren og selskapet ble kjent med at det var ulovlig.

Spørsmålet må vurderes ut fra en helhetsvurdering.»

Om viktigheten av skriftlig låneavtale eller annet skriftlig dokumentasjon uttalte Høyesterett i Rt-1998-383 (Vrybloed, side 392):

«... Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før likningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.»

I RG-2009-1248 (Hjeltnes) uttalte Borgarting lagmannsrett etter en noe kortere gjengivelse fra en eldre utgave av Lignings-ABC at:

«Lagmannsretten legger til grunn at ovenstående sitat er en dekkende oppsummering av hvordan spørsmålet om omklassifisering fra lån til utbytte behandles og avgjøres i ligningspraksis. Likebehandling er vesentlig i ligningsforvaltningen. Derfor er det grunn til å legge vekt på det som fremgår av fremstillingen i lignings-ABC. Som sitatet viser, mener Skattedirektoratet at enkelte momenter og forhold også har fått gjennomslag i rettspraksis, herunder er det særlig vist til en høyesterettsavgjørelse som også er viet til dels betydelig oppmerksomhet i saken her, nemlig den såkalte Vrybloed-dommen (Rt-1998-383). Partene har også vist til flere lagmannsretts- og tingrettsdommer som behandler lignende omklassifiseringsspørsmål.

Det er grunn til å understreke som et generelt og grunnleggende poeng i lignings-ABC at det «må foretas en konkret vurdering, hvor ingen av momentene alene er avgjørende». Slik lagmannsretten ser det, medfører dette dels at vurdering av det samme spørsmål i andre saksforhold får begrenset betydning der de faktiske omstendigheter skiller seg fra saken her. Dels klargjør dette sitatet at momentene under punkt 2.1 i lignings-ABC er bevismomenter

som ikke alene uten videre har rettslig gjennomslagskraft, nettopp fordi det er en samlet vurdering som skal foretas. Endelig vil lagmannsretten fremholde at momentene heller ikke er angitt å være uttømmende, noe som ytterligere understreker vurderingens karakter av bred helhetsvurdering.»

Lagmannsretten legger til grunn at dette sitatet fra Hjeltnessaken gir et riktig utgangspunkt for den konkrete vurderingen lagmannsretten skal foreta.

Lagmannsretten legger til grunn at det ved vurderingen av skatteklagenemndas vedtak skal foretas en individuell vurdering av hvert enkelt ligningsår. På bakgrunn av As forklaring om at saldoen på mellomregningskontoen hele tiden har vært et lån er det imidlertid ikke grunnlag for å komme til forskjellig resultat for forskjellige ligningsår. Enten så har saldoen hele tiden vært et lån. Da er den skriftlige avtalen inngått i 2008 kun en formalisering og nærmere presisering av lånet. Uttakene etter formaliseringen er en utvidelse av den lånesum som ble formalisert ved den skriftlige avtalen. Alternativet er at saldoen aldri har vært et lån, hverken i 2004, 2005, 2006, 2007 eller 2008.

Det fremgår av sitatet ovenfor fra Rt-1998-383 (Vrybloed) at skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon er viktige ved lagmannsrettens totalvurdering. I selskapets årsregnskap for 2004 er det under omløpsmidler oppført en fordring på aksjonærer med 19 913 kroner. Beløpet tilsvarende saldoen på mellomregningskontoen ved årsslutt. Av note 2 til regnskapet fremgår det at selskapet har fordring på aksjonær og at: «Dette er lån til aksjonær som er i strid med ASL § 8-7 til § 8-9». I 2004 eide A ikke alle aksjene i selskapet, men det er ubestridt at aksjonæren det siktes til er A. Også i regnskapene for 2005, 2006, 2007 og 2008 er saldoen på mellomregningskontoen ved årsslutt oppført som en fordring, av note til regnskapene fremgår det at det er lån til A, og at lånet er i strid med aksjeloven § 8-7. For regnskapsåret 2006 fremgår det også av noten at fordringen på aksjonæren er renteberegnet med 22 600 kroner i løpet av 2006. Årsregnskapet for 2007 ble fastsatt 27. juni 2008, og var det siste årsregnskapet før bokettersyn ble varslet. Her er fordringen ført under anleggsmidler, ikke omløpsmidler som foregående år. Notene til fordringen opplyser at fordringen omfatter påløpte renter på 95 575 som er inntektsført, og at lånet har varighet til 2022 og nedbetales årlig i henhold til nedbetalingsplan. Det fremgår også av noten at det er stilt pantesikkerhet for lånet med 2 000 000 kroner, og at overskytende lån på 1 892 213 kroner er i strid med aksjeloven § 8-7. Også i årsregnskapet for 2008 ble fordringen ført opp under anleggsmidler. Av note til regnskapet fremgår det at lånet er renteberegnet med 192 278 kroner, at lånet løper frem til 2022, at det er stilt pantesikkerhet for lånet med 2 000 000 kroner og at lånet er nedbetalt med 5 000 000 kroner i 2009.

Selskapet har i sine selvangivelser for samtlige aktuelle år oppgitt at selskapet har gitt lån til aksjonær, det vil si A. Det er videre oppgitt at renter er inntektsført for årene 2006, 2007 og 2008.

A oppga ikke gjeld til selskapet i sin selvangivelse for inntektsåret 2004. A oppga at han hadde gjeld til selskapet i sine selvangivelser for 2005, 2006 og 2007. For samtlige år oppga han et lavere beløp enn saldoen på mellomregningskontoen ved årsslutt.

A og selskapet skrev en låneavtale i 2008, det vil si før bokettersyn ble varslet. Om det skjedde samtidig med pantsettelsen av eiendommen i [adresse] i februar, som anført av A, eller i juni, som anført av staten, har etter lagmannsrettens mening mindre betydning for vurderingen av om

saldoen på mellomregningskontoen var lån eller utbytte. Ved vurderingen har det imidlertid vesentlig betydning at avtalen først ble skrevet i 2008, det vil si fire år etter første utbetaling fra selskapet til A som i følge A omfattes av lånet.

Lagmannsrettens flertall, lagdommer Douzette og ekstraordinær lagdommer Lien, finner det ikke sannsynliggjort at det for årene 2004 til 2008 var et reelt låneforhold mellom A og selskapet. Etter flertallets mening viser den skriftlige dokumentasjonen fra 2004 til låneavtale ble skrevet i 2008, at hverken selskapet eller A hadde oversikt over mellomværendets størrelse. I denne tidsperioden er det ingen dokumenter som fastsetter låneramme, renter eller tilbakebetalingsvilkår. For inntektsårene 2004 til og med 2007 foreligger det ingen skriftlig dokumentasjon som viser «om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted», jf. sitatet ovenfor fra Rt-1998-383 (Vrybloed, side 392). Den skriftlige låneavtalen viste heller ikke korrekt låneramme, og tilbakebetalingsvilkårene ble ikke fulgt. Den skriftlige avtalen er uklar og ufullstendig. Økningen i 2008 ut over lånebeløpet i avtalen er ikke nedtegnet i noen tilleggsavtale. Det påståtte lånet har aldri vært styrebehandlet i selskapet. Selv om det ble skrevet låneavtale, og stilt pant i 2008, har lånet på grunn av økningen av beløpet i 2008, hele tiden vært i strid med selskapslovgivningen. Uttakene fra selskapet har i stor grad vært benyttet til privat forbruk. Flertallet er enig med staten i at låneavtalen ble skrevet for å tilfredsstille revisor. A har aldri hatt noen plikt til å tilbakebetale lånet. At salgssum for hus og hytte ble benyttet til tilbakebetaling av hele saldoen på mellomregningskontoen i 2009 må ses i sammenheng med bokettersynet. Det har aldri vært noe reelt låneforhold mellom selskapet og A. Saken skiller seg fra RG-2009-1248 (Hjeltnes) blant annet ved at Hjeltnes ikke var eneaksjonær. Hans medaksjonær var hele tiden innforstått med at mellomværende mellom Hjeltnes og selskapet var et lån. I motsetning til A betjente Hjeltnes lånet ved å avregne hvert år mot utbytte fra selskapet.

Hensett til den foreliggende skriftlige dokumentasjonen (regnskaper, selvangivelser og skriftlig avtale), og pantsettelsen av eiendommen i [adresse], finner flertallet imidlertid at det ikke er klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke var et reelt låneforhold mellom selskapet og A. Det er derfor ikke grunnlag for å ilegge A tilleggsskatt.

Lagmannsrettens mindretall, lagdommer Lyng, finner det sannsynliggjort at saldoen på mellomregningskontoen for årene 2004 til 2008 skulle tilbakebetales av A. Mindretallet viser til den skriftlige dokumentasjonen (regnskaper, selvangivelser og skriftlig avtale) og pantsettelsen som det er redegjort for ovenfor. Mindretallet viser også til As forklaring om at saldoen hele tiden var et lån, og til at A hele tiden har hatt økonomisk evne til å betale tilbake lånet. Det følger av mindretallets syn at mindretallet er enig med flertallet i at det ikke er grunnlag for å ilegge A tilleggsskatt.

I tråd med flertallets syn er ileggelse av tilleggsskatt ugyldig, og Skatteklagenemndas vedtak av 1. juli 2013 oppheves for så vidt den gjelder ilignet tilleggsskatt. For øvrig stadfestes tingrettens domsslutning punkt 1.

**Sakskostnader:**

Lagmannsretten har kommet til et annet resultat enn tingretten i forhold til ligningen av A. For selskapet er det ingen endring. I tvisten mellom A og staten har staten ikke fått medhold fullt ut eller i det vesentlige. Lagmannsretten viser til at avgjørelsen om tilleggsskatt er viktig del av

ligningsmyndighetenes vedtak, og den har stor økonomisk betydning for A. Det er da ikke grunnlag for å ilegge A sakskostnader etter tvisteloven § 20-2 annet ledd. Staten har fått medhold av betydning, men det er ikke grunnlag for å tilkjenne staten sakskostnader etter tvisteloven § 20-3.

Sakskostnader skal vurderes særskilt for den enkelte part, jf. tvisteloven § 20-6. Ligningen av A og selskapet er tett sammenknyttet, og bevisførselen er den samme. Staten har i sitt omkostningskrav ikke foretatt noen oppdeling av sine kostnader mellom A og selskapet. Hensett til den nære sammenhengen mellom ligningen av A og selskapet finner lagmannsretten at det foreligger tungtveiende grunner for å fritta selskapet for omkostningsansvar, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Lagmannsretten viser til at partenes sakskostnader ville blitt de samme om kun A hadde gått til sak om sin personlige ligning. For selskapet medførte omklassifiseringen kun mindre endringer. Ved vurderingen av selskapets ansvar for statens kostnader må det derfor ses hen til resultatet i tvisten mellom A og staten. Å tilkjenne staten omkostninger i forhold til selskapet gir et urimelig resultat.

På denne bakgrunn ilegges ikke sakskostnader for tingrett eller lagmannsrett, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd.

Dommen er avsagt med dissens ved vurderingen av om det forelå et reelt låneforhold mellom A og selskapet. For øvrig er den enstemmig.

På grunn av stor arbeidsbelastning, spredt arbeidssted for dommerne og avvikling av ferie i julen er dommen avsagt etter lovens frist.

*Domsslutning:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 1. juli 2013 oppheves for så vidt den gjelder ilignet tilleggsskatt. For øvrig stadfestes tingrettens domsslutning punkt 1.*
- 2. Sakskostnader ilegges ikke.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 15-006 Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2015

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-10 annet og tredje ledd.

**Kort referat:** Reglene om differensiert arbeidsgiveravgift ble endret fra og med 1. juli 2014, som følge av at ESA vedtok nye retningslinjer for regionalstøtte med virkning fra samme tidspunkt. Endringene ble beskrevet i SKD-melding 4/14. Det er i meldingen for 2015 foretatt ytterligere presiseringer av nytt regelverk, dette gjelder særskilt den nærmere avgrensingen av enkelte sektorunntak.

**Skattedirektoratets meldinger**, publisert 6. januar 2015, avgitt 6. januar 2015

Det er i avgiftsvedtaket for 2015 foretatt en økning av det generelle fribeløpet fra kr 450 000 til kr 500 000. For godstransport på vei er fribeløpet økt fra kr 225 000 til kr 250 000, se punkt 6.

Fra og med 1. januar 2015 er det innført en ny rapporteringsordning for alle arbeidsgivere og andre opplysningspliktige. Rapportering av lønns- og ansettelsesforhold til Skatteetaten, NAV og SSB er samlet i den nye a-meldingen som skal sendes inn hver måned. A-meldingen erstatter terminoppgaven for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (RF-1037) og årsoppgaven for arbeidsgiveravgift (RF-1025). Nærmere informasjon om a-meldingen samt veiledning for innrapportering finner du i altinn.no.

**SKD-melding 1/15 - Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2015:**

[SKD-melding 2015-Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2015.pdf](#)

# Bindende forhåndsuttalelser

## SKN 15-007 Brukshindring ved salg av bolig

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-3 tredje ledd.

**Kort referat:** Et ektepar eier en gård med to boliger. De har i flere år bodd i og bor fortsatt i Bolig X. De har pusset opp Bolig Y og hadde planer om å skille den ut fra gården, og selv flytte inn i den, når de overdro gården til datteren. Den ene ektefellen fikk imidlertid en sykdom som gjorde det utilrådelig å bytte bolig. Bolig Y er nå fradelt og spørsmålet er om den pga. brukshindring, kan selges uten gevinstbeskatning etter at gården med Bolig X, er solgt. Skattedirektoratet konkluderte med at vilkårene for skattefritak pga brukshindring vil være oppfylt når det er gått minst ett år fra tidspunktet da ekteparet ikke lenger er eiere av Bolig X, men bare har boret.

**BFU 21/14 fra Skattedirektoratet** publisert 9. desember 2014, avgitt 23. oktober 2014.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at et ektepar eier et hus (Bolig X) som de har bodd i siden 1998.

De kjøpte i 1999 et tilgrensende gårdsbruk, og har drevet det hele som ett bruk. Et bolighus på gården (Bolig Y) ble pusset opp i 2009/2010. Meningen var å få boligen skilt ut og selv flytte inn i den, når gården ble overdratt til neste generasjon. Boligen med ca. ett måls tomt, er nå skilt fra og den er registrert på begge ektefeller.

Ektemannen ble imidlertid syk og fikk for snart 2 år siden, en alvorlig diagnose. Det er på grunn av denne sykdommen ikke tilrådelig å flytte fra den boligen de nå bebor (Bolig X) og over til Bolig Y.

Ekteparet ønsker å selge Bolig Y, men innsender skriver at reglene vel er slik at de må bo i huset minst ett år for å kunne selge det skattefritt. Det bes vurdert om reglene om brukshindring kan komme til anvendelse.

Ektefellene driver ikke lenger gården selv og det er opplyst at parets datter skal overta gården fra nyttår. Ektefellene vil i forbindelse med overdragelsen av gården få boret i huset de nå bor i (Bolig X). Fra overdragelsen av gården vil de ikke eie annen bolig enn Bolig Y.

Det bes om en bindende forhåndsuttalelse med hensyn til om reglene om brukshindring kommer til anvendelse.

## Skattedirektoratets vurderinger

### Problemstillingen

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om reglene om brukshindring vil være oppfylt slik at Bolig Y kan selges uten gevinstbeskatning.

### Avgrensninger og forutsetninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum enn det spørsmål som drøftes i det følgende.

Det forutsettes at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for det spørsmålet som drøftes.

### Regelverket

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekter er i utgangspunktet skattepliktig etter skatteloven § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd.

Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder imidlertid særregler i skatteloven kapittel 9, herunder begrensning av skatteplikten etter § 5-1 annet ledd. Den sentrale bestemmelsen for løsningen av spørsmålet i denne saken er skatteloven § 9-3 annet ledd, som lyder:

”(2) Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:

a. Eieren har eid eiendommen (andelen m.v.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales. ...., og

b. eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen. Når eieren på grunn av sitt arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen, skal den tid slik brukshindring foreligger, regnes med som botid hvis eieren på ervervstidspunktet ikke kjente eller burde ha kjent til brukshindringen. ...” (understreket her)

Om opparbeidelse av botid fremgår det i Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2.1 bl.a.:

”... hvor faktisk bruk har vært hindret på grunn av arbeid, helsemessige eller lignende grunner, skal dette likestilles med faktisk bruk. Regelen vil komme til anvendelse både der boligen må fraflyttes før kravet til eier- og brukstid er oppfylt, og der boligen ikke kan tilflyttes som planlagt på grunn av slike omstendigheter. ... Departementet vil imidlertid presisere at skattyteren ikke på grunnlag av denne bestemmelsen kan påberope at han har mer enn en fast bolig, se Utv. 1986 s. 194 URD. Dersom han flytter til en annen bolig som han selv eier, kan han ikke fortsette å opparbeide botid for den boligen han har fraflyttet, selv om flyttingen skyldes slike grunner som nevnt. Tilsvarende vil han ikke kunne opparbeide botid for en bolig han ikke har kunnet tilflytte av slike grunner, dersom han faktisk har sin faste bolig i en eiendom han selv eier.” (understreket her)

Det følger av ovenstående at hvor faktisk bruk har vært hindret bl.a. på grunn av sykdom, kan det likestilles med faktisk bruk. Det er en forutsetning for å få ikke-bruk godskrevet som botid, at eieren ved ervervet av boligen, ikke kjente eller burde ha kjent til den aktuelle brukshindringen.

### **Den konkrete vurderingen**

Vi forstår det slik at ektefellene eier et gårdsbruk med bl.a. Bolig X, hvor de har bodd siden 1998. De eier i tillegg Bolig Y som de ervervet i 1999, og som i løpet av 2014 er skilt ut som egen eiendom.

Det er opplyst at ektefellene i 2009/2010 kostet mye på Bolig Y, og at de hadde planer om å ta den i bruk som egen bolig, når gården ble overdratt til datteren. På grunn av at ektemannen ble syk og for ca. 2 år siden fikk en alvorlig diagnose, er det ikke tilrådelig å flytte fra Bolig X hvor han har bodd siden 1998, og over til Bolig Y.

Det legges til grunn at ekteparets datter vil overta gården, inkl. Bolig X, fra nyttår. Ektefellene vil fortsette å bo i Bolig X ikke som eiere, men i kraft av boret. De planlegger å selge Bolig Y og spørsmålet er om salget på grunn av brukshindring, kan gjennomføres uten gevinstbeskatning.

Bolig Y ble ervervet i 1999 og eiertiden i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav a er oppfylt. Det avgjørende spørsmålet er slik saken er opplyst, om vilkåret om brukstid i samme bestemmelse bokstav b, er oppfylt, dvs. om ektefellene kan anses for å opparbeide seg brukstid ved ikke-bruk.

Vi legger til grunn at ektemannen fikk den alvorlige diagnosen for ca. 2 år siden, og at diagnosen er av slik art at kravet til brukshindring er oppfylt. Vi legger videre til grunn at sykdommen ikke var kjent i 1999, da ektefellene ervervet gårdsbruket som på den tid omfattet Bolig Y.

Det fremgår av Ot. prp. 4 (1986/87) pkt. 4.5.2.1, som sitert over, at botid ikke kan opparbeides ved ikke-bruk så lenge skattyter bor i annen bolig som vedkommende eier.

Slik denne saken er opplyst vil vilkårene for brukshindring i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b, ikke være oppfylt så lenge ektefellene bor i Bolig X som de eier. Brukstid ved ikke-bruk kan imidlertid opparbeides fra det tidspunkt Bolig X blir overført til datteren. Ektefellene vil da ikke lenger bo i bolig som de eier.

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt vil vilkårene for skattefritak på grunn av brukshindring for Bolig Y være oppfylt ett år fra det tidspunkt gården med Bolig X, er overdratt til datteren. Tilsvarende vil et eventuelt tap ved salg av Bolig Y ikke være fradragsberettiget.

### **Konklusjon**

Vilkårene for å oppnå fritak for gevinstbeskatning (på grunn av brukshindring) ved realisasjon av boligeiendommen som er utskilt fra gården, vil være oppfylt når det er gått minst ett år fra tidspunktet da gården ble overdratt til datteren. Fra samme tidspunkt vil et eventuelt tap ikke være fradragsberettiget.

## SkN 15-008 Brukshindring ved salg av bolig

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-3 tredje ledd.

**Kort referat:** Et ektepar eier to boliger og har i flere år bodd i og bor fortsatt i, den ene (Bolig A). De pusset opp den andre boligen (Bolig B) og hadde planer om å få den skilt ut fra gården den tilhører, for selv å flytte inn, når de ga fra seg gården. En av ektefellene er imidlertid blitt syk og det er ikke tilrådelig å bytte bolig. Boligen B med tomt er nå fradelt og spørsmålet er om boligen pga. brukshindring, kan selges uten gevinstbeskatning ett år etter fradeling.

Det er en forutsetning for å komme inn under regelen om skattefritak på grunn av brukshindring at skattyter ikke bor i annen bolig som vedkommende eller ektefellen eier. Skattedirektoratet konkluderte med at Bolig B ikke kunne selges uten gevinstbeskatning

**BFU 22/14 fra Skattedirektoratet** publisert 9. desember 2014, avgitt 18. september 2014.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at et ektepar eier et hus (Bolig A) som de har bodd i siden 1996.

De kjøpte i 1999 et tilgrensende gårdsbruk, og har drevet det hele som ett bruk. Et bolighus på gården (Bolig B) ble pusset opp i 2009/2010. Meningen var å få boligen skilt ut og selv flytte inn i den, når de ga fra seg gården. Boligen med ca. ett måls tomt, er nå skilt fra og den er registrert på begge ektefeller.

Hustruen ble imidlertid syk og fikk for snart 2 år siden, en alvorlig diagnose. Ektefellene driver ikke lenger gården selv. Nå kunne de tenke seg å selge Bolig B, og innsender skriver at reglene vel er slik at de må bo i huset i minst ett år for å kunne selge det skattefritt.

Innsender skriver at det på grunn av ektefellens sykdom, ikke er tilrådelig å flytte fra Bolig A som de nå bor i. Det er fare for at hustruen kan bli dårligere hvis hun må flytte fra det som er kjent. Innsender spør derfor om reglene om brukshindring kan komme til anvendelse, og om de kan selge huset (Bolig B) skattefritt når det har gått ett år etter fradeling selv om de ikke har bodd der.

Det bes om en bindende forhåndsuttalelse hvor det tas stilling til om reglene om brukshindring kommer til anvendelse.

### Skattedirektoratets vurderinger

#### Problemstillingen

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om reglene om brukshindring vil være oppfylt slik at det aktuelle huset (Bolig B) kan selges uten gevinstbeskatning.

### **Avgrensninger og forutsetninger**

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum enn det spørsmål som drøftes i det følgende.

Det forutsettes at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for spørsmålet som drøftes.

### **Regelverket**

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet er i utgangspunktet skattepliktig etter skatteloven § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med hjemmel i skatteloven § 6-2 første ledd.

Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder imidlertid særregler i skatteloven kapittel 9, herunder begrensning av skatteplikten etter § 5-1 annet ledd. Den sentrale bestemmelsen for løsningen av spørsmålet i denne saken er skatteloven § 9-3 annet ledd som lyder:

”(2) Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:

a. Eieren har eid eiendommen (andelen m.v.) i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales. ...., og

b. eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen. Når eieren på grunn av sitt arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen, skal den tid slik brukshindring foreligger, regnes med som botid hvis eieren på ervervstidspunktet ikke kjente eller burde ha kjent til brukshindringen. ...”

Om opparbeidelse av botid i flere boliger fremgår det i Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2.1 bl.a.:

”... hvor faktisk bruk har vært hindret på grunn av arbeid, helsemessige eller lignende grunner, skal dette likestilles med faktisk bruk. Regelen vil komme til anvendelse både der boligen må fraflyttes før kravet til eier- og brukstid er oppfylt, og der boligen ikke kan tilflyttes som planlagt på grunn av slike omstendigheter. ... Departementet vil imidlertid presisere at skattyteren ikke på grunnlag av denne bestemmelsen kan påberope at han har mer enn en fast bolig, se Utv. 1986 s. 194 URD. Dersom han flytter til en annen bolig som han selv eier, kan han ikke fortsette å opparbeide botid for den boligen han har fraflyttet, selv om flyttingen skyldes slike grunner som nevnt. Tilsvarende vil han ikke kunne opparbeide botid for en bolig han ikke har kunnet tilflytte av slike grunner, dersom han faktisk har sin faste bolig i en eiendom han selv eier.” (understreket her)

Finansdepartementet har uttalt i et brev inntatt i Utv. 1989 side 754:

”Det har derimot ikke vært forutsatt at en skattyter skal kunne ha mer enn én egen bolig av gangen etter disse bestemmelser. Skattefritak etter 1 års eier- og brukstid er særlig liberal, og må anses knyttet til den ene bolig som utgjør skattyterens faste bopel. Unntak fra dette har vært godtatt i pendlertilfeller, dvs. når skattyteren har sin faste bopel og bostedsregistrering

utenfor arbeidsdistriktet, og dessuten eier og bruker en pendlerbolig i arbeidsdistriktet. En slik pendlerbolig er knyttet til inntektsgivende arbeid, og kunne åpenbart ikke gis status som egen fritidseiendom. Samtidig ville skatteplikt uten tidsbegrensning virke sterkt urimelig.”

Det følger av ovenstående at forutsetningen for å oppnå skattefritak for realisasjonsgevinst på grunn av brukshindring, er at skattyter ikke bor i bolig som vedkommende eller ektefellen eier. Denne forutsetningen er lagt til grunn så vel i ligningspraksis som i rettspraksis, og kommer til uttrykk i Lignings-ABC, se 2013/14-utgaven side 249, emne ”Bolig – realisasjon”, pkt. 9.3 ”Botid ved ikke-bruk for egen boligeiendom”, hvor det bl.a. fremgår:

”Som botid ved ikke-bruk regnes ikke tidsrom der skattyter bor i annen bolig som skattyter eller ektefellen eier, se URD 13. mai 1983 (Lyngdal herredsrett) i Utv. 1983/294, URD 12. mai 1999 (Søre Sunnmøre herredsrett) i Utv. 1999/1225 og Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2.1. ....” (Se sitat fra Ot.prp. nr. 4 over).

### **Den konkrete vurderingen**

Vi forstår det slik at ektefellene eier to boliger; Bolig A hvor ektefellene bor og har bodd siden 1996, samt boligen som var omfattet av kjøpet av gårdsbruket i 1999. Det er Bolig B, som nå er skilt ut med en tomt på ca. ett mål, som vurderes solgt. Innsender reiser spørsmål om skattefrihet pga. brukshindring for denne boligen.

Det følger av regelverket som redegjort for over, at det er en forutsetning for å komme inn under regelen om skattefritak på grunn av brukshindring, at skattyter ikke bor i annen bolig som vedkommende eller ektefellen eier.

I denne saken legger vi til grunn at ektefellene bor og har bodd, i Bolig A som de eier, siden 1996. De oppfyller ikke vilkårene for skattefritak på grunn av brukshindring for Bolig B, så lenge de fortsatt bor i Bolig A, som de eier. Dette gjelder selv om det skulle foreligge grunner som isolert sett kvalifiserer som brukshindring etter skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b.

Vilkårene for å oppnå skattefritak for gevinstbeskatning ved realisasjon av Bolig B, er ikke oppfylt. Tilsvarende vil et eventuelt tap ved salg av Bolig B være fradragsberettiget.

### **Konklusjon**

Vilkårene for å oppnå fritak for gevinstbeskatning ved realisasjon av Bolig B, er ikke oppfylt. Et eventuelt tap ved salg av Bolig B vil være fradragsberettiget.

## **SKN 15-009 Innbetalt kapital, fordeling på de enkelte aksjer**

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-11.

**Kort referat:** Spørsmålet var hvordan innbetalt kapital skal fastsettes for den enkelte aksje i et børsnotert selskap, når innbetalt aksjekapital ikke kan dokumenteres for alle eller deler av

aksjene.

Skattedirektoratet konkluderte med at det totale beløpet for innbetalt kapital må reduseres med den innbetalte kapital som kan dokumenteres for enkeltaksjer, før resten av den innbetalte kapitalen etter en gjennomsnittsberegning fordeles på det øvrige antall aksjer.

**BFU 23/14 fra Skattedirektoratet** publisert 9. desember 2014, avgitt 6. oktober 2014.

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

X ASA ønsker en bindende forhåndsuttalelse om skattemessig behandling av tilbakebetaling av selskapets innbetalte kapital.

Gjennom en rekke egenkapitaltilførsler er det innbetalt tilsammen NOK 2 milliarder som egenkapital i A ASA, fordelt på NOK 300 mill. som aksjekapital og NOK 1,7 milliarder som overkurs. Selskapet vurderer å tilbakebetale innbetalt kapital til aksjonærene, slik at de utdelinger som foretas i tiden fremover, skattemessig skal klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital i samsvar med skatteloven § 10-11, annet ledd annet punktum, og ikke som utdelt utbytte etter første punktum.

Den skattemessige konsekvens av å dele ut innbetalt kapital fremfor ordinært utbytte er:

- at det for ellers kildeskattepliktige aksjonærer kan foretas utdeling uten trekk av kildeskatt,
- at norske selskapsaksjonærer ikke vil bli beskattet for 3 % av utdelingen, og
- at utdelingen ikke vil utløse umiddelbar skatt for norske personlige aksjonærer, men vil redusere deres skattemessige inngangsverdi og skjermingsgrunnlaget for aksjene.

I tillegg til de skattemessige virkninger vil en utdeling i form av tilbakebetaling av innbetalt kapital medføre betydelige administrative forenklinger knyttet til kildeskatt, særlig for de forvalterregistrerte aksjene i selskapet. Det er således av stor betydning for A ASA å få avklart disse spørsmålene.

Det legges ifølge innsender, til grunn at de selskapsrettslige vedtak knyttet til utdelingen klart presiserer at utdelingen representerer en tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital.

At tidligere innbetalt kapital (aksjekapital/overkurs) kan tilbakebetales til aksjonærene uten at det utløser skatt på aksjonærens hånd, følger direkte av loven.

Når det gjelder hvorledes det innbetalte beløp ved en tilbakebetaling skal fordeles på aksjene/aksjonærene, har Høyesterett i Rt. 1957 side 1239 (Vestfos Cellulosefabrik) lagt til grunn at det er det faktisk innbetalte beløp på den enkelte aksje, og som tilbakebetales på denne aksje, som er skattefri. Denne løsning kunne ifølge innsender, være praktisk gjennomførbar i et system hvor aksjer var dokumentert gjennom nummererte aksjebrev lydende på navn, og hvor det var transportpåtegninger på aksjebrevene som medførte at det var mulig å holde oversikt over hvor store beløp som var innbetalt til selskapet for de enkelte aksjer.

Etter at aksjebrev ble erstattet av elektronisk VPS-registrering, er det svært vanskelig å identifisere hvilke aksjer de enkelte kapitalinnbetalinger er foretatt på. For aksjer i selskaper med stor omsetning har det i praksis vist seg umulig å kunne spore hva som er det innbetalte beløp per aksje. Dette synes ligningsetaten også å ha tatt konsekvensen av, og innsenders erfaring er at det gjennom de siste to tiår har vært praktisert at det for børssnoterte foretak kan foretas tilbakebetaling av innbetalt kapital, og at den samlede innbetalte kapital fordeles med likt beløp på hver enkelt aksje.

Denne ligningspraksis synes nå så vidt etablert at den er gjengitt i Lignings-ABC. I Lignings-ABC 2013/14 uttales det (under emne «Aksjer – utbytte» pkt. 8.2, side 44):

«For aksjer i børssnoterte selskaper kan det i praksis være vanskelig å holde rede på innbetalt kapital per aksje. I slike tilfeller må man ta den innbetalte kapitalen på selskapsnivå og fordele denne på antall aksjer.»

Denne løsning som det gis anvisning på i Lignings-ABC, er ifølge innsender, i prinsippet i motstrid med den løsning Høyesterett tidligere har gitt anvisning på.

Det følger videre av Lignings-ABC at:

«Der en eller flere aksjonærer kan dokumentere innbetalt kapital på sine aksjer, kan dette legges til grunn for disse aksjene, mens innbetalt kapital beregnes på selskapsnivå på de øvrige aksjene.»

Denne presiseringen i Lignings-ABC synes ifølge innsender, å være basert på den rettsoppfatning som kommer til uttrykk i Vestfos Cellulosefabrik, og at aksjonærene ikke kan fratas skatteposisjonen innbetalt kapital per aksje dersom disse aksjonærer kan dokumentere sin skatteposisjon. Følgelig synes Lignings-ABC å være basert på en oppfatning om at prinsippet som følger av Vestfos Cellulosefabrik, fortsatt er gjeldende rett.

Innsender mener imidlertid at presiseringen reiser spørsmål om (i) den innbetalte kapital på enkeltaksjene hvor innbetalingsbeløpet kan dokumenteres skal trekkes ut, for så å fordele den gjenværende innbetalte kapital på det gjenværende antall aksjer, eller om (ii) de øvrige aksjonærene skal tilordnes en innbetalt kapital basert på at samtlige aksjer skal ha lik andel av den totale innbetalte kapital.

Utstederselskapet vil ikke ha oversikt over omfanget av aksjer hvor det innbetalte beløp kan dokumenteres. Blir eksempelvis den fulle innbetalte kapital tilbakebetalt til aksjonærene basert på hovedprinsippet gjengitt i Lignings-ABC'en, og det i ettertid melder seg aksjonærer som kan dokumentere en høyere innbetalt kapital per aksje, vil de øvrige aksjonærer kunne ha mottatt en tilbakebetaling med et høyere beløp enn det deres relative andel av den ikke-dokumenterte innbetalte kapital skulle tilsi.

Dersom disse øvrige aksjonærer ikke mottar sin forholdsmessige andel av det totale innbetalte beløp, vil disse aksjonærer kunne ha mottatt et ordinært utbytte i tillegg til det tilbakebetalte beløp. Dette ordinære utbyttet vil for enkelte aksjonærer kunne være kildeskattepliktig. For

selskapet vil det være praktisk umulig å kjenne til dette på utbetalingstidspunktet, samtidig som utsteder etter loven kan bli ansvarlig for kildeskattebeløpet.

Uttalelsen i Lignings-ABC synes å måtte forstås dithen at den totale innbetalte kapital uansett skal fordeles likt på samtlige utestående aksjer, men at de aksjonærer som kan dokumentere de innbetalte beløp på sine aksjer, ikke skal få redusert sin skatteposisjon av den grunn. A ASA mener dette er den eneste hensiktsmessige måten å behandle tilbakebetalingen på.

Spørsmålet om fordeling av innbetalt kapital på aksjer i det beskrevne tilfellet er av stor økonomisk og praktisk betydning for A ASA og for selskapets aksjonærer.

Selv om skatteplikt for utbytte gjelder for den enkelte aksjonær, er problemstillingen også av direkte betydning for A ASA ettersom utdelende selskap etter skatteloven § 10-13 første ledd tredje punktum er ansvarlig for kildeskatten. Innsender viser i den sammenheng til Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 2012 side 159 (Höegh Eiendom), hvor selskapet ble ansett for å ha søksmålskompetanse over ligningsvedtak da vedtaket også innebar et krav mot selskapet som utdelende selskap for manglende betaling av kildeskatt.

Innsender ber på bakgrunn av ovenstående om en bindende forhåndsuttalelse som bekrefter at

(i) det ved tilbakebetaling av innbetalt kapital fra A ASA som et norsk børsnotert foretak, skal legges til grunn at den samlede innbetalte kapital på selskapsnivå skal fordeles likt på det antall aksjer selskapet har utstedt, og

(ii) dersom enkelte aksjonærer kan dokumentere en høyere innbetalt kapital på sine aksjer, skal dette ikke redusere den innbetalte kapital per aksje beregnet etter prinsippet i spørsmål (i).

## **Skattedirektoratets vurderinger**

### **Problemstillingen**

Det legges til grunn at A ASA planlegger å tilbakebetale innbetalt aksjekapital til aksjonærene. For den enkelte aksjonær vil utbetalingen skattemessig kunne klassifiseres som skattepliktig utbytte, jf. skatteloven § 10-11, eller utbetalingen kan anses skattefri som tilbakebetaling av innbetalt kapital etter skatteloven § 10-11 annet ledd annet punktum. Om utbetalingen skal klassifiseres som utbytte eller tilbakebetaling av innbetalt kapital, vil bero på hva som er innbetalt aksjekapital på den enkelte aksje.

For de av aksjonærene som er hjemmehørende i utlandet vil A ASA som utdelende selskap, i den grad utbetalingen klassifiseres som utbytte, bli ansvarlig for kildeskatt, jf. skatteloven § 10-13 første ledd tredje punktum.

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til hvorledes innbetalt kapital skal fastsettes for den enkelte aksje, når innbetalt aksjekapital ikke kan dokumenteres for alle eller deler av aksjene.

### **Avgrensning og forutsetninger**

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum enn det spørsmål som drøftes i det følgende. Det forutsettes at selskapsrettslige regler er oppfylt og at faktum som er inntatt ovenfor er fullstendig for det spørsmål som drøftes.

### **Regelverket**

Skattereglene for utbytte og tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital er inntatt i skatteloven § 10-11, hvor det bl.a. fremgår:

- «(1) Utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5-20 og 5-30.
- (2) Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Dette gjelder ikke for tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, eller ...»

Høyesterett har i en dom inntatt i Utv. 1958 side 194 (Rt. 1957 side 1239) vedr. Vestfos Cellulose lagt til grunn det er det faktisk innbetalte beløp på den enkelte aksje og som tilbakebetales på denne aksjen, som er skattefri. Dommen gjelder fortolkning av dagjeldende aksjonærbeskatningslov § 3, som nå er videreført i gjeldende skattelov § 10-11 annet ledd.

At det avgjørende er hva som er innbetalt på den enkelte aksje er også lagt til grunn i Lignings-ABC 2013/14, se emne «Aksjer – utbytte» pkt. 8.2 side 44. Her fremgår det bl.a. at skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» i skatteloven § 10-11 annet ledd annet punktum, knytter seg til den enkelte aksje som er i behold, og at det er uten betydning for denne skatteposisjonen om innbetalingen er foretatt av nåværende aksjonær eller av en tidligere aksjonær. Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital» kan derfor være ulik for aksjer i samme selskap, noe som kan medføre utbyttebeskatning på noen aksjer samtidig som utbetaling på andre aksjer kan være skattefri som tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Overgangen fra bruk av aksjebrev til elektronisk VPS-registrering har gjort det vanskelig å identifisere kapitalinnbetalinger gjort på den enkelte aksje, samtidig som omsetning av børsnoterte aksjer har økt. Fordi det i praksis kan være vanskelig å holde rede på hva som er innbetalt kapital for den enkelte aksje, noe som særlig gjelder for aksjer i allmennaksjeselskaper med stor og hyppig omsetning på børs, er det i fortsettelsen av fremstillingen i Lignings-ABC 2013/14 som angitt over, uttalt:

«I slike tilfeller må man ta den innbetalte kapitalen på selskapsnivå og fordele denne på antall aksjer. Der en eller flere aksjonærer kan dokumentere innbetalt kapital på sine aksjer, kan dette legges til grunn for disse aksjene, mens innbetalt kapital beregnes på selskapsnivå på de øvrige aksjene.»

### **Den konkrete vurderingen**

Slik vi forstår regelverket gjelder et aksje-for-aksje-prinsipp. Det vil si at skatteposisjonen innbetalt aksjekapital følger den enkelte aksje. Det er bare i de tilfeller der skatteposisjonen innbetalt aksjekapital ikke lar seg fastslå, at man av praktiske hensyn, i børsnoterte selskaper har akseptert en fordeling som beskrevet i Lignings-ABC (gjengitt over).

Slik saken er opplyst legger vi til grunn at innbetalt kapital på selskapsnivå er NOK 2 milliarder. Forutsatt at aksjene samlet sett har samme innbetalte kapital, blir spørsmålet hvordan dette beløpet skal fordeles på aksjene i selskapet.

For å få klarhet i spørsmålet om A ASA vil være ansvarlig for kildeskatt på utbytte utbetalt til aksjonærer hjemmehørende i utlandet, jf. skatteloven § 10-13, må beløpet innbetalt aksjekapital for den enkelte aksje, fastsettes før utbetaling skjer.

Innbetalt aksjekapital for den enkelte aksje er en skatteposisjon som følger denne aksjen. Hvis skatteposisjonen ikke lar seg identifisere for den enkelte aksje, f.eks. fordi aksjen i flere ledd har vært omsatt på børs, er det i praksis akseptert at gjennomsnittsberegninger av innbetalt aksjekapital på selskapsnivå kan godtas. På den annen side skal aksjonærer som kan dokumentere høyere innbetalt kapital enn gjennomsnittsberegningen på sin(e) aksje(r), ikke miste denne skatteposisjonen.

Fordi innbetalt aksjekapital er en gitt størrelse for selskapet, og fordi aksjonærer som kan dokumentere innbetalt kapital på sine aksjer ikke kan fratas sin skatteposisjon, må dokumentert innbetaling trekkes fra før det på selskapsnivå foretas gjennomsnittsberegning med fordeling på de aksjer som ikke kan dokumentere innbetalt kapital. Fordelingen kan illustreres slik:

Selskapets innbetalte aksjekapital er NOK 1.000.000 og totalt antall aksjer er NOK 100. Hvis det for 30 av aksjene til sammen kan dokumenteres en innbetalt kapital på NOK 650.000, gjenstår NOK 350.000. Gjenstående 70 aksjer vil etter en gjennomsnittsfordeling få fastsatt en innbetalt kapital på NOK 5.000 hver.

Når innbetalt aksjekapital er fastsatt for de enkelte aksjer, kan det konstateres om de utbetalinger som skal skje vil være skattepliktige som utbytte, jf. skatteloven § 10-11 første ledd, eller skattefrie som tilbakebetaling av innbetalt kapital, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd annet punktum, herunder om A ASA blir ansvarlig for skatten som faller på aksjonærer hjemmehørende i utlandet, jf. skatteloven § 10-13 første ledd tredje punktum.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at i den grad aksjonærer dokumenterer høyere innbetalt kapital på sine aksjer enn gjennomsnittlig innbetalt kapital per aksje, må det være rest innbetalt kapital på selskapsnivå som skal fordeles likt på de øvrige aksjonærer.

### **Konklusjon**

Ved fastsettelse av innbetalt aksjekapital for de enkelte aksjer i A ASA må det totale beløp for innbetalt kapital på selskapsnivå reduseres med den innbetalte kapital som kan dokumenteres for enkeltaksjer, før resten av den innbetalte kapitalen fordeles på det øvrige antall aksjer.

## **SkN 15-010 Toårskravet i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b, ved fisjonfusjon**

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b

**Kort referat:** Et norsk selskap NN AS skulle ved fisjonfusjon overta aksjer fra et søsterselskap Søster AS, i det utenlandske selskapet Utland Ltd. Spørsmålet var om eierkontinuiteten ved fisjonen også gjaldt ved beregning av kravet om å ha eid sammenhengende de to siste årene "minst 10 prosent av kapitalen og hatt minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen", jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Direktoratet la til grunn at NN AS ved fisjonfusjonen overtok ervervstidspunktene for aksjene i Utland Ltd, og at dette skulle legges til grunn ved beregningen av to-årskravet i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b. Direktoratet fant ikke grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

**BFU 24/14 fra Skattedirektoratet** publisert 12. desember 2014, avgitt 28. oktober 2014.

## **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

### **1. Innledning**

Konsernet eier totalt 10,5 % av aksjene i Utland Ltd, fordelt på følgende måte:

- NN AS eier totalt 8 % i Utland Ltd. Aksjene ble ervervet før 20. januar 2014.
- Søster AS eier eierandel på 2,5 % i Utland Ltd. Aksjene ble ervervet i 2009.
- NN AS og Søster AS er 100 % eiet av Mor AS. Styret i Mor AS er kommet til at dagens delte eierskap av aksjene i Utland Ltd ikke er hensiktsmessig i fremtiden.

Denne konklusjonen er basert på følgende vurderinger:

- Eierskapet i Utland Ltd var tidligere samlet i ett selskap i konsernet. Søster AS fikk overført deler av aksjene i Utland Ltd som følge av finanskrisen i 2009 og et krav om at egenkapitalen i Søster AS skulle styrkes. Aksjene i Utland Ltd ble således overført for å styrke egenkapital i Søster AS slik at man unngikk å være i brudd med bankenes lånebetingelser. Disse forhold gjør seg ikke lenger gjeldende, og det anses derfor naturlig forretningsmessig at aksjene i Utland Ltd igjen samles i ett selskap.
- Konsernet gjennomgår en prosess for å forenkle selskapsstrukturen, og flere fusjoner og restruktureringer har vært gjennomført de senere årene. I forbindelse med forenklingen av selskapsstrukturen vil Konsernets langsiktige finansielle investeringer bli samlet i ett konsernselskap.
- En samling av eierskapet i Utland Ltd i ett selskap er et ledd i denne prosessen. En samling av eierskapet av Utland Ltd i ett selskap forenkler diskusjoner og prosesser med selskapets partnere i Utlandet. Videre vil det forenkle prosessen mot banker mv. i forbindelse med eventuelle fremtidige finansieringsløsninger hvor aksjene i Utland Ltd kan stilles som sikkerhet.

Basert på ovenstående vurderinger, ønsker styret i Mor AS å gjennomføre en fisjon av Søster AS der målet er at Konsernets eierskap i Utland Ltd samles i NN AS.

Søster AS' eierandel i Utland Ltd på 2,5 % overføres derfor til NN AS ved fisjon, med NN AS som overtakende selskap (fisjonfusjon). Fisjonen gjennomføres skattefritt etter reglene i skatteloven kapittel 11, dvs. med skattemessig kontinuitet.

I forbindelse med restruktureringen er det ønskelig å få avklart hvordan eiertiden for NN AS i relasjon til fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 (3) bokstav b vil bli beregnet ved en eventuell fremtidig realisasjon av Konsernets samlede andel i Utland Ltd. Et slikt salg er ikke planlagt som ledd i restruktureringen, slik at forespørselen sendes fordi Konsernet ønsker å få avklart sin rettsstilling etter gjennomføringen av restruktureringen.

## **2. Nærmere om problemstillingen**

Det følger av skatteloven § 2-38 første til tredje ledd at NN AS som aksjeselskap vil være fritatt for skatt på gevinst ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende utenfor EØS-området dersom følgende vilkår er oppfylt:

1. Utland Ltd må ikke være hjemmehørende i et lavskattland, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a. Innsender viser til at Utlandet ikke er å anse som et lavskattland i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a. Dette vilkåret vil således være oppfylt.
2. NN AS må sammenhengende i minst to år ha eid minst 10 prosent av kapitalen og hatt minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i Utland Ltd, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Når aksjene i Utland Ltd er overført fra Søster AS til NN AS ved fisjon, vil NN AS eie minst 10 prosent av kapitalen og ha minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i Utland Ltd. Avgjørende for om NN AS vil være i posisjon til å oppnå skattefritak etter skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b ved et eventuelt salg av aksjene i Utland Ltd fra og med 20. januar 2016, er derfor om kravet til eiertid er oppfylt på NN AS' hånd.

Spørsmålet er således om NN AS i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b vil anses for å ha overtatt Søster AS' ervervstidspunkt og eiertid knyttet til aksjene som overføres fra Søster AS ved fisjonen. Hvis dette besvares bekreftende, vil et eventuelt salg av NN AS' totale aksjeandel i Utland Ltd fra og med den 20. januar 2016 være omfattet av fritaksmetoden. Alternativet er at tidspunktet for gjennomføring av fisjonen legges til grunn som ervervstidspunkt, og i så fall vil aksjene i Utland Ltd ikke være omfattet av fritaksmetoden før det er gått to år fra gjennomføring av fisjonen.

Dersom Skattedirektoratet er enig i at ervervstidspunktet knyttet til aksjene videreføres av NN AS etter fisjonen, jf. punkt 3 nedenfor, ønskes det for ordens skyld bekreftet at det ikke vil være grunnlag for å anvende ulovfestede regler om gjennomskjæring ved et eventuelt salg av aksjer i Utland Ltd etter den 20. januar 2016.

## **3. Innsenders vurdering**

### **3.1 Ervervstidspunktet for aksjene**

Utgangspunktet ved en fisjon som gjennomføres skattefritt etter skatteloven kapittel 11, er at det overtakende selskapet skal "... videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for

*eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres*", jf. skatteloven § 11-7 første ledd. I dette ligger at det overtakende selskapet skal tre inn i det overdragende selskaps skatteposisjoner, herunder ervervstidspunkter på aksjer, jf. også bestemmelsens forarbeider (Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) på side 33). Ervervstidspunkter på aksjer som det overtakende selskapet eide før fisjonen skal på samme måte videreføres uendret ved fisjonen.

Utgangspunktet er etter dette at en fisjon medfører at det overtakende selskapet overtar det overdragende selskaps eiertidspunkt og eiertid på aksjer som overføres. Ettersom Søster AS før fisjonen hadde oppfylt kravet om en eiertid på to år for aksjene i Utland Ltd (ervert i 2009), skal således eiertidskravet for de overførte aksjene være oppfylt også på NN AS' hånd. Dette følger uttrykkelig av ordlyden i skatteloven § 11-7.

Skatteloven § 11-7 er en generell regel som krever at skattyter viderefører eiertidspunkt med generell virkning for andre bestemmelser i skatteloven. Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b inneholder ingen særregel om beregning av eiertid, og den generelle regelen i skatteloven § 11-7 må derfor også legges til grunn i relasjon til denne bestemmelsen. Ordlyden i både skatteloven § 11-7 og skatteloven § 2-38 taler således for at eiertidsvilkåret for de overførte aksjene vil være oppfylt i en slik situasjon.

Spørsmålet om overføring av ervervstidspunkter på aksjer ved fisjon er ikke berørt i forarbeidene til skatteloven § 2-38. Det er således ingen ting i forarbeidene som tilsier at man skal fravike den løsningen som følger av ordlyden. Dersom lovgiver hadde ment at en skal se bort fra kontinuitetsvirkningen av en fisjon ved anvendelsen av skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b, ville det være naturlig at dette ble sagt uttrykkelig i bestemmelsen, eller i det minste kommentert i forarbeidene.

Det fremgår av ovenstående at verken ordlyden i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b eller bestemmelsens forarbeider avgrenser mot oppfyllelse av eiertidskravet ved fisjon, og dette må etter innsenders syn være avgjørende. Reglene om fisjoner bygger på det grunnleggende prinsipp om at den del av et selskap som utfisjoneres, videreføres uendret i nye former, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) på side 9. Dette skiller fisjon fra kjøp og salg av aksjer. Når ordlyden i skatteloven § 11-7 legger opp til at ervervstidspunkter skal videreføres hos det overtakende selskapet ved en fisjon, må dette derfor også gjelde i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Etter innsenders oppfatning vil NN AS i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b anses for å ha overtatt Søster AS' eiertid på aksjene som overføres fra Søster AS til NN AS ved fisjonen. Et eventuelt salg av NN AS' totale aksjeandel i Utland Ltd fra og med 20. januar 2016 vil således være omfattet av fritaksmetoden.

### **3.2 Ulovfestet gjennomskjæring**

Dersom Skattedirektoratet legger innsenders syn på spørsmålet om oppfyllelse av eiertidsvilkåret ved fisjon til grunn, ønskes det bekreftet at det ikke vil være grunnlag for å anvende ulovfestede regler om gjennomskjæring ved et eventuelt etterfølgende salg av aksjene i Utland Ltd. Vilkårene for gjennomskjæring er todelt:

**Grunnvilkår:** For at ulovfestet gjennomskjæring skal være aktuelt, må det hovedsakelige formål med disposisjonen ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring.

**Totalvurdering:** Dersom grunnvilkåret er oppfylt, dvs. at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, kreves det i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Det hovedsakelige formålet med overføringen av Søster AS' aksjer i Utland Ltd til NN AS er at Konsernet ønsker å samle eierskapet i Utland Ltd i ett selskap i konsernet. En samling av eierskapet i Utland Ltd i ett selskap er forretningsmessig naturlig og gir en rasjonell organisering av virksomheten i konsernet. Innsender viser til redegjørelsen for de nærmere vurderinger som ligger bak dette i punkt 1. Gjennomføringen av en fisjon med Søster AS som overdragende selskap er en naturlig fremgangsmåte for å oppnå dette målet. På denne bakgrunn kan det ikke legges til grunn at overføringen av aksjene i Utland Ltd fra Søster AS til NN AS ved fisjon er hovedsakelig skattemessig motivert. Grunnvilkåret for gjennomskjæring er dermed ikke oppfylt.

Uansett fremstår disposisjonen ikke som illojal mot skattereglenes formål. For det første har transaksjonen egenverdi for Konsernet utover å spare skatt ved et eventuelt etterfølgende salg av aksjene i Utland Ltd, jf. redegjørelsen i punkt 1. For det andre har lovgiver bevisst gitt regler om skattefrie fisjoner på vilkår om videreføring av skatteposisjoner, herunder ervervstidspunkter, og om fritak for beskatning ved aksjeselskapers salg av aksjer.

Formålet med reglene om skattefrie fisjoner er å legge til rette for restruktureringer som anses bedriftsøkonomisk hensiktsmessige, slik at man skattefritt kan flytte eiendeler mv. mellom selskapene i konsernet, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) side 28 og Prop. 78 L (2010-2011) punkt 3. Overføringen av aksjene i Utland Ltd fra Søster AS til NN AS ved en skattefri fisjon er nettopp ledd i en slik hensiktsmessig restrukturering. Videre er formålet med fritaksmetoden å forhindre at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004 - 2005) på side 52. Et eventuelt etterfølgende, skattefritt, salg av aksjene i Utland Ltd vil være i tråd med dette formålet.

Lovgiver har således akseptert slike skattefrie disposisjoner ved innføringen av reglene om skattefrie fisjoner og aksjesalg, og det er da ikke grunnlag for gjennomskjæring når selskaper innretter seg etter disse reglene. Innsender viser i denne forbindelse til Høyesteretts uttalelser i Rt. 2012 side 1888 (Dyvi) og Rt. 2014 side 227 (ConocoPhillips).

### 3.3 Oppsummering

Etter innsenders vurdering vil NN AS i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b anses for å ha overtatt Søster AS' eiertid på aksjene i Utland Ltd som overføres fra Søster AS til NN AS ved fisjonen. Et eventuelt salg av NN ASs totale aksjeandel i Utland Ltd fra og med 20. januar 2016 vil således være omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b. Det er ikke grunnlag for å anvende ulovfestede regler om gjennomskjæring ved et eventuelt etterfølgende salg av aksjene i Utland Ltd.

Innsender har i e-post gitt følgende tilleggsinformasjon:

Når det gjelder den potensielle skattefordelen er situasjonen i all hovedsak at saken dreier seg om når kravet til 2 års eiertid i fritaksmetoden vil være oppfylt. Det er som det fremgår av anmodningen enten i januar 2016 eller senere i 2016 (dvs. når en eventuell fisjon er gjennomført). Det er således ikke tale om en skattemessig fordel i form av at gevinsten blir skattepliktig eller skattefri, men når aksjene kan selges skattefritt. Spørsmålet om skatt eller skattefrihet vil bare oppstå dersom aksjene realiseres i perioden mellom de to tidspunktene, og skattyter kan i normaltilfellene avvente salg til kravet er oppfylt. Det er imidlertid ønskelig for skattyter å vite når det tidspunktet vil være etter en fisjon.

I tillegg er spørsmålet om skattefordel avhengig av aksjenes verdi i perioden mellom januar 2016 og tidspunktet fisjonen er gjennomført. Selskapet er børsnotert og har hatt en positiv verdiutvikling i den senere tid. Det er likevel ikke mulig å si hva aksjenes verdi vil være i 2016, og derfor er det heller ikke mulig å vite hva en eventuell gevinst vil være ved en slik realisasjon.

Det er ønskelig å gjennomføre fisjonen i løpet av 2014, men det er usikkert om de nødvendige verdivurderingene mv kan ferdigstilles tidsnok. Derfor kan det tenkes at det ikke lar seg gjøre å gjennomføre fisjonen før i 2015. Det kan legges til grunn at den vil gjennomføres senest første kvartal 2015.

## **Skattedirektoratets vurderinger**

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til hva som er ervervstidspunktet for aksjene i Utland Ltd som NN AS overtar fra Søster AS ved en fisjonfusjon (i det følgende også omtalt som fisjon), jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b. Videre skal det vurderes om det er grunnlag for å anvende ulovfestet gjennomskjæring ved et eventuelt salg av aksjene i Utland Ltd etter 20. januar 2016, men før det er gått to år fra gjennomføring av fisjonen.

Problemstillingen oppstår fordi Søster AS planlegger å fisjonere ut sine Utland Ltd-aksjer og fusjonere disse inn i NN AS. NN AS vil etter fisjonen eie 8 % + 2,5 %, til sammen 10,5 % av aksjene i Utland Ltd. De 8 % ble ervervet 20. januar 2014, mens de resterende 2,5 % først ved fisjonen (ervervet av Søster AS i 2009). Spørsmålet er derfor om NN AS i relasjon til skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b skal anses å ha overtatt ervervstidspunktet fra Søster AS, eller om det er tidspunktet for gjennomføring av fisjonen som er avgjørende.

Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b gjelder gevinst ved salg av aksjer i selskap hjemmehørende i høyskatteland utenfor EØS, ved tap gjelder § 2-38 tredje ledd bokstav c, jf. fjerde ledd. Det er kun en eventuell gevinstsituasjon som behandles i det følgende. Direktoratet legger også inn som en forutsetning at fisjonen skal følge reglene for skattefrie fisjoner og fusjoner i skatteloven §§ 11-1 flg.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Således behandles bl.a. ikke forhold ved det forutgående salget av aksjer som NN AS eide i Utland Ltd. Skattedirektoratet forutsetter videre at

premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes, og at de kan sannsynliggjøres under ligningsbehandlingen.

Direktoratet skal kun vurdere når kravet til å ha eid minst 10 % av stemmene og kapitalen sammenhengende de to siste årene, i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b, vil være oppfylt. Vi forutsetter i det følgende at 10 % av stemmene og kapitalen representeres av den som eier 10 % av aksjene.

*1. Toårskravet i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b og skattemessig kontinuitet etter § 11-7 første ledd*

### **Skatteloven § 11-7 første ledd**

Skatteloven § 11-7 første ledd har følgende ordlyd:

*§ 11-7. Rett og plikt til skattemessig kontinuitet(1) Når fusjon eller fisjon gjennomføres etter dette kapittel, skal overtakende selskap videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Overdragende selskaps øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av overtakende selskap.*

Skatteloven § 11-7 første ledd oppstiller vilkår om skattemessig kontinuitet på selskapsnivå ved fisjon og fusjon. Den skattemessige kontinuiteten omfatter skattemessige verdier, ervervstidspunkter og øvrige skatteposisjoner på aksjer som overføres. Skattemessig videreføring er både en rett og en plikt. Kontinuitetsprinsippet innebærer at det overtakende selskap må overta ligningsmessige verdier og tre inn i det overdragende selskaps ervervstidspunkter og øvrige skatteposisjoner. Spørsmålet er derfor om man skal gjøre unntak fra dette kontinuitetsprinsippet ved beregning av toårskravet i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

### **Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b**

§ 2-38 tredje ledd bokstav b har følgende ordlyd:

*§ 2-38. Skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eierandeler*

...

*(3) Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd: a. ...b. gevinst på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS eller finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt, dersom skattyteren ikke sammenhengende de to siste årene frem til innvinningstidspunktet har eid minst 10 prosent av kapitalen og hatt minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv., c.*

...

Avgjørende etter ordlyden er om selskapet har eid minst 10 % av kapitalen og hatt minst 10 % av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv. de siste to årene.

Verken lovens ordlyd eller forarbeidene (Ot.prp.nr.1 2004-2005) omhandler forholdet mellom kontinuitetsregelen i skatteloven § 11-7 og kravet til sammenhengende eie i skatteloven § 2-38 tredje ledd.

Regelen om to års sammenhengende eie ble innført for å motvirke skattemotiverte tilpasninger. Departementet sier bl.a. under punkt 6.5.4.5.:

*"Departementet foreslår at avgrensningen av fritaksmetoden mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS, gjennomføres etter tilsvarende kriterier som i skatteloven § 16-30. Det innebærer at fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse dersom skattyters eierinteresse i det aktuelle utenlandske selskapet er lavere enn 10 pst., målt ved skattyters andel av kapitalen og stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.*

*Det avgjørende tidspunkt for måling av kapital- og stemmeandel, bør i utgangspunktet være når skattyter innvinner utbytte eller gevinst, eller når han oppofrer tap. Måling av eierinteressen utelukkende ved innvinning/oppofrelse kan imidlertid åpne for tilpasningsmuligheter når det underliggende selskapet er hjemmehørende i ikke-lavskatteland utenfor EØS. Skattyter kan søke å unngå gevinstbeskatning ved å øke eierinteressen til 10 pst. eller mer før innvinning skjer. Tilsvarende kan han søke å oppnå fradragsrett ved å redusere eierinteressen til under 10 pst. før tap oppofres.*

*Ved å knytte kravene til kapital- og stemmeandel til et visst tidsrom, reduseres i praksis muligheten for slike tilpasninger. Departementet antar at en måleperiode på to år ivaretar dette hensynet i tilstrekkelig grad. Departementet foreslår at gevinst på investering utenfor EØS skal unntas fra fritaksmetoden, dersom skattyter ikke sammenhengende de to siste årene fram til innvinningen har eid minst 10 pst. av kapitalen og hatt minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet. Tilsvarende skal tap på slik investering være fradragsberettiget etter alminnelige regler, dersom skattyter ikke på noe tidspunkt de to siste årene fram til oppofrelsen har eid 10 pst. eller mer av kapitalen eller hatt 10 pst. eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet. Toårsperioden for måling av kapital- og stemmeandel løper fram til gevinst eller tap realiseres, og regnes fra og med samme dag to år tilbake i tid. Departementet forslag medfører at skattyter som erverver en betydelig eierinteresse i et selskap utenfor EØS som han ikke har eierinteresse i fra før, vil bli skattepliktig etter de alminnelige regler dersom gevinst på investeringen realiseres i løpet av de to første årene etter ervervet.*

...

*Departementet legger til grunn at regelen om måling av eierinteresse over to år og identifikasjonsregelen skal suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen."*

Formålet med toårskravet for aksjer, når disse kan realiseres med gevinst, er å forhindre skattemotiverte tilpasninger i form av erverv av aksjer til over 10 % før realisasjon. Bare aksjer

som er ervervet for mer enn to år siden kan derfor regnes med. Ved å ha kontinuitet på ervervstidspunkter til aksjer som fusjonerer inn, kan selskapet tilpasse seg slik at det istedenfor å kjøpe aksjer fusjonerer inn aksjer og således overtar ervervstidspunktene, og dermed raskere når tidspunktet for salg under fritaksmetoden. Således vil skattemotiverte tilpasninger i form av innfusjonering av aksjer med et tidligere ervervstidspunkt, omfattes av formålet.

Fisjoner og fusjoner som ikke er skattemotiverte omfattes i prinsippet ikke av formålet. Det er også slik at en fisjon eller fusjon ofte vil være en mer omfattende transaksjon og ha endel andre konsekvenser enn et rent kjøp av aksjene. Direktoratet antar derfor at det kun unntaksvis vil være aktuelt med skattemessig tilpasning i form av fisjon eller fusjon.

Direktoratet legger som utgangspunkt til grunn at det å fravike vilkåret om skattemessig kontinuitet i skatteloven § 11-7 vil være brudd på et helt grunnleggende krav til skattefrie fisjoner og fusjoner, og at det skal mye til for å fravike dette kravet.

Utgangspunktet er derfor etter direktoratets mening at man skal legge kontinuitetsprinsippet til grunn også ved beregning av toårskravet etter skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b, og at det er reglene om ulovfestet gjennomskjæring som bør benyttes i unntakstilfeller hvor det gjennomføres skattemotiverte tilpasninger via fisjon eller fusjon.

Direktoratet er på denne bakgrunn kommet til at når NN AS ved innfusjonering av aksjene i Utland Ltd overtar ervervstidspunkter etter skatteloven § 11-7 så skal disse ervervstidspunktene også i utgangspunktet legges til grunn ved beregning av toårskravet i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Vi skal imidlertid se nærmere på om ulovfestet gjennomskjæring likevel kommer til anvendelse.

## **2. Ulovfestet gjennomskjæring**

Gjennomskjæringsnormen er behandlet i en rekke høyesterettsdommer. I Dyvi-dommen Rt. 2012 side 1888, beskrev Høyesterett normen som følger:

*"Gjennomskjæringsregelen - som er utviklet i rettspraksis og teori - består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Rt. 2008 side 1537 - ConocoPhillips-dommen - avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis."*

Direktoratet skal først se nærmere på grunnvilkåret om at det hovedsakelige formålet med disposisjonen er å spare skatt.

Skattefordelen i denne saken ligger i hvor tidlig aksjene kan realiseres skattefritt under fritaksmetoden. Skattefordelen er således at tidspunktet for et eventuelt skattefritt salg fremskyndes ved fisjonen.

Fisjonen skal gjennomføres så snart som mulig og senest første kvartal 2015. Det vil da være nesten ett år frem til 20. januar 2016.

Innsender anfører at spørsmålet om skattefordel er avhengig av aksjenes verdi i perioden mellom fisjonstidspunktet og 20. januar 2016. Selskapet er børsnotert og har hatt en positiv verdiutvikling i den senere tid. Det er likevel ikke mulig å si hva aksjenes verdi vil være i 2016, og derfor er det heller ikke mulig å vite hva en eventuell gevinst vil være ved en slik realisasjon.

Det er ikke opplyst om noen skattemessige fordeler som oppnås ved fisjonen utover at tidspunktet for et eventuelt skattefritt salg fremskyndes ved fisjon fremfor ved kjøp av aksjene.

Forsåvidt gjelder forretningsmessig formål er det opplyst at NN AS og Søster AS er 100 % eiet av samme Mor AS. Styret i Mor AS mener at dagens delte eierskap av aksjene i Utland Ltd ikke er hensiktsmessig i fremtiden.

Det er opplyst at eierskapet i Utland Ltd tidligere var samlet i ett selskap i konsernet, men at Søster AS fikk overført deler av aksjene i Utland Ltd som følge av finanskrisen, og et krav om at egenkapitalen i Søster AS skulle styrkes. Aksjene i Utland Ltd ble, ifølge innsender, overført for å styrke egenkapital i Søster AS slik at man unngikk å være i brudd med bankenes lånebetingelser. Disse forhold gjør seg ikke lenger gjeldende, og det anses derfor naturlig forretningsmessig at aksjene i Utland Ltd igjen samles i ett selskap. Konsernet gjennomgår en prosess for å forenkle selskapsstrukturen, og flere fusjoner og restruktureringer har vært gjennomført de senere årene. I forbindelse med forenklingen av selskapsstrukturen vil Konsernets langsiktige finansielle investeringer bli samlet i ett konsernselskap. En samling av eierskapet i Utland Ltd i ett selskap er et ledd i denne prosessen.

En samling av eierskapet av Utland Ltd i ett selskap forenkler diskusjoner og prosesser med selskapets partnere i Utlandet. Videre vil det forenkle prosessen mot banker mv. i forbindelse med eventuelle fremtidige finansieringsløsninger hvor aksjene i Utland Ltd kan stilles som sikkerhet.

Basert på de konkrete fakta i denne saken legger direktoratet til grunn at fisjonen ikke er hovedsakelig skattemessig motivert, og at den ulovfestede gjennomskjæringsnorm derfor ikke kommer til anvendelse.

### **Konklusjon**

Ved fisjon av aksjene som Søster AS eier i Utland Ltd, og som NN AS overtar, skal den skattemessige kontinuiteten som følger av skatteloven § 11-7 også legges til grunn ved beregning av toårskravet i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Basert på de konkrete fakta i saken legger direktoratet til grunn at fisjonen ikke er hovedsakelig skattemessig motivert, og at den ulovfestede gjennomskjæringsnorm derfor ikke kommer til anvendelse.

## SkN 15-011 Gavesalg av aksjer

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-31, jf. 13-1 første ledd.

**Kort referat:** Far ønsker å gjennomføre et gavesalg av sine aksjer i F AS til sin sønns aksjeselskap (Holding AS). Spørsmålet er om Far skal svare skatt av "gaveelementet" (aksjenes omsetningsverdi fratrukket vederlaget for aksjene) ved gavesalget etter skatteloven § 10-31 supplert med § 13-1 første ledd. Far eier aksjene utenfor næring. Vederlaget tilsvare Fars skattemessige inngangsverdi på aksjene, som er positiv. Skattedirektoratet kom til at Far ikke skal beskattes for "gaveelementet".

**BFU 25/14 fra Skattedirektoratet** publisert 15. desember 2014, avgitt 7. november 2014.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at F AS er eiet av Far, Datter og Holding AS. Holding AS er 100 % eiet av Fars sønn (Sønnen).

Far ønsker å gjennomføre et gavesalg av sine aksjer i F AS til Holding AS. Vederlaget for aksjene er planlagt å tilsvare Fars skattemessige inngangsverdi på aksjene. Denne verdien utgjør mer enn en symbolsk verdi, men er åpenbart lavere enn aksjenes virkelige verdi.

Det er positiv skattemessig inngangsverdi på Fars aksjer. Far eier aksjene privat, utenfor næring, slik at skatteloven § 5-2 om uttak ikke er relevant.

Innsender skriver at Skattedirektoratet i Bfu 48/02, uttalte at gavesalg av aksjer til arvingers holdingselskap ikke medførte beskatning av differansen mellom virkelig verdi og det avtalte vederlaget på selgers hånd etter skatteloven § 13-1. Uttalelsen var basert på at arvingene skulle svare arveavgift av gaveelementet.

Med virkning fra 1. januar 2014 er arveavgiften avviklet. Innsender kan ikke finne noen holdepunkter i forarbeidene til avviklingen av arveavgiftsloven som tilsier at lovgiver har hatt intensjon om at rettspraksis på gavesalg skal endres. Innsender legger derfor til grunn at Far kan gaveselge aksjer i F AS til sin sønns aksjeselskap, uten at dette utløser beskatning på differansen mellom virkelig verdi og det avtalte vederlaget ("gaveelementet"), og ber om en bindende forhåndsuttalelse hvor dette bekreftes.

### Skattedirektoratets vurderinger

#### Problemstillingen

Skattedirektoratet skal ta stilling til om Far skal svare skatt av "gaveelementet" (aksjenes omsetningsverdi fratrukket vederlaget for aksjene) ved gavesalg av sine aksjer i F AS til Holding AS, etter skatteloven § 10-31 (om skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksje) supplert med § 13-1 første ledd (for beregning av størrelsen på den skattepliktige gevinsten).

#### Avgrensninger og forutsetninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum enn det spørsmål som drøftes i det følgende.

Skattedirektoratet forutsetter at det faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendig for det spørsmål som drøftes, og at det ikke foreligger planer om videresalg av aksjene som skal overføres.

### **Regelverket**

Gavesalg er å anse som realisasjon etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a, forutsatt at vederlaget ikke anses som symbolsk, jf. Høyesterettsdom inntatt i Utv. 2001 s 429. Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 10-31 første ledd.

Etter skatteloven § 10-32 skal gevinst eller tap "settes til vederlaget ved realisasjonen, fratrukket aksjens inngangsverdi". Når vederlaget ved realisasjonen er lik selgers inngangsverdi på aksjene, er utgangspunktet at gavesalget kan gjennomføres uten at det får skattemessige konsekvenser for giver.

Det følger av skatteloven § 13-1 første ledd at det "kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning". Formuen eller inntekten fastsettes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Formålet med bestemmelsen er å "motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting", jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-98) punkt 7.13 side 75. Bestemmelsen kan ses som en presisering av skattelovens alminnelige bestemmelser om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue.

For at skatteloven § 13-1 første ledd skal komme til anvendelse, må det foreligge et interessefellesskap mellom skattyteren og en annen person, selskap mv. Videre må det foreligge en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyteren. Inntektsreduksjonen kan bestå i at en gjenstand er realisert til underpris. Inntekts- eller formuesreduksjonen må være en følge av interessefellesskapet.

Interessefellesskapet kan som det fremgår av lovteksten, være direkte eller indirekte, og det kan være personlig eller økonomisk. Et indirekte interessefellesskap kan f.eks. foreligge mellom foreldre og deres barns aksjeselskap, jf. Norsk Lovkommentar 2014 (note 1098).

En aksjonær som ved gavesalg overfører aksjer til eget aksjeselskap, vil kunne realisasjonsbeskattes som om han hadde fått fullt vederlag. Det at aksjonæren gir til eget selskap fratrar transaksjonen dens gavepreg. I foreliggende sak er imidlertid mottaker et aksjeselskap som eies av en person som giveren ønsker å berike. Transaksjonen vil her ha gavepreg, i motsetning til de tilfeller hvor aksjonæren beriker eget selskap. Spørsmålet er om det etter gjeldende rett er grunnlag for å beskatte gaveelementet i denne saken etter skatteloven § 10-31 supplert med § 13-1 første ledd.

### **Den konkrete vurderingen**

Skattedirektoratet legger til grunn at de aktuelle aksjene er eiet av Far privat, utenfor næring, og at skatteloven § 5-2 om uttak ikke kommer til anvendelse.

Vi har ikke fått opplysninger om aksjenes virkelige verdi, men legger til grunn som opplyst at vederlaget ikke er symbolsk og at aksjene vil anses som realisert etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a. Da det vil foreligge realisasjon av aksjene, skal det gjennomføres et gevinst-/tapsoppgjør ifølge skatteloven § 10-32.

Vi legger til grunn at vederlaget vil tilsvare Fars skattemessige inngangsverdi på aksjene, og at den skattemessige inngangsverdien på Fars aksjer i F AS er positiv. Fordi vederlaget er lik Fars skattemessige inngangsverdi på aksjene, vil det ikke oppstå en skattepliktig gevinst ved realisasjonen på Fars hånd etter skatteloven § 10-32. Innsender spør om gavesalg likevel utløser beskatning av "gaveelementet" (differansen mellom virkelig verdi og det avtalte vederlaget).

Innsender skriver at Skattedirektoratet i BFU 48/02 uttalte at gavesalg av aksjer til arvingers holdingselskap, ikke medførte beskatning av "gaveelementet". Skattedirektoratet vurderte da om skatteloven § 10-31 supplert med skatteloven § 13-1 første ledd, kom til anvendelse. Innsender viser til at uttalelsen var basert på at arvingene skulle svare arveavgift av "gaveelementet". Innsender anfører at han ikke finner holdepunkter i forarbeidene til avviklingen av arveavgiftsloven, som tilsier at lovgiver har hatt intensjon om at "gaveelementet" skal skattlegges i et slikt tilfelle.

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil overdragelsen av "gaveelementet" til Holding AS, som eies av Sønneren, omfattes av ordlyden i skatteloven § 13-1 første ledd. Bestemmelsen er imidlertid en "kan-regel", og skal ikke anvendes i alle tilfeller hvor ordlyden er dekkende for forholdet. Det må foreligge noe mer. Formålet med bestemmelsen er å oppnå en korrekt tilordning av inntekt mellom skattesubjekter.

Et gavesalg til aksjonærens eget selskap vil som nevnt ovenfor, frata transaksjonen dens gavepreg. I foreliggende sak er imidlertid mottaker et aksjeselskap som eies av en person som Far (giver) vil berike. Transaksjonen vil således ha gavepreg, i motsetning til de tilfeller hvor aksjonæren beriker eget selskap.

Det å overføre aksjer i familieselskap til barns aksjeselskap i stedet for til barnet personlig, er en fremgangsmåte som ofte benyttes ved generasjonsskifter. Ved opphevelse av arveavgiften fra og med 2014, innførte man kontinuitetsprinsippet som hovedregel for arve- og gaveoverføringer i og utenfor næring. Kontinuitetsprinsippet innebærer at mottaker overtar arvelaters eller givers skattemessige stilling knyttet til de overførte formuesobjekter, herunder inngangsverdi og andre skatteposisjoner, jf. skatteloven § 9-7 tredje ledd. Praksis med overføring av formuesverdier ved gave/gavesalg fra foreldre til barns aksjeselskap, var kjent for lovgiver ved opphevelse av arveavgiften og innføring av kontinuitetsreglene, uten at det ble gjort noen begrensning for så vidt gjelder gave/gavesalg til aksjeselskap, som omfattes av fritaksmetoden.

Basert på faktum i denne konkrete saken kom Skattedirektoratet til at det ikke er grunnlag for å beskatte Far for "gaveelementet" ved det skisserte gavesalg av aksjene til Holding AS, etter skatteloven § 10-31 supplert med § 13-1 første ledd.

## **Konklusjon**

Ved Fars gavesalg av sine aksjer i F AS til Holding AS, skal han ikke svare skatt av differansen mellom virkelig verdi og det avtalte vederlaget ("gaveelementet") etter skatteloven § 10-31, jf. § 13-1 første ledd.

## **SKN 15-012 Salg av nye andeler i borettslag**

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 5-1 første ledd, 6-1 første ledd og 7-3 femte ledd

**Kort referat:** Et borettslag skulle i forbindelse med renovering av eksisterende bebyggelse, bygge ny toppetasje, utstede og selge 12 nye andeler, hver med bruksrett til en leilighet. Borettslaget ble ansett for skattemessig å drive virksomhet for så vidt gjaldt de nye leilighetene. Fradragsretten var begrenset til kostnader som kunne henføres til den skattepliktige virksomheten. Skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader skulle fastsettes på den enkelte andelshavers hånd etter reglene i skatteloven § 7-3 femte ledd.

**BFU 26/14 fra Skattedirektoratet** publisert 15. desember 2014, avgitt 11. november 2014.

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

#### **Faktaopplysninger**

Borettslaget med blokkbebyggelse, har nå behov for vedlikehold. I den anledning vurderes det å bygge på en toppetasje med nye leiligheter og utstede nye andeler. Borettslaget består i dag av 48 andeler. Ved et eventuelt påbygg vil Borettslaget bli utvidet med 12 andeler, hver med bruksrett til en leilighet.

Dagens bygning består av 4 etasjer uten heis. Påbygging av ny toppetasje vil utløse krav om installasjon av heis. Den vil i så fall bli anlagt ved utvidelse av trappegang og montert utenfor eksisterende boligkropp. I tillegg vil det bli montert svalganger på bygget.

På grunn av problemer med kuldebro i forbindelse med eksisterende verandaer, vurderes disse omgjort ved innlemming/utvidelse av eksisterende rom, samtidig som det anlegges nye verandaer på yttersiden.

Ved bygging av 12 nye leiligheter må det foretas endring av utearealet i form av anleggelse av nye parkeringsplasser mv.

I forbindelse med ombygging og eventuell påbygging av ny etasje, vil det påløpe kostnader som isolert gjelder påbygget av ny toppetasje, kostnader som isolert knytter seg til den opprinnelige delen og kostnader som gjelder felles for hele bygget, ny og gammel del.

Ved en eventuell påbygging av ny etasje, må det utstedes nye andeler med tilhørende borettsrett til de nye leilighetene. Økningen av antall andeler må vedtas av Borettslagets generalforsamling. (Vedtak om antall, pålydende og overkurs). Andelenes pålydende må være lik pålydende på de opprinnelige andelenes. Innsender skriver at vederlaget for andelenes i henhold til lovforarbeidene

til borettslagsloven, bør fastsettes slik at det svarer til den delen av egenkapitalen i laget som erververen får. Andelene med tilhørende boretts vil bli solgt til høystbydende "på det åpne markedet".

Ved gjennomføring av planlagt rehabiliteringsarbeid og mulig påbygging, vil lagets fellesgjeld øke. Innsender forutsetter at denne gjelden når hele prosjektet er fullført (og eventuelt salg av andeler med boretts har funnet sted), vil bli fordelt etter samme fordelingsnøkkel på eksisterende andelshavere og nye andelshaver.

Det er opplyst at det er Borettslaget som vil stå som byggherre og bygge for egen regning og risiko. Borettslaget vil være eier av de nye leilighetene inntil salg (av nye andeler med tilhørende boretts) har funnet sted.

### **Skattemessig vurdering**

Borettslaget ønsker vurdert om et slikt salg vil kunne utløse gevinstbeskatning for Borettslaget og derigjennom den enkelte andelseier. Innsender skriver at det på grunn av to forskjellige BFU'er, avgitt av Skattedirektoratet i henholdsvis 2006 og 2008, er uklart hvordan et slikt salg skal vurderes skattemessig.

Innsender legger til grunn at Borettslaget oppfyller vilkårene for ligning som boligselskap i skatteloven § 7-3, dvs. at eventuell beskatning finner sted på andelshavernes hender.

Innsender tar utgangspunkt i at utstedelse av nye andeler ikke utløser skatteplikt. Han skriver at spørsmålet om utstedelse av ny andel med tilhørende bruksrett knyttet til bl.a. tidligere fellesareal, ble avklart av Skattedirektoratet i 2004. Direktoratet uttalte da at en slik disposisjon ikke vil medføre skatteplikt, og at dette gjelder enten den aktuelle leiligheten tidligere er blitt brukt som såkalt "tjenende areal" eller ikke. Han viser til at hovedsynspunktet var at utstedelse av ny andel ikke innebar noe salg av eiendom ut av laget, og at det dermed heller ikke skjer noen skattepliktig realisasjon. (Han viser til at salg av eksisterende andel i utgangspunktet utløser skatteplikt.)

Under henvisning til tidligere avgitte BFU'er reiser innsender spørsmål om det likevel utløses skatteplikt for virksomhetsinntekt.

### **BFU 51/06**

Innsender skriver at Skattedirektoratet i 2006 avga en BFU som har skapt usikkerhet med hensyn til rekkevidden av skattefritaket ved utstedelse av ny andel. Saken gjaldt et borettslag som vurderte å bygge syv nye leiligheter på et 400 kvm stort loftsareal, med etterfølgende opptak av syv nye andelshavere. Laget hadde fra før 24 andeler, hver med leierett til en av lagets leiligheter. Spørsmålet var om denne aktiviteten ville utløse beskatning av andelshaverne i borettslaget etter virksomhetsbestemmelsen i skatteloven (dvs. vedvarende aktivitet drevet for egen regning og risiko, og som på sikt er egnet til å gå med overskudd).

Direktoratet la til grunn at den aktiviteten som skulle utøves av håndverkere m.m. skulle tilordnes borettslaget, dvs. at den skulle likestilles med lagets egen aktivitet. Den samlede aktiviteten som ville finne sted ved utbyggingen hadde en slik varighet og et slikt omfang at den måtte karakteriseres som virksomhet. Virksomhetsinntekten, dvs. den inntekten som ville bli generert

ved utbygging og påfølgende salg av andeler, ville dermed inngå i den inntekt som skulle fastsettes på den enkelte andelshavers hånd.

BFU 11/08

Innsender skriver at direktoratet kom til motsatt konklusjon i uttalelsen fra 2008. Den saken gjaldt oppføring av en ny boligblokk og utstedelse av nye andeler med leierett knyttet til de nyoppførte leilighetene. Det var fra før 45 andeler i borettslaget, og den nye boligblokken ville medføre at antall andeler ville bli økt med 15.

Innsender skriver at forholdene i saken var spesielle fordi direktoratet forutsatte at hele det økonomiske resultatet som aktiviteten med oppføring av nye boliger genererte, skulle tilfalle et boligbyggelag og ikke det aktuelle borettslaget. Aktiviteten var dermed under ingen omstendighet egnet til å gi økonomisk overskudd for borettslaget. Ett av kriteriene for virksomhetsutøvelse var følgelig ikke oppfylt og saken ble avgjort på det grunnlaget.

Innsender mener at det ikke er grunnlag for beskatning av andelshaverne med mindre eiendom selges ut av Borettslaget. Det bes på vegne av Borettslaget og under henvisning til ovennevnte BFU'er og foreliggende faktaopplysninger, om Skattedirektoratets vurdering.

Dersom Skattedirektoratet anser det for å foreligge skatteplikt for Borettslaget ved borettslaverne i forbindelse med bygging av nye leiligheter og utstedelse av nye andeler, ber innsender om svar på følgende spørsmål: Kan hele prosjektet, inkludert vedlikehold og opprusting av eksisterende bygningsmasse ses i sammenheng, slik at inntektene ved salg vurderes opp mot totalkostnadene for hele prosjektet? Hvordan skal en eventuell inntekt i forbindelse med de nye andelene beskattes på andelshaverne?

Ifølge innsender kan den beskrevne aktivitet med oppføring av 12 nye leiligheter, gjennomføres innenfor borettslagslovens regler, og dette er en forutsetning for utbyggingsplanen. Hvis leilighetene blir bygget vil Borettslaget bli utvidet med 12 nye andeler. Innsender mener at Borettslaget ikke kan sies å drive næringsvirksomhet i forbindelse med den planlagte om- og påbygging (dersom den blir en realitet). Han mener derfor at det ikke er grunnlag for beskatning av andelshaverne i forbindelse med byggeaktiviteten og utstedelse av nye andeler med tilhørende boret.

## **Skattedirektoratets vurderinger**

### **1 Problemstillingen**

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om bygging av ny toppetasje på Borettslagets bygning, utstedelse og salg av 12 nye andeler, hver med tilhørende bruksrett til en av de nye leilighetene, utløser beskatning av andelshavere i Borettslaget. Hvis direktoratet kommer til at skatteplikt blir utløst, skal det tas stilling til om kostnadene med hele byggeprosjektet som inkluderer oppgradering av eksisterende bygning og nye parkeringsplasser mv, skal hensyntas ved beregningen av skattepliktig inntekt. Det skal da også tas stilling til hvordan virksomhetsinntekten skal beskattes hos andelshaverne.

### **2 Avgrensning, forutsetninger og definisjoner**

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det skisserte faktum enn de spørsmål som drøftes i det følgende.

Det legges til grunn som opplyst av innsender, at den beskrevne aktivitet er lovlig aktivitet innenfor borettslagslovgivningen og at borettslags- og regnskapslovgivningens regler blir overholdt.

Skattedirektoratet forutsetter også at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Aktivitet som vil bli utført, og kostnader som vil pådras, ved det planlagte påbyggings-/utbedringsarbeidet, vil som opplyst, dels referere seg til påbygget av ny toppetasje og dels til det eksisterende bygget. Videre vil en del av aktiviteten og kostnadene gjelde felles for påbygget av ny toppetasje og det eksisterende bygget. Det legges til grunn at det samme vil gjelde aktivitet og kostnader knyttet til utearealet med anlegg av nye parkeringsplasser m.v.

Det følger av BFU-forskriften § 5 femte ledd at «spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen ikke kan tas opp» i anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Vi går derfor ikke inn på den konkrete fordelingen av aktivitet/kostnader mellom påbygget av ny toppetasje og aktivitet/kostnader som knytter seg til det eksisterende bygget, men forutsetter at aktivitet/kostnader, som også omfatter aktivitet/kostnader til uteareal, er en gitt størrelse som kan henføres til henholdsvis påbygg av ny toppetasje og til eksisterende bygg.

Vi vil i det følgende bruke begrepet «påbygg av ny toppetasje» om de nye leilighetene som planlegges bygget, i motsetning til «eksisterende bygg» som omfatter den opprinnelige delen av Borettslaget. Begrepene vil omfatte også den fellesaktivitet og de felleskostnader så vel på bygget som på utearealet, som kan henføres til den enkelte kategori.

### **3 Regelverket**

#### **3.1 Utgangspunktet**

Skatteloven har i kapittel 5 regler om «Alminnelig inntekt – bruttoinntekter», og hovedregelen for inntektsbeskatning følger av skatteloven § 5-1 første ledd:

«(1) Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.»

Kapitlet har regler for forskjellige typer inntekter, og har i §§ 5-30 og 5-31 regler for virksomhetsinntekt. Utgangspunktet er at virksomhetsinntekt er skattepliktig etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30, uansett om den drives i enkeltpersonforetak eller i form av et selskap, og uansett i hvilken selskapsform.

Skatteloven kapittel 7 inneholder særregler om inntekt fra egen bolig eller fritidsbolig, og har i § 7-3 spesielle bestemmelser for andelshavere i boligselskaper.

### **3.2 Driver Borettslaget virksomhet i skattemessig forstand**

#### **3.2.1 Generelt om virksomhetsbegrepet**

Det første spørsmålet vi skal ta stilling til er om Borettslaget ved den planlagte utbyggingen vil drive virksomhet i skattemessig forstand.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av begrepet «virksomhet», men begrepet er eksemplifisert i skatteloven § 5-30. Vilkårene for å anse inntektsgivende aktivitet som virksomhet er slik det fremgår i Lignings-ABC 2013/14 side 1548, at aktiviteten:

- «tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyters regning og risiko»

Før vi går nærmere inn på drøftelsen av om virksomhetskravet vil være oppfylt, må det foretas et skille mellom aktivitet/kostnader som kan henføres til påbygget av ny toppetasje med 12 nye leiligheter (som skal danne grunnlag for salg av andeler med tilhørende bruksrett), og aktivitet/kostnader som kan allokere til det eksisterende bygget med 48 leiligheter.

#### **3.2.2 Oppgradering av eksisterende bygg**

Vi legger til grunn at utbedringen av eksisterende bebyggelse er begrunnet i de eksisterende andelshavernes ønske om vedlikehold og oppgradering av sine boliger. Aktiviteten som kan henføres til det eksisterende bygget vil være i disse andelshaveres interesse. Utbedringen vil ikke generere inntekter for Borettslaget og er derfor ikke egnet til å gå med overskudd.

#### **3.2.3 Påbygg av ny toppetasje**

Forholdet er annerledes for leilighetene som planlegges oppført i påbygget av ny toppetasje. Disse leilighetene vil bli tilknyttet de 12 nye andelene, som vil bli solgt til markedsverdi, og spørsmålet er om Borettslagets oppføring og salg av disse andelene med tilknyttet bruksrett, vil innebære at Borettslaget driver virksomhet i skattemessig forstand.

Hvorvidt det er virksomhet i seg selv å bygge toppetasje med 12 nye leiligheter, må vurderes konkret. Det er særlig aktivitetens varighet og omfang som må vurderes i denne sammenheng. Rettspraksis har generelt stilt beskjedne krav til aktivitetens omfang. I Høyesteretts dom inntatt i Utv. 1968 side 75 er oppføring av to tremannsboliger ansett som virksomhet.

Slik denne saken er opplyst vil Borettslagets aktivitet bestå i påbygg av ny toppetasje med 12 leiligheter m.m. Det er opplyst at aktiviteten vil skje for Borettslagets regning og risiko, og at Borettslaget vil stå som eier av de nye leilighetene inntil salg av andeler med tilhørende bruksrett, har funnet sted.

Slik Skattedirektoratet vurderer saken vil påbyggingen innebære en aktivitet for Borettslagets regning og risiko som vil ha en varighet og et omfang som tilfredsstiller aktivitetskravet i virksomhetsvurderingen. Videre vil utbyggingen med påfølgende utstedelse og salg av andeler med tilhørende bruksrett til markedsverdi, være egnet til å gå med overskudd.

Direktoratet er etter dette kommet til at Borettslaget ved påbygging av ny toppetasje med 12 nye leiligheter, utstedelse og salg av andeler med tilknyttet bruksrett, vil drive virksomhet i skattemessig forstand. Virksomhetsinntekt vil bli beskattet hos andelshaverne i Borettslaget.

Det resultatet Skattedirektoratet er kommet til er i samsvar med det standpunktet som ble inntatt i BFU 51/06, hvor borettslaget ble ansett for å drive virksomhet. I BFU 11/08 som innsender viser til, var det et boligbyggerlag som solgte andelene i borettslaget, og faktum var annerledes enn i den saken vi her vurderer. Det skal videre bemerkes at det i de saker Skattedirektoratet omtalte i Utv. 2004 side 809 og Utv. 2005 side 578, kun gjaldt utstedelse og salg av ny andel, ikke aktivitet i form av byggevirksomhet.

### **3.3 Fradragsberettigede kostnader**

Innsenders neste spørsmål er om kostnadene med hele byggeprosjektet som inkluderer oppgradering av eksisterende bygg, skal hensyntas ved beregningen av skattepliktig inntekt.

Det følger av skatteloven § 6-1 første ledd at det gis fradrag for kostnader som er «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. ...»

Direktoratet har i pkt. 3.2 over, kommet til at det bare er påbygging av ny toppetasje med 12 nye leiligheter m.m. som er å anse som virksomhet som gir skattepliktig inntekt. Det er da bare kostnader som kan allokere til påbyggingen av ny toppetasje med senere utstedelse av nye andeler og salg, som gir fradragsrett, jf. skatteloven § 6-1 første ledd.

### **3.4 Beskatningen av andelshaverne**

Det siste spørsmålet vi skal ta stilling til er hvordan inntekten, skal beskattes hos andelshaverne.

Det legges til grunn som opplyst at Borettslaget oppfyller vilkårene for ligning som boligselskap i skatteloven § 7-3, dvs. at beskatning skjer på den enkelte andelshavers hånd. Hvilke inntekter og kostnader som skal hensyntas fremgår av bestemmelsens femte ledd litra a. og litra b:

«(5) Inntekt fastsettes på den enkelte andelshaverens hånd, med skattefritak for egen bruk etter § 7-1 første ledd b og annet ledd annet punktum. Den skattepliktige inntekten beregnes slik:

- a. Bruttoinntekt fastsettes til summen av andel av
  - selskapets renteinntekter
  - andre inntekter som ikke har tilknytning til selve eiendommen
  - gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer
- b. Til fradrag i inntekt kommer andel av
  - selskapets rentekostnader
  - tilskudd til privat tjenesteordning ...
  - selskapets kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen
  - tap ved realisasjon av selskapets eiendommer».

Bestemmelsens første punktum angir skattefritak for egen bruk og dekker inntekter og kostnader som gjelder Borettslagets ivaretagelse av funksjonen som bolig for andelshaverne, tilsvarende

hva som gjelder for andre brukere av egen bolig. Annet punktum litra a. og b. angir uttømmende øvrige inntekter og kostnader som kan hensyntas ved ligningen av andelshaverne.

Vi forstår det slik at man med ordlyden «ikke har tilknytning til selve eiendommen» (jf. litra a. annet strekpunkt og litra b. tredje strekpunkt) har ment å fange opp inntekter og kostnader som går ut over ivaretagelse av funksjonen som bolig for andelshaverne, dvs. inntekter og kostnader som ikke har tilknytning til fritaksligningen av boligeiendommen.

I ovenstående har vi konkludert med at aktiviteten med påbygg av ny toppetasje med påfølgende utstedelse og salg av andeler, i skattemessig forstand vil være å anse som virksomhet for Borettslaget. Det følger da av skatteloven § 7-3 femte ledd a. annet strekpunkt og b. tredje strekpunkt, at inntekten fra virksomheten skal hensyntas sammen med de korresponderende kostnader.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at de inntekter og kostnader som kan henføres til den skattemessige virksomheten som Borettslaget driver med påbygg av toppetasje og senere utstedelse og salg av andeler med tilknyttet bruksrett, skal hensyntas ved ligningen av den enkelte andelshaver, jf. skatteloven § 7-3 femte ledd litra a. – c.

### **Konklusjon**

Påbygg av ny toppetasje, utstedelse og salg av 12 nye andeler hver med tilhørende bruksrett til en av de nye leilighetene, er å anse som virksomhet i skattemessig forstand, og vil utløse beskatning av andelshavere i Borettslaget. Fradragsretten vil være begrenset til kostnader som kan henføres til de 12 nye leilighetene m.m. Skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader fastsettes på den enkelte andelshavers hånd etter skatteloven § 7-3 femte ledd.

## **SKN 15-013 Konsernfusjon, holdingselskap.**

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 11-1 flg.

**Kort referat:** To skattytere, som hver eide 50 % av aksjene i et grunderselskap, ønsket å legge selskapet inn i en holdingstruktur. Grunderselskapet skulle ved en konsernfusjon innfusjoneres i et datterselskap i et nystiftet mor-datter konsern. Vederlagsaksjene skulle utstedes av morselskapet. Konsernfusjonen skulle gjennomføres etter Kapitalutvidelsesmodellen, dvs. uten å etablere fordring mellom vederlagsutstedende morselskap og dennes datterselskap. Skattedirektoratet konkluderte med at en slik fusjon ikke kunne gjennomføres med skatterettslig kontinuitet etter sktl § 11-1 flg.

**BFU 27/14 fra Skattedirektoratet** publisert 16. desember 2014, avgitt 14. november 2014.

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

## 1 Faktum

Grunder AS driver en allsidig virksomhet, samt at selskapet eier en del aksjer.

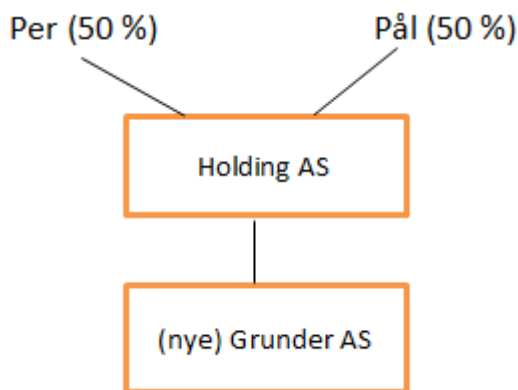
Aksjonærene i selskapet, Per og Pål, eier 50 % hver av aksjene.

## 2 Bakgrunn for søknaden

### 2.1. Behov for omorganisering

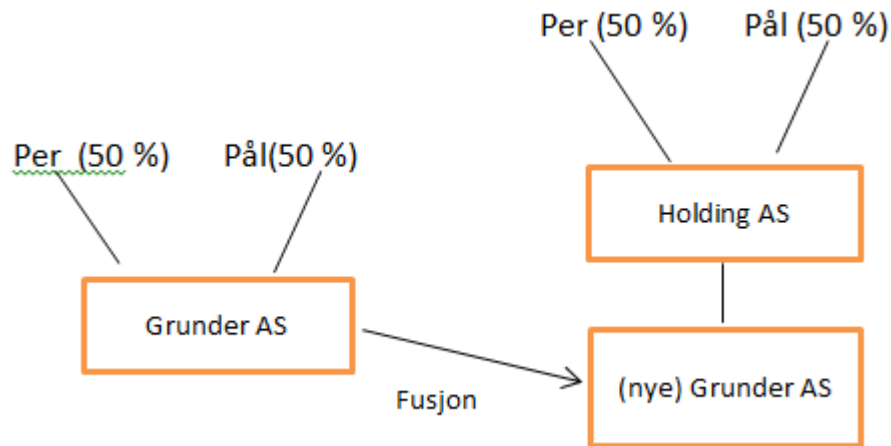
Virksomheten har et stort potensiale og aksjonærene ønsker å organisere virksomheten i en holdingstruktur for å komme inn under fritaksmetoden med tanke på videre investeringer.

Den ønskede strukturen kan illustreres slik:



Selskapsrettslig oppnår man å komme i en slik struktur ved å:

1. Etablere et skyggekonsern ved å stifte aksjeselskap (Holding AS) med samme eiersits (50/50) som i Grunder AS. Holding AS stifter et datterselskap (nye) Grunder AS
2. Beslutte fusjon av nåværende Grunder AS med (nye) Grunder AS. Vederlag ytes Til aksjonærene i Grunder AS ved økning av pålydende på deres aksjer i Holding AS (jf. BFU 34/06 og BFU 17/11).



I praksis løses dette ved hjelp av en såkalt trekantfusjon der vederlaget til aksjeeierne i det overdragende selskapet ytes fra det overtakende selskaps morselskap, jf aksjeloven § 13-2 annet ledd første punktum.

Regnskapsteknisk er tradisjonelt en trekantfusjon løst ved den såkalte «Fordringsmodellen». Det etableres en fordring fra Holding AS mot (nye) Grunder AS. Størrelsen på fordringen vil tilsvare den egenkapitalen som tilføres (nye) Grunder AS fra Grunder AS, jf. aksjeloven § 13-2 annet ledd annet punktum og regnskapsloven § 5-14.

Fordringen er ikke bare en regnskapsteknisk størrelse, men vil ha realitet for de involverte selskapene ved at det skal opprettes lånedokumenter, fordringen skal renteberegnes på markedsmessige vilkår og betjenes inntil den er oppgjort eller gjeldsforholdet på annen måte er avsluttet, jf aksjeloven § 3-9.

Fordringen innebærer at all egenkapital som kommer fra Grunder AS vil øke egenkapitalen i Holding AS. Det vil ikke skje noen endringer i egenkapitalen i datterselskapet som har overtatt virksomheten fra Grunder AS. Dette datterselskapet vil således være tynt kapitalisert, og ha en vesentlig lavere egenkapital enn det Grunder AS har i dag.

For å få øket egenkapitalen i (nye) Grunder AS, som er driftsselskap med krav til en viss egenkapital jf aksjeloven § 3-4, vil man konvertere fusjonsfordringen til aksjekapital. Da oppnår man både å få styrket aksjekapitalen i (nye) Grunder AS, samt å få eliminert fordringen. Det er et poeng å konvertere fordringen raskt for å unngå midlertidige forskjeller og korreksjonsinntekt.

Konvertering av fordringen er å anse som realisasjon, hvilket vil utløse gevinst på det eneselskapet med et korresponderende tap på det andre selskapet. Dette utjevnes som regel ved at det ytes konsernbidrag fra det ene selskapet til det andre. Konvertering og konsernbidrag kan føre til unødvendig høy egenkapital i datterselskapet, som så må reguleres til ønsket nivå gjennom utbytteutdeling eller kapitalnedsettelse.

Det synes unødvendig å etablere fordringen for deretter å konvertere dem til aksjekapital med de komplikasjoner og merarbeid dette fører med seg. Fordringsmodellen er tidkrevende og utløser store transaksjonskostnader.

## **2.2 Problemstilling**

Spørsmålet i denne søknaden er om man skattefritt kan gjennomføre fusjonen ved å foreta en direkte kapitalutvidelse i (nye) Grunder AS på bakgrunn av de netto bokførte verdier som mottas i det overtakende selskap fra Grunder AS. Denne metoden er drøftet i juridisk litteratur som «Kapitalutvidelsesmodellen».

Begrunnelsen for bruk av Fordringsmodellen er at holdingselskapet må tilføres en egenkapitalsom danner grunnlag for en kapitalforhøyelse i holdingselskapet. I Fordringsmodellen gjøres dette i form av at holdingselskapet får en fordring mot datterselskapet. Fordringen øker egenkapitalen i holdingselskapet, og danner grunnlag for kapitalforhøyelsen.

Den samme egenkapitalen mener innsender kan tilføres holdingselskapet ved Kapitalutvidelsesmodellen, slik at verdien på holdingselskapets aksjer i datterselskapet øker med samme beløp som de netto bokførte verdier mottatt av datterselskapet fra Grunder AS.

Etter bruk av Kapitalutvidelsesmodellen vil kapitalsituasjonen i Holding AS og (nye) Grunder AS bli identisk med tilsvarende situasjon som om det hadde blitt gjennomført en trekantfusjon med Fordringsmodellen og fordringen mot (nye) Grunder AS deretter hadde blitt konvertert til aksjekapital.

De skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler og rettigheter og forpliktelser vil videreføres av det overtakende selskapet (nye) Grunder AS sammen med de øvrige skatteposisjonene som vil overtas uendret av (nye) Grunder AS, jf skatteloven § 11-7 første ledd.

Aksjonærenes inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjene i Grunder AS fordeles på aksjonærenes aksjer i Holding, jf skatteloven § 11-7 fjerde ledd.

Lovens ordlyd i aksjeloven § 13-2 annet ledd annet punktum støtter en slik løsning:

«Kapitalforhøyelsen i morselskapet eller datterselskapet kan gjennomføres ved at en fordring som utstedes av det overtakende selskapet, og som tilsvarende den egenkapital det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen, nyttes som aksjeinnskudd».

Fordringsmodellen fremstår etter ordlyden som et alternativ ved trekantfusjon etter aksjeloven § 13-2 annet ledd første punktum.

Ordlyden gir således grunnlag for at man også kan benytte andre løsninger. Kapitalutvidelsesmodellen er i utgangspunktet en ordinær fusjon med kapitalforhøyelse ved tingsinnskudd i overtakende selskap, jf aksjeloven § 13-2 første ledd nr 1, dog slik at vederlaget ytes ved en korresponderende kapitalforhøyelse i et holdingselskap. Ikke ved at det etableres en fordring, men ved at kapitalforhøyelsen i datter gir grunnlag for en tilsvarende kapitalforhøyelse i holdingselskapet.

Det fremstår som unødvendig å måtte etablere fordringen med påfølgende konvertering av denne til aksjekapital, da det er innenfor lovens ordlyd å gjøre kapitalforhøyelsen direkte slik man gjør i ordinære fusjoner med kapitalforhøyelse.

Alle lovlige fusjonsformer er skattefrie, med mindre de er spesifikt unntatt i skatteloven, jf. skatteloven § 11-2 første ledd første punktum som sier at fusjon etter aksjeloven kap 13 kanskje uten skattlegging. Skatteloven § 11-2 unntar de såkalte Firkantfusjonene beskrevet i aksjeloven § 13-2 annet ledd fra skattefrihet, men har ikke noe spesifikt unntak for bruk av Kapitalutvidelsesmodellen.

Benn Folkvord skriver i sin doktoravhandling «Skatt ved fusjon og fisjon» fra 2006 på side 210-211 om Kapitalutvidelsesmodellen:

"Det kan drøftes om man kan gjennomføre trekanter ved kapitalforhøyelse i datterselskap, hvorpå denne benyttes som grunnlag for vederlagsutstedelsen i morselskapet. Utgangspunktet må være at det kan foretas kapitalutvidelser når et aksjeselskap vederlagsfritt tilføres nettoverdier.

Kapitalutvidelsesmodellen synes i det vesentlige å ha de samme virkninger som fordringsmodellen etter konvertering av fordringen. Både mor- og datterselskapets balanseposter blir like, uavhengig av om man anvender kapitalutvidelsesmodellen eller fordringsmodellen (etter konvertering).

Den vesentligste forskjell på modellene synes å være at man etter kapitalutvidelsesmodellen ikke går omveien om konvertering. Konverteringen gir økte transaksjonskostnader og en rekke tolkningsproblemer. Kapitalutvidelsesmodellen fremstår dermed som mer effektiv enn fordringsmodellen. Etter min oppfatning må derfor hovedreglene om at det kan foretas kapitalutvidelser ved vederlagsfri tilførsel av nettoverdier til et aksjeselskap i asl kap 10 del 1, kunne anvendes også i datterselskaper ved trekanter. Det antas dermed at man etter gjeldende rett kan gjennomføre trekanter etter kapitalutvidelsesmodellen."

Videre, på side 212:

"Etter min oppfatning er det få om noen hensyn som medfører at fordringsmodellen gir bedre eller mer hensiktsmessige løsninger enn kapitalutvidelsesmodellen. Fordringsmodellen bidrar til forvanskning og dermed økning av transaksjonskostnader og risiko. Etter min oppfatning bør adgangen til å kunne gjennomføre trekanter etter fordringsmodellen fjernes helt til fordel for kapitalutvidelsesmodellen."

Folkvord får støtte av Ole Gjems-Onstad.

Effektivitetshensyn taler for at Kapitalutvidelsesmetoden må anses som en akseptabel løsning. Bruk av Fordringsmodellen åpner for tilpasningsmuligheter der datterselskapet ikke klarer å betjene gjelden, og holdingselskapet får et fradragsberettiget tap. Dette kan motivere til at fordringen ikke konverteres til aksjekapital, da tap av aksjekapital ikke er fradragsberettiget tap under fritaksmetoden, jf skatteloven § 2-38.

Bruk av Kapitalutvidelsesmodellen vil være tids- og arbeidsbesparende for det omorganiserende selskapet, og man vil oppnå identisk samme situasjon ved bruk av Fordringsmodellen med påfølgende konvertering av fordringen til aksjekapital. Dette taler i seg selv, ifølge innsender, for at Kapitalutvidelsesmodellen er en akseptabel løsning.

Etter forespørsel fra Skattedirektoratet har innsender gitt tilleggsopplysninger vedrørende hvordan fusjonen føres regnskapsrettslig, samt gir følgende kommentarer:

"Fusjonen av Grunder AS og (nye) Grunder AS vil være en omorganisering med identisk eiersammensetning og regnskapsføringen skal skje til kontinuitet. Det er ikke tale om noen formuesforskyvninger, alle verdier blir liggende i konsernet og ingen verdier kommer nærmere de private aksjonærene. Dette er således å betrakte som en ren intern omorganisering.

En konvertering av fordringen etter gjennomføring av Fordringsmodellen vil være en realisasjon av fordringen som regnskapsmessig føres som en transaksjon. Dette er hensyntatt i vår oppstilling ved at Kapitalutvidelsen i datter bokføres som innskutt kapital i sin helhet, fordelt på aksjekapital og overkurs.

Dersom netto bokførte verdier avviker fra de netto skattemessige verdier som datterselskapet mottar vil det på samme måte som ved konvertering av fordringen utløse skatt på det eneselskapets hånd og fradrag på det annet selskapet. Denne skattefrie fusjonen vil således ha et element som vil utløse skatt, nemlig «realisasjonen» av eiendelene til bokført verdi ved overføringen. Ved bruk av Kapitalutvidelsesmodellen vil således denne skatten/fradraget utløses hos mor- og datterselskapet allerede i fusjonsåret og ikke på det senere tidspunktet hvor fordringen konverteres. Som nevnt ville denne realisasjonen uansett ha kommet på et senere tidspunkt ved konvertering av fordringene, og det må anses som en fordel også fra Skattetatens ståsted at dette blir håndtert skattemessig i fusjonsåret fremfor på et senere tidspunkt når fordringen konverteres.

Bruken av Fordringsmodellen har i mange år skapt mye unødvendig arbeid, risiko og usikkerhet. Vi kan ikke se at hverken regnskapsmessige hensyn eller selskapsrettslige hensyntaler mot at reglene anvendes slik som skissert ovenfor. Ved å bruke Kapitalutvidelsesmodellen benytter man seg av de vanlige reglene, men uten unødvendige og kompliserende mellomledd (fordringen). Undertegnede har konferert med professor Benn Folkvord og professor Hans Robert Schwencke i forkant av dette svarbrevet, og begge har uttrykt sin fulle støtte til at Kapitalutvidelsesmodellen vil være en fullt akseptabel løsning, både regnskapsrettslig og selskapsrettslig."

I brev av 13. oktober gir innsender en mer dyptgående forklaring på den skattemessige gjennomføringen av transaksjonen og skriver bl.a.:

#### Skattemessige verdier

Skattedirektoratet ber om en nærmere forklaring på hvordan skattemessige verdier som tilføres datterselskapet ved fusjonen blir overført til morselskapet uten at det utstedes fordring. Innsender ser at dette er uttrykt litt uklart i forrige skriv, og vil i det følgende redgjøre litt nærmere for dette.

I en vanlig trekantfusjon blir de skattemessige verdier som overtas av overtakende selskap gjenspeilet i gjelden som opprettes til morselskapet.

Overdragende selskap har f.eks. netto bokførte verdier på 100 og netto skattemessige verdier på 80. Beløpene vil gjenspeiles i fusjonsfordringen som opprettes. Fordringen vil ha en bokført verdi på 100 og skattemessig verdi på 80. Dette innebærer at ved konvertering av fordringen til aksjekapital så vil det oppstå en gevinst på 20 i morselskapet og et tilsvarende tap i datterselskapet. Dette utliknes som regel med konsernbidrag på 20 slik at skatten elimineres.

Ved en fusjon med bruk av Kapitalutvidelsesmodellen vil det ikke opprettes en slik fordring da kapitalutvidelsen gjøres direkte i datterselskapet.

Man kan se for seg to alternative løsninger i dette tilfellet;

1. Da det faktisk ikke opprettes fordring mellom mor og datter så vil man ved Kapitalutvidelsesmodellen ikke videreføre den skattemessige verdien opp til morselskapet, men forholde seg alene til at den skattemessige verdien videreføres på eiendelene i datterselskapet. Dette vil ytterligere forenkle denne typen transaksjoner og vil ikke være i strid med kontinuitetsprinsippet.
2. Alternativt kan den skattemessige verdien videreføres i morselskapet, da knyttet til posten "Økt investering i datterselskap". Slik reglene er i dag med fritaksmodellen vil dette uansett ikke utløse skatt/fradrag ved en fremtidig realisasjon, så det fremstår som unødvendig å videreføre de skattemessige verdiene opp i morselskapet. Det er heller ingen naturlig "motpost" i datterselskapet som kan føres tilsvarende, slik som gjøres i dag ved bruk av Fordringsmodellen.

Tatt i betraktning at man med Kapitalutvidelsesmodellen ønsker en forenkling av dagens praksis anmodes det om at Skattedirektoratet aksepterer Alternativ 1 som skissert ovenfor. Da vil man få en løsning med full skattemessig kontinuitet, uten å måtte ta veien om en etterfølgende skattepliktig realisasjon slik man må med dagens praksis med Fordringsmodellen.

### **Regnskapsmetode**

Selskapet er et lite selskap og bruker prinsippene for små selskap.

### **3. Konklusjon**

Det må ut fra dette, ifølge innsender, konkluderes med at Kapitalutvidelsesmodellen må anses som en løsning som ligger innenfor regelverket i aksjeloven kap 13 og at en fusjon ved bruk av Kapitalutvidelsesmodellen kan gjennomføres uten skattlegging, jf skatteloven § 11-2.

Innsender ønsker en bindende forhåndsuttalelse om hvorvidt Skattedirektoratet er enig i skattyters vurdering av den aktuelle problemstillingen.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om en konsernfusjon kan gjennomføres som beskrevet, uten utstedelse av fordring mellom (nye) Grunder AS og morselskapet Holding AS.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet tar i en bindende forhåndsuttalelse ikke stilling til selskaps- og regnskapsrettslige problemstillinger, men legger til grunn innsenders påstand om at en konsernfusjon lovlig lar seg gjennomføre selskaps- og regnskapsrettslig ved å benytte den beskrevne Kapitalutvidelsesmodellen.

### **Faktum**

Per og Pål eier i dag 50 % hver av selskapet Grunder AS. For å komme inn under fritaksmetoden, ønsker eierne å etablere en holdingstruktur for sitt eierskap. Dette skal gjennomføres ved først å etablere et skyggekonsern ved å stifte Holding AS med samme eiersits (50/50), samt et 100 % eiet datterselskap av dette, (nye) Grunder AS. Deretter skal det gjennomføres en konsernfusjon der Grunder AS innfusjoneres i (nye) Grunder AS med oppskrivning av aksjene i morselskapet Holding AS, slik at vederlaget til aksjonærene ytes fra morselskapet.

Konsernfusjonen ønskes gjennomført ved "Kapitalutvidelsesmodellen", dvs. uten at det utstedes fordring ("Fordringsmodellen") mellom (nye) Grunder AS og morselskapet Holding AS.

Innsender opplyser at grunnlaget for oppskrivning av aksjekapitalen i morselskapet Holding AS er verdiøkningen på aksjene dette selskapet har i (nye) Grunder AS som tilføres verdier ved fusjonen. Det skal således gjennomføres en kapitalforhøyelse med oppskrivning av pålydende på eksisterende aksjer i morselskapet.

Innsender spør om en slik fusjon kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven § 11-2 følgende.

### **Rettskilder**

Etter gammel regnskapslov av 13. mai 1977 nr. 35 kunne man gjennomføre oppskrivning av anleggsmidler. Fra og med 1985 ble konsernfusjon innført som en fusjonsmodell i aksjeloven. Kapitalforhøyelsen i morselskapet, som grunnlag for utstedelsen av vederlagsaksjene, ble den gang finansiert enten ved en regnskapsmessig overføring fra andre egenkapitalkonti eller ved at selskapet ble tilført ny kapital.

Etter dagjeldende aksjelov av 1976 kunne kapitalforhøyelsen også skje på bakgrunn av en regnskapsmessig oppskrivning av verdien av morselskapets aksjer i datterselskapet, se beskrivelse av tidligere rett i Ot.prp. nr. 44 (1997-98) kapittel 6. For å oppnå skattemessig kontinuitet måtte man imidlertid søke lempe hos Finansdepartementet. Jon Vinje beskriver denne praksis i boka Aksjeselskapsbeskatning av 1988 på side 237 slik:

"Da denne fusjonsmodellen ble tatt inn i aksjeloven i 1985, reserverte Finansdepartementet seg i sin høringsuttalelse mot at endringen også skulle ha virkning for det skatterettslige fusjonsbegrep, jfr. Ot.prp. nr. 72 (1984-85). Finansdepartementet har senere i to saker uttalt at gjeldende praksis ikke gir noe klart grunnlag for å unnlate beskatning etter S §54 annet ledd der fusjonsvederlaget består av aksjer i det overtakende selskaps morselskap. Ved fusjon etter den nye bestemmelsen i A §14-1 annet punktum vil en være henvist til å søke fritak for beskatning etter lov av 9. juni 1961 nr. 16. Den siste av disse uttalelsene er inntatt i Utv. 1987 s. 101. Konklusjonen er at denne fusjonstypen faller utenfor det skattemessige fusjonsbegrep."

Under arbeidet med ny regnskapslov (som kom i 1999) ble det foreslått å avskaffe muligheten for å oppskrive anleggsmidler. Derfor innførte man i ny aksjelov av 13. juni 1997 nr. 44 muligheten for at kapitalforhøyelse i morselskapet kunne skje ved etablering av fordring mellom mor- og datterselskap. Å etablere fordring er imidlertid ikke obligatorisk, kapitalforhøyelsen kan i stedet gjennomføres ved f.eks. en fondsemissjon med midler fra andre egenkapitalkonti, jf. aksjeloven § 13-2 annet ledd.

I forarbeidene til nye skatteregler om fusjoner og fisjoner, Ot.prp. nr. 71 (1995-96) uttaler Finansdepartementet bl.a. følgende i pkt. 2.3.2.4 på side 14 om utvidelsen av skatterettslig tillatte fusjonsformer:

"I høringsutkastet ble det foreslått å utvide fusjonsadgangen til å omfatte fusjon mellom et utenforstående selskap og et datterselskap i et konsern, der aksjonærene i det overdragende selskap får vederlag i morselskapet eller i et annet datterselskap. Forslaget skulle innebære likhet mellom selskapsrettslig tillatte fusjonsformer, jf Ot prp nr 36 for 1993-94, og skattefrie tillatte fusjonsformer.

Etter at endringene i aksjeloven ved endringslov av 22. desember 1995 nr 80 trådte i kraft 1. januar 1996 er den selskapsrettslige situasjon endret. Reglene om fusjon av private aksjeselskaper er i hovedsak uforandret, mens reglene om fusjon av allmenne selskaper samsvarer med forslaget i Ot prp 36 for 1993-94. Dette reiser spørsmål om i hvilken grad reglene om skattefrihet for fusjoner kan følge reglene om selskapsrettslig tillatte fusjonsmåter.

Etter departementets vurdering bør i utgangspunktet de fusjonstyper som godtas selskapsrettslig, også kunne tillates gjennomført uten umiddelbare skattemessige virkninger, dersom ikke tungtveiende hensyn taler i mot. En antar videre at det fortsatt bør være adgang til å gjennomføre skattefrie fusjoner i samsvar med de selskapsrettslige fusjonsformer som godtas som skattefrie etter gjeldende ulovfestede regler.

Når det gjelder utvidelser i forhold til gjeldende regler om beskatning, antar departementet at også andre fusjonstyper som hittil har vært godtatt selskapsrettslig, bør omfattes av reglene om skattefrie fusjoner. Fusjon mellom et utenforstående selskap og et datterselskap i et konsern mot vederlagsaksjer i konsernets morselskap, jf aksjeloven §§ 14-1a første ledd annet punktum og 14-10 fjerde ledd første alternativ, foreslås således omfattet av reglene om fusjoner som kan gjennomføres uten umiddelbare skattemessige virkninger. Ved en slik fusjon blir ikke kontinuiteten på eiersiden brutt. Eierkontinuiteten består indirekte ved at eierne i det overdragende selskap får aksjer i morselskapet som på sin side helt ut eller i det vesentlige eier datterselskapet som er overtakende selskap i fusjonsprosessen. Etter aksjeloven §§ 14-1a annet

punktum og 14-10 fjerde ledd er det et vilkår for fusjon at morselskapet eier mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet som fusjonerer. Ved en slik ombytting av aksjer kan det oppnås større oversikt over eiersiden i et konsern og strukturmessige fordeler for konsernet, sett i forhold til om eierne av det overdragende selskap skulle motta vederlagsaksjer i fusjonsparten. Før skattereformen lå det en mulighet for unngåelse av gevinstbeskatning ved salg av næring i at virksomheten kunne fusjoneres inn i en større enhet, hvorefter eieren etter tre år kunne realisere verdien av virksomheten skattefritt ved avhendelse av en begrenset del av aksjene i morselskapet. Skatteplikten for aksjegevinster hos skattytere bosatt i Norge er nå generell, slik at denne fusjonsformen ikke lenger representerer samme omgåelsesmuligheter som før skattereformen. Departementet har for øvrig merket seg at ingen av de innkomne høringsuttalelser har gått imot en slik utvidelse av adgangen til å foreta skattefrie fusjoner. En foreslår derfor at også denne type fusjoner skal kunne gjennomføres uten skattemessige konsekvenser."

Etter at Fordringsmodellen ble innført aksjerettslig, har man således også i skatteloven, tidligere selskapsskatteloven, åpnet for at konsernfusjoner kan gjennomføres uten beskatning. F.o.m. 1.1. 1997 trådte reglene om fusjoner med skattemessig kontinuitet i selskapsskatteloven kapittel 8 i kraft, någjeldende skatteloven §§ 11-1 følgende. Skatteloven § 11-2 første ledd lyder:

"(1) To eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper kan fusjoneres uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven eller kapittel 13 i allmennaksjeloven. Skattefritaket omfatter likevel ikke fusjon i konsern etter nevnte lovers § 13-2 annet ledd der vederlaget er aksjer i annet datterselskap."

Konsernfusjon med vederlagsaksjer i morselskapet står i aksjeloven § 13-2 annet ledd første punktum, og er således omfattet av skatteloven § 11-2 første ledd.

Da spørsmålet dreier seg om det oppnås skattemessig kontinuitet ved den skisserte fremgangsmåte, er det av interesse å se på kontinuitetsreglene dels for aksjonærene og dels for de involverte selskapene. Skatteloven § 11-7 Rett og plikt til skattemessig kontinuitet lyder:

(1) Når fusjon eller fisjon gjennomføres etter dette kapittel, skal overtakende selskap videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Overdragende selskaps øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av overtakende selskap.

(2) Ved fusjon i konsern etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 13-2 annet ledd og fisjon i konsern etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 14-2 tredje ledd, der vederlaget er aksjer i overtakende selskaps morselskap, og der kapitalforhøyelsen i morselskapet gjennomføres ved at en fordring utstedt av overtakende selskap nyttes som aksjeinnskudd, skal skattemessig verdi på fordringen settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres ved fusjonen eller fisjonen.

(3) Gevinst ved realisasjon av fordring som nevnt i annet ledd, anses som skattepliktig inntekt for morselskapet. Det gis fradrag for tap. Tap eller gevinst som følge av at fordringen innfris til en annen verdi enn skattemessig verdi, er fradragsberettiget eller skattepliktig for det overtakende selskap.

(4) Samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for skattyters vederlag i form av aksjer settes lik skattyters samlede inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjer i overdragende selskap.

(5) Reglene i første og annet ledd påvirkes ikke av øvrige regler av betydning for den enkelte skatteposisjon.

(6) For kommandittist eller stille deltaker som får høyere eller lavere skattemessig verdi på andel i selskap som nevnt i § 10-40 etter fusjon eller fisjon, skal fradragsrammen etter § 10-43 annet ledd korrigeres for slik differanse.

Når det gjelder kontinuitet på aksjonærnivå, skriver Benn Folkvord i boka Skatt ved fusjon og fisjon på side 219 flg.:

"I lys av effektivitetsnormen, primært hensynet til nøytralitet, må bestemmelsen om videreføring av skatteposisjoner i sktl § 11-7 2. ledd tolkes utvidende, slik at den omfatter alle skatteposisjoner som knytter seg til innløste aksjer. Dermed omfattes både ubenyttet skjermingsfradrag, rett til skattefri tilbakebetaling av aksjekapital og overkurs, alle typer ervervstidspunkter, begrensninger av fradragsrett som følge av overgangsreglene i sktl § 19-2, 2. ledd pkt a nr 3 osv. Kontinuitetsvilkåret har dermed både en kvantitativ og en kvalitativ side – både størrelsen og arten av skatteposisjoner skal videreføres."

Henvisningen til sktl § 11-7 2. ledd er någjeldende § 11-7 4. ledd.

### **Subsumsjon**

Det særegne med konsernfusjoner er at eiendelene mottas av datterselskapet, mens vederlaget ytes av morselskapet. Som grunnlag for utstedelsen av vederlagsaksjer i morselskapet etableres en fordring på datterselskapet. Fordringen reflekterer at datterselskapet har mottatt verdiene, mens morselskapet skal yte vederlaget, og gir morselskapet kapitalgrunnlag for utstedelsen av vederlagsaksjer. For at også skattemessige verdier skal bli overført til morselskapet, samt for å oppnå skattemessig kontinuitet, har fordringen en skattemessig verdi som er lik de skattemessige nettoverdier som er tilført datterselskapet fra det overdragende selskapet ved fusjonen.

Om man i ettertid av en konsernfusjon med etablering av fordring, gjennomfører en konvertering av fordringen til aksjekapital i datterselskapet, er valgfritt for de involverte parter. Ved slik konvertering vil aksjene, som morselskapet får i datterselskapet, få skatteposisjonen innbetalt kapital tilsvarende den skattemessige verdien av fordringen.

I foreliggende sak skal det imidlertid ikke opprettes fordring mellom mor og datter. Innsender opplyser at de skal benytte Kapitalutvidelsesmodellen og ikke videreføre den skattemessige verdien opp til morselskapet, slik at den skattemessige verdien kun videreføres på eiendelene i datterselskapet.

Spørsmålet er om denne fremgangsmåten gir skattemessig kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå.

Innsender har vist til at Benn Folkvord støtter Kapitalutvidelsesmodellen i sin bok "Skatt ved fusjon og fisjon" s. 210 flg. Folkvord konkluderer med at denne metoden kan gjennomføres selskapsrettslig og fremstår som mer effektiv og besparende enn Fordringsmodellen. Skattedirektoratet ser at fremgangsmåten ved en Kapitalutvidelsesmodell kan være både tids- og økonomisk besparende for selskapene.

Folkvord uttaler også at modellen i det vesentlige synes å ha samme virkninger som Fordringsmodellen etter konvertering av fordringen. Han uttaler videre på side 194:

"Fordringsmodellen er i det vesentlige regnskapsrettslig begrunnet. Det er antatt at fordringsmodellen i motsetning til alternative modeller best viser realiteten bak transaksjonen. Tanken er at morselskapet mottar nettoverdier, og dette bør vises i regnskapet."

Direktoratet savner imidlertid i denne forbindelse en gjennomgang av den skattemessige kontinuiteten ved en slik transaksjon, både for selskapene og aksjonærene. I en konsernfusjon tilføres verdiene først til datterselskapet. Ingen skattemessige verdier overføres morselskapet, men ved etablering av en fordring mellom disse selskapene vil fordringens skattemessige verdi tilsvare de skattemessige nettoverdier som er tilført fra det overdragende selskapet ved fusjonen. Ved dette overføres også de skattemessige verdiene til morselskapet.

Ved å benytte en Kapitalutvidelsesmodell oppnås ikke en slik skattemessig kontinuitet.

Essensen slik Skattedirektoratet ser det, er at man ved Kapitalutvidelsesmodellen ikke har hjemmel til å overføre de skattemessige verdiene på det som er tilført datterselskapet, fra datterselskapet til morselskapet.

Det fremgår av innsenders valg av fremgangsmåte at på selskapsnivå vil de skattemessige verdiene fra overdragende selskap utelukkende befinne seg hos datterselskapet Grunder AS. I mangel av fordring er ingen av disse verdiene overført til det vederlagsutstedende morselskapet, Holding AS.

I tillegg skal det bemerkes at Finansdepartementet, som nevnt tidligere, har uttalt at de ikke aksepterer konsernfusjon på bakgrunn av oppskrivning av anleggsmidler i morselskapet som en skatterettslig fusjonsvariant. Først etter at Fordringsmodellen ble innført aksjerettslig har man tillatt konsernfusjoner med skatterettslig kontinuitet.

Skattedirektoratet kan derfor ikke se at den skisserte fremgangsmåte innebærer skattemessig kontinuitet på selskapsnivå for såvidt gjelder morselskapet som utsteder vederlagsaksjene. Konsernfusjonen etter Kapitalutvidelsesmetoden gir derfor ikke full skattemessig kontinuitet og kan derfor ikke gjennomføres etter skatteloven § 11-1 følgende.

### **Konklusjon**

Grunder AS kan ikke fusjoneres inn i (nye) Grunder AS med vederlagsaksjer utstedt av Holding AS etter skatteloven §§ 11-1 flg. ved bruk av Kapitalutvidelsesmodellen.

## SkN 15-014 Omdanning etter skatteloven § 11-20 og uttak av vederlagsaksjene etter skatteloven § 9-14

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-14 og § 11-20.

**Kort referat:** Et norsk indre selskap skulle omdannes til aksjeselskap etter reglene i skatteloven § 11-20. En av deltakerne i selskapet var et utenlandsk selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS. Det utenlandske selskapet var skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3. Omdanningen ville medføre at skatteplikten til Norge etter § 2-3 opphørte og eiendelene ville bli tatt ut av Norge. Direktoratet la til grunn at den skattefrie omdanningen ikke omfattet uttak av vederlagsaksjene ved opphør av skatteplikten etter § 2-3.

**BFU 28/14 fra Skattedirektoratet** publisert 15. desember 2014, avgitt 24. november 2014.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at partene ønsker å endre dagens eierstruktur. Dagens eierstruktur er som følger:

Utland Ltd har et registrert NUF i Norge. NUF eier 100 % av Holding AS og er stille deltaker med 99 % i Norge IS. Holding AS er hovedmann i Norge IS med 1 % eierandel.

Det indre selskapet (Norge IS) eier og leier ut næringsseiendom i Norge. Strukturen har vist seg å være uhensiktsmessig, fordi den krever utarbeidelse av mange regnskap, selskapsdokumenter og annet "selskapsrettslig vedlikehold". Videre mener selskapene at banken vil gi vesentlig bedre lånebetingelser, anslått rentebesparelser er på NOK 200 000-250 000 per år, om strukturen forenkles.

Utland Ltd/NUF er ikke subjekt under fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav i.

Reorganiseringen skal gjennomføres på følgende måte:

a. Omdanning av indre selskap til aksjeselskap. Det indre selskapet stifter et aksjeselskap, og overfører samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til dette aksjeselskapet. Vederlagsaksjene utdeles deretter til eierne i det indre selskapet i samme forhold som disse har eierandel i det indre selskapet.

b. Oppløsning av indre selskaper og avvikling av NUFet. Det indre selskapet oppløses etter dette, og NUFet slettes i foretaksregisteret. Grunnen til at NUFet slettes, er at det forholdet som begrunnet registreringsplikten og skatteplikten for NUFet opphører ved omdannelsen av det indre selskapet til aksjeselskaper. Avviklingen av NUFet utløser derfor ikke skatteplikt.

### Innsenders rettslige vurdering:

Innsender ønsker å få vurdert forholdet mellom skatteloven § 11-20 og skatteloven § 9-14.

Bestemmelsen i skatteloven § 11-20 jf. skattelovforskriften § 11-20-3 angir at "[o]mdanning kan foretas uten beskatning". Bestemmelsen er generelt formulert og omfatter enhver form for beskatning. Etter ordlyden omfatter omdannelsesforskriften også fritak for beskatning etter skatteloven § 9-14. En slik fortolkning er også lagt til grunn av Finansdepartementet i høringsnotat av 18. januar 2010 om "Skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet". På side 85 heter det:

"På samme måte vil et norsk deltakerlignet selskap med utenlandske deltakere være omfattet av anvendelsesområdet for omdanningsreglene. I disse tilfellene kan omdanningen således gjennomføres uten beskatning ved overføring av virksomhet, eiendeler og gjeld fra det deltakerlignede selskapet til det nystiftede (norske) aksjeselskapet. En eventuell gevinst ved senere realisasjon av de mottatte vederlagsaksjer, er skattepliktig etter de alminnelige reglene i skatteloven. Fritaksmetoden innebærer imidlertid at selskapsaksjonærer er fritatt for realisasjonsbeskatning. Videre vil Norge ikke ha beskatningsrett til en eventuell gevinst ved realisasjon av vederlagsaksjene for personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden når disse er bosatt/hjemmehørende i Norge. Norges manglende hjemmel til å beskatte en eventuell gevinst på vederlagsaksjene er imidlertid ikke til hinder for at omdanningen kan gjennomføres etter reglene i skattelovforskriften."

Innsender legger til grunn at det mangler et "ikke" i nest siste setning. Selv om det ikke fremgår direkte av høringsnotatet er det en klar forutsetning for departementets vurderinger at departementet legger til grunn at ombyttingen av andeler til aksjer ved en skattefri omdanning, ikke utløste beskatning etter skatteloven § 9-14.

Det er foretatt endringer i skatteloven § 9-14 etter departementets høringsnotat. Blant annet ble skatteloven § 9-14 (2) tredje avsnitt tilføyd ved lov av 22. juni 2012 nr. 36. Lovendringens formål var å klargjøre at uttak også kan omfatte tilfeller hvor andelen overføres fra deltakerskattemessig hjemmehørende i Norge, til ny deltaker som ikke er skattepliktig til Norge (bokstav a), og begivenheter som medfører at eiendeler/forpliktelser på annen måte mister tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. Prp 112 L (2011-2012) punkt 2.3.2. Denne lovendringen med forarbeider påvirker ikke relevansen av departementets uttalelse i høringsnotatet fra 2010.

Innsender ber på denne bakgrunn Skattedirektoratet bekrefte at omdannelsen fra indreselskap til aksjeselskap med etterfølgende utdeling av vederlagsaksjene og avviklingen av filialen, ikke utløser norsk exit-beskatning etter skatteloven § 9-14, men at dette omfattes av skattefriheten for omdanningen.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

Skattedirektoratet benytter i det følgende betegnelsen Newco AS på det omdannede indre selskapet Norge IS.

Skattedirektoratet skal ta stilling til om vederlagsaksjene som NUFet mottar ved omdanningen blir gjenstand for exit beskatning etter skatteloven § 9-14, eller om uttak av vederlagsaksjene

omfattes av skattefriheten for omdanningen etter reglene i skatteloven § 11-20 jf. fsfin §§ 11-20 flg.

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.

Direktoratet legger til grunn at Utland Ltd/NUFet, ikke omfattes av fritaksmetoden. NUFet er skattepliktig etter skatteloven § 2-3. Vi legger også til grunn at skatteplikten etter skatteloven § 2-3 opphører idet omdanningen er gjennomført, og at aksjene i Newco AS samtidig tas ut av norsk beskatningsområde.

### **Skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20 jf. fsfin § 11-20-2**

Innsender anfører at skatteloven § 11-20 jf. skattelovforskriften § 11-20-2 om at "Omdanning kan foretas uten beskatning...", omfatter enhver form for beskatning og etter sin ordlyd også omfatter fritak for beskatning etter skatteloven § 9-14.

Etter skatteloven § 11-20 jf. fsfin § 11-20-2 kan omdanning foretas uten beskatning når den gjennomføres i overensstemmelse med bestemmelsene i forskriften. Det følger videre av fsfin § 11-20-6 at et grunnleggende vilkår for skattefri omdanning er skattemessig kontinuitet.

Skatteloven § 11-20 jf. fsfin § 11-20-2 og § 11-20-6 har følgende ordlyd:

§ 11-20. Skattefri omdanning av virksomhet

(1) Departementet kan gi forskrift om at følgende selskap eller foretak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten å utløse skattlegging:

- a. enkeltpersonforetak,
- b. virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune,
- c. interkommunalt selskap,
- d. deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40,
- e. samvirkeforetak,
- f. statsforetak,
- g. norskregistrert utenlandsk foretak skattepliktig etter § 2-2 første ledd e.

Departementet kan også gi forskrift om omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40.

(2) Ved omdanning etter foregående ledd skal skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet.

§ 11-20-2. Hovedregel Omdanning kan foretas uten beskatning når nystiftet aksjeselskap eller allmennaksjeselskap overtar virksomhet, eiendeler og eventuelt gjeld og trer inn i de skatteposisjoner som knytter seg til virksomheten. Det er en forutsetning at gjennomføringen skjer på de vilkårene som følger av § 11-20-3 til § 11-20-11.

§ 11-20-6. Rett og plikt til skattemessig kontinuitet

(1) Det overtakende selskap viderefører de skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Overdragende foretaks øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av overtakende selskap.

(2) Ved ombytting av eierandeler i overdragende selskap til aksjer i det overtakende selskap, skal samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for vederlag i form av aksjer eller andeler settes lik samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for eierandeler mv. i det overdragende selskap. I tilfeller der det overdragende selskapet ikke avvikles eller slettes, skal inngangsverdiene på eierandelene eller aksjene i selskapene fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene.

(3) Opptjente ikke skattlagte inntekter og pådratte ikke fradragsførte kostnader må overføres i den utstrekning postene kan henføres til den næring som overføres. Det samme gjelder rett til fradrag ved inntektsansettelsen etter skatteloven § 14-6 første ledd for ligningsmessige underskudd i tidligere år.

Bestemmelsene i forskriften omhandler etter sin ordlyd kun selve omdanningen, dvs. overføring av eiendeler etc. på selskapsnivå, og ombytting fra andeler til aksjer på eiernivå.

Forskriften omhandler ikke etterfølgende disposisjoner som for eksempel realisasjon av vederlagsaksjene, uttak av vederlagsaksjene, eller det forhold at en eier opphører med virksomhet i Norge etter § 2-3, og de skattekonsekvensene dette eventuelt får.

Skattefri omdanning bygger på et absolutt vilkår om skattemessig kontinuitet. Kontinuiteten gjelder både på selskapsnivå og på aksjonærnivå. Kontinuiteten på aksjonærnivå gjelder ombytte fra andeler til aksjer. Inngangsverdier og ervervstidspunkter skal videreføres på vederlagsaksjene, jf. skatteloven § 11-20 (2) og fsfin. § 11-20-6 (2). Et uttak av vederlagsaksjene, enten det følger av at skatteplikten etter § 2-3 opphører eller ved et regulært uttak/realisasjon av vederlagsaksjene, omfattes derimot ikke av disse reglene om kontinuitet.

Direktoratet legger etter dette til grunn at både bestemmelsenes ordlyd og kontinuitetskravet tilsier at et uttak/opphør av skatteplikt etter § 2-3 ikke omfattes av reglene om skattefrie omdanninger.

Innsender har også vist til Finansdepartementet uttalelse i høringsnotat av 18.1.2010 side 85, punkt 17.1 "Gjeldende rett", og mener at departementet forutsetningsvis legger til grunn at skatteloven § 9-14 ikke kommer til anvendelse.

Når det gjelder den refererte uttalelsen til Finansdepartementet i høringsnotatet, sies det ingenting der om uttaksbeskatning etter skatteloven § 9-14. Departementet omtaler bl.a. tilfeller hvor Norge ikke har hjemmel til å beskatte en realisasjon av vederlagsaksjene. Skatteloven § 9-14 gir imidlertid nettopp en slik hjemmel i denne saken. Direktoratet finner på denne bakgrunn ikke grunnlag for å slutte at departementet forutsetningsvis legger til grunn at § 9-14 ikke skal komme til anvendelse.

Direktoratet legger etter dette til grunn at skattefriheten ved omdannelsen av Norge IS til Newco AS ikke omfatter uttak av vederlagsaksjene fra norsk beskatningsområde, men at et slikt uttak er skattepliktig etter skatteloven § 9-14.

## **Konklusjon**

Reglene om skattefrie omdanninger i skatteloven § 11-20 jf. fsfin §§ 11-20-1 flg hjemler ikke skattefritak for uttak av vederlagsaksjene fra norsk beskatningsområde. Uttak av vederlagsaksjer blir skattepliktig etter reglene i skatteloven § 9-14.

# Forskriftsendringer

## SkN 15-015 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. januar 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-15 annet ledd.

### I

**I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:**

**§ 5-15-6 niende ledd første punktum skal lyde:**

Fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når arbeidsgiver er en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon, og skattyters øvrige lønn og godtgjørelse fra organisasjonen ikke overstiger 50 000 kroner i inntektsåret.

### II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## SkN 15-016 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

**Forskrift om endring i forskrift om tredjeparters opplysningsplikt**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 31. desember 2014 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-2, § 5-5 og § 5-9 jf. § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

### I

**I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endringer:**

**§ 5-2-10 skal lyde:**

Skattefri fordel vunnet ved arbeid utført etter skriftlig avtale inngått ved mekling i konfliktråd eller etter ungdomsplan eller plan, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav k, kreves ikke lønnsinnberettet.

**II**

**Overskriften i § 5-2, A skal lyde:**

A. Begrensning av opplysningsplikten for lønn

**§ 5-2-1 skal lyde:**

Når samlede lønnsutbetalinger til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1 000 er ikke dette omfattet av opplysningsplikten. Samlede lønnsutbetalinger som ikke overstiger kr 6 000 er likevel ikke omfattet av opplysningsplikten når utbetalingene bare gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig, eller arbeid som verge eller representant som godtgjøres etter vergemålsloven § 30 eller utlendingsloven § 98f. Overskrides beløpsgrensene etter første eller annet punktum, skal det gis opplysninger om hele beløpet. Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter første eller annet punktum eller om det ikke er utbetalt slik ytelse, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter være fritatt fra opplysningsplikten når beløpet ikke overstiger kr 1 000.

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt fra opplysningsplikten når samlet utbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 8 000. Overskrides beløpsgrensen, skal det gis opplysninger om hele beløpet.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter annet ledd eller lønn som overstiger kr 6 000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt fra opplysningsplikt. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap mv. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10 000, skal det likevel gis opplysninger om hele utgiftsgodtgjørelsen.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangement dog ikke fri bil, kost og losji ved slike, fritt utstyr mv., når slikt ytes i organisasjonens interesse, er unntatt fra opplysningsplikten uten hensyn til om det er betalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter annet ledd, lønn som overstiger kr 6 000 eller utgiftsgodtgjørelser som nevnt i foregående ledd.

Ytelse som er skattefri i medhold av skattelovforskriften § 5-15-6 niende og tiende ledd er ikke omfattet av opplysningsplikten når årlig utbetaling til skattyteren ikke overskrider kr 10 000.

**§ 5-2-2 skal lyde:**

Kursteder for alkoholikere, institusjoner for psykisk helsevern, psykisk utviklingshemmede, fysisk funksjonshemmede og andre lignende institusjoner, fritas for plikten til å gi opplysninger om lønnsutbetalinger til klienter når summen av utbetalinger til en klient i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2 000 og utbetalingene utelukkende dreier seg om arbeidspenger som er betalt ut fra terapeutiske hensyn.

**§ 5-2-3 første ledd skal lyde:**

Naturalytelser som i sin helhet er skattefrie er ikke omfattet av opplysningsplikten. Dette gjelder ikke for naturalytelser til pendlere i form av helt eller delvis fri kost, losji og besøksreiser i hjemmet, dekning av reiser til og fra hjemmet for stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet samt arbeidsgivers tilskudd til barnehageplass for ansattes barn. Tilsvarende skal det gis opplysninger om naturalytelser i form av fri kost på sokkelinnretning.

**§ 5-2-4 første ledd skal lyde:**

Reiseutgifter som refunderes i samsvar med fremlagt kvittering eller annet bilag som tilfredsstiller kravene i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5 omfattes ikke av opplysningsplikten når utbetalingen bare dekker mottakerens tjenesteutgifter.

**§ 5-2-4 sjette ledd skal lyde:**

Ved utbetaling av godtgjørelse til dekning av pendlers reiseutgifter ved besøk i hjemmet, skal det gis opplysninger om både beløp og antall slike reiser.

**§ 5-2-4 åttende ledd skal lyde:**

Ved refusjon eller utbetaling av godtgjørelse til dekning av stortingsrepresentanters reiseutgifter ved reiser til og fra hjemmet, skal det gis opplysninger om både beløp og antall slike reiser, herunder utbetalt bilgodtgjørelse og antall kilometer.

**§ 5-2-5 første ledd skal lyde:**

Når arbeidsgiver gir utgiftsgodtgjørelse, jf. skatteloven § 5-11, for utgifter til overnatting og kost i samsvar med fremlagte bilag som tilfredsstiller kravene i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5, skal det bare gis opplysninger om antall fraværsdøgn for pendlere.

**§ 5-2-5 fjerde, femte og sjette ledd skal lyde:**

Ved utbetalt godtgjørelse til overnatting og kost etter statens reiseregulativ, skal det gis opplysninger om både beløp og antall reisedøgn. Ved reiser uten overnatting omfatter opplysningsplikten både beløp og antall reisedager.

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner er fritatt for å gi opplysninger om beløp og antall reisedøgn/dager når godtgjørelsen er utbetalt til person som ikke har lønnet stilling i

vedkommende selskap mv. og mottakeren ikke har mer enn 50 reisedøgn/dager i kalenderåret og godtgjørelsen er ytet etter satser og legitimasjonskrav i statens reiseregulativ.

Refusjon av utgifter til kost ved pålagt overtid er ikke omfattet av opplysningsplikten når utgiftsdekningen skjer i samsvar med satser og legitimasjonskrav fastsatt i overenskomst mellom arbeidsgiver- og arbeidstakerorganisasjon eller i statlig regulativ.

**Overskriften til § 5-2-6 til § 5-2-9 «Utbetalinger til selvstendige næringsdrivende» tas ut.**

**§ 5-2-6 til og med § 5-2-9 oppheves.**

**§ 5-2-10 skal lyde:**

Skattefri fordel vunnet ved arbeid utført etter skriftlig avtale inngått ved mekling i konfliktråd eller etter ungdomsplan eller plan, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav k, er ikke omfattet av opplysningsplikten.

**Overskriften i § 5-2, B skal lyde:**

B. Plikt til å levere opplysninger om utbetalinger til personer bosatt i utlandet

**§ 5-2-16 oppheves.**

**Overskriften i § 5-2, C «Hvor og når lønnsoppgavene skal leveres» tas ut.**

**Overskriftene til § 5-2-25 til og med § 5-2-30 tas ut.**

**§ 5-2-25 til og med § 5-2-30 oppheves.**

**Overskriften i § 5-2, D skal lyde:**

D. Levering av lønnsopplysninger

**Overskriftene til § 5-2-35 og § 5-2-36 tas ut.**

**§ 5-2-35 til § 5-2-36 oppheves.**

**Overskriften til § 5-2-37 skal lyde:**

Hva det skal gis opplysninger om

**§ 5-2-37 skal lyde:**

§ 5-2-37. Det skal gis opplysninger om:

1. Varigheten av ansettelsen eller oppdraget.
2. Ytelser som det skal svares arbeidsgiveravgift av:
  - a. lønn og annen godtgjørelse

- b. trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser.
- 3. Pensjoner og lignende.
- 4. Trekk ved utbetaling:
  - a. trygdepremier
  - b. premier til pensjonsordninger og fradragsberettiget fagforeningskontingent
  - c. bidrag etter pålegg fra bidragsfogden.
- 5. Opplysning om inntektsfradrag:
  - a. sjømannsfradrag.
  - b. merutgifter til losji når arbeidstaker av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet og brakkeleie mv er trukket i lønn eller er betalt direkte av arbeidstakeren.
- 6. Forskuddstrekk.
- 7. Ytelser det ikke skal svares arbeidsgiveravgift av:
  - a. trekkfri godtgjørelse til overnatting og kost - antall døgn og beløp
  - b. trekkfri godtgjørelse til kost ved reiser uten overnatting - antall dager og beløp
  - c. trekkfri bilgodtgjørelse - antall kilometer og beløp
  - d. andre trekkfrie utgiftsgodtgjørelser
  - e. utbetalinger til næringsdrivende eksklusive mva.
- 8. Andre lønnsopplysningspliktige ytelser.

**Overskriften til § 5-2-38 skal lyde:**

Nærmere om levering av opplysningene

**§ 5-2-38 skal lyde:**

Beløp kan avrundes nedover til nærmeste hele krone.

Innen rammen av § 5-2-37 kan Skattedirektoratet tilpasse hvilke opplysninger som skal gis etter type medium opplysningene gis på.

**Overskriftene til § 5-2-39 og § 5-2-40 tas ut.**

**§ 5-2-39 til § 5-2-40 oppheves.**

**§ 5-2-41 første og fjerde ledd oppheves.**

**§ 5-5-13 skal lyde:**

§ 5-5-13. Hvordan opplysningene skal gis

Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

**§ 5-5-14 skal lyde:**

Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

**§ 5-5-33 annet og tredje ledd skal lyde:**

(2) Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

(3) Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

**§ 5-9-4 første og annet ledd skal lyde:**

(1) Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

(2) Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

**§ 5-9-13 skal lyde:**

Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

**§ 5-9-14 skal lyde:**

Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

**Ny overskrift under § 5-9 «Annen opplysningsplikt for tredjepart» skal lyde:**

J. Opplysningsplikt for vederlag som er godtgjøring for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art

**Ny § 5-9-90 skal lyde:**

**§ 5-9-90. Opplysningspliktige**

Den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag som er godtgjørelse for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art skal ukrevet levere opplysninger etter reglene i § 5-9-90 til § 5-9-93.

Oppdragsgiver er unntatt fra opplysningsplikt når denne ikke har fradragsrett direkte eller gjennom avskrivninger for godtgjørelsen. Unntaket gjelder ikke oppdragsgivere som er skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner, offentlige og kommunale myndigheter og boligselskap (borettslag, boligaksjeselskap mv.).

**Ny § 5-9-91 skal lyde:**

**§ 5-9-91. Opplysningspliktens omfang**

Med vederlag i § 5-9-90 menes samlet fakturert beløp eksklusive merverdiavgift i siste inntektsår. Opplysningene skal spesifiseres per mottaker.

Plikten til å levere opplysninger gjelder ikke når mottakeren driver selvstendig næringsvirksomhet fra fast forretningssted i Norge. For utenlandske mottakere med oppdrag i Norge, skal fast forretningssted i Norge forstås som fast driftssted i Norge etter skatteavtalene.

Opplysningsplikten omfatter ikke ytelser som gjelder

- a. vederlag for persontransport,
- b. utbetaling av provisjon vedrørende kjøp og salg av fast eiendom eller verdipapir når mottakeren av godtgjøringen har inntjent provisjonen som ledd i selvstendig næringsvirksomhet,
- c. utbetaling av kommisjon fra rederier til linjeagenter som samtidig har klarering av skipet,
- d. befraktningsprovisjon til ruterederienes ekspeditører i forbindelse med anløp av ruteskip.

**Ny § 5-9-92 skal lyde:**

§ 5-9-92. Sted for levering og leveringsmåte

Opplysninger skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet Skattedirektoratet bestemmer.

**Ny § 5-9-93 skal lyde:**

§ 5-9-93. Frist for levering av opplysninger

Opplysningspliktige skal levere opplysningene samlet til Skattedirektoratet innen 15. februar i året etter inntektsåret.

### **III**

**§ 5-5-10 første ledd skal lyde:**

Forsikringsselskaper og Norsk Pasientskadeserstatning og andre utbetalere av erstatning for personskade og tap av forsørger skal ukrevet levere opplysninger over utbetalinger siste år. Fysiske personer er unntatt fra opplysningsplikten. Det skal gis opplysninger over følgende utbetalinger:

- a. Alle utbetalinger ved personskade som skal dekke ervervstap frem til oppgjørstidspunktet og for et tidfestet fremtidig tidsrom. Alle periodiske utbetalinger ved personskade, med unntak av dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4.
- b. Renter på alle utbetalinger.
- c. Retur av forsikringspremie (ristornering), som i året overstiger kr 25 000 pr. forsikringstaker.
- d. Alle andre utbetalinger i året som overstiger kr 100 000 på en enkelt forsikring. Ved avgjørelsen av om en utbetaling overstiger kr 100 000 i året skal det legges til grunn den samlede utbetaling, eksklusiv eventuell rentegodtgjørelse, til samme mottaker vedrørende samme skadetilfelle. Ansvarlige selskaper og sameiere regnes som en mottaker.
- e. Utbetaling fra garanti- og kredittforsikringsselskaper og reassuranseselskaper skal ikke innberettes etter § 5-5-10 - § 5-5-15. Det samme gjelder utbetalinger på skipskaskoforsikringer (tingskade), P & I-forsikringer (Protection and Indemnity),

energiforsikringer og utbetalinger til stat, kommune eller fylkeskommune.

**§ 5-5-53 skal lyde:**

§ 5-5-53. Hvordan opplysningene skal gis

Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

**§ 5-9-30 annet ledd oppheves.**

**§ 5-9-32 skal lyde:**

§ 5-9-32. Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om:

1. Giverens fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse.
2. Instituttets organisasjonsnummer, navn og adresse.
3. Samlet tidfestet bidrag fra giveren.

**§ 5-9-71 skal lyde:**

§ 5-9-71. Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om:

1. Boligsameiets navn og kontoradresse samt kommune-, gårds- og bruksnummer.
2. Boligsameiets organisasjonsnummer.
3. Sameiers fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse.
4. Boligseksjonens seksjonsnummer.
5. Dato til dato angivelse av sameiers eiertid i inntektsåret.
6. Sameiers andel av felles skattepliktige inntekter.
7. Sameiers andel av felles fradragberettigete utgifter.
8. Sameiers andel av felles formue.
9. Sameiers andel av felles gjeld.

**IV**

Endringen under I trer i kraft straks med virkning for opplysninger om fordel vunnet ved arbeid etter 1. juli 2014.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

**SkN 15-017 Endring i skattebetalingsforskriften**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 5. januar 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-11, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

**I**

**I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:**

**§ 5-11-2 tiende ledd skal lyde:**

Dokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter inntektsårets slutt.

**II**

Endringen trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2015.



# Skattenytt 2/2015

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

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-018 Scancem	1
SkN 15-019 Bjørvika Kontorbygg	16
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>27</b>
SkN 15-020 Særfradrag sykdom	27
SkN 15-021 Spørsmål om avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14-90.	32
SkN 15-022 Fradrag for tap på fordring mot datterselskap	51
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>66</b>
SkN 15-023 Grensedragningen mellom arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende	66
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>69</b>
SkN 15-024 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt	69
SkN 15-025 Endring i skattebetalingsforskriften	75
SkN 15-026 Endring i skattebetalingsforskriften § 5-11-2	76

# Høyesterettsdommer

## SkN 15-018 Scancem

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2 første og annet ledd, FSFIN § 6-2-1 første ledd bokstav b.

**Høyesterett:** Dom av 12. februar 2015. **Sak nr.:** HR-2015-352-A.

**Dommere:** Indreberg, Bull, Matheson, Justitiarius Schei. Dissens: Skoghøy. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-206114 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-192796 - Høyesterett HR-2015-352-A, (sak nr. 2014/1173), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Scancem International DA (advokat Bård Christian Braathen - til prøve)

**Ankemotpart:** Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Trine Riiber - til prøve).

**Hva saken dreide seg om:** Morselskap etterga ved årsskiftet 2007-2008 gjeld til sitt 75 % eide utenlandske datterselskap fordi selskapet manglet betalingsevne. Spørsmål om tapet var «endelig konstatert» da morselskapet ved ligningen for 2007 og 2008 krevde fradrag for ettergitt beløp.

**Kort omtale av dommen:** I 2000 kjøpte det norske sementselskapet Scancem International DA (Scancem) 75 % av aksjene i Société des Ciments du Gabon SA (Cimgabon) av staten Gabon, som beholdt 25 % av aksjene. Scancem leverte varer til Cimgabon. Cimgabon hadde økonomiske problemer pga. betydelige underskudd. Aksjekapitalen ble nedskrevet i 2004 fra 19 milliarder til 8 milliarder FCFA. På grunn av ytterligere forverret økonomi måtte selskapet i 2007-2008 ha kapitaltilskudd for å kunne fortsette sin virksomhet. Da det ikke var enighet mellom aksjonærene om dette, ble løsningen at Scancem ved årsskiftet 2007-08 etterga 62 % av sin fordring på Cimgabon. Ettergitt beløp utgjorde MNOK 158,4. Scancem krevde inntektsfradrag for tapet – mesteparten i 2007 og det resterende i 2008.

**Ligningen:** Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) nektet fradrag da tapet ikke ble ansett for å være «endelig konstatert». **Klagebehandlingen:** Skatteklagenemnda ved SFS fastholdt de to ligningene i vedtak 20. juni 2011.

**Rettslig overprøving:** Staten v/SFS ble frifunnet ved Oslo tingretts dom av 30.09 2012 som ble fastholdt i Borgarting lagmannsretts dom av 25.04 2014.

I Høyesteretts dom av 12.02 2015 fant flertallet at anken over lagmannsrettens dom måtte forkastes.

Flertallet (Indreberg, Bull, Matheson, Schei) la til grunn at deler av Scancems kundefordring måtte anses for realisert ved gjeldsettergivelsen og at retten til tapsfradrag ble regulert av sktl. § 6-2 første ledd. Dette hadde imidlertid ingen avgjørende betydning da også denne bestemmelsen måtte tolkes dit hen at det var et krav om at det måtte foreligge et «endelig konstatert tap» som er uttrykkelig lovfestet som vilkår for tapsfradrag på fordringer etter

sktl. § 6-2 annet ledd (se særlig avsnitt 44).

I utgangspunktet måtte tap anses for å være endelig konstatert ved en endelig og irreversibel ettergivelse av fordringen – hvilket var tilfellet i denne sak. Men dette kunne komme i en annen stilling ved interessefellesskap mellom kreditor og debitor (avsnitt 46). Det følger av høyesterettspraksis – bl.a. dommene i Rt-1990-1143 (Norse) og Rt-1999-1663 (Hydro Fertilizer) – at det gjelder en streng norm på området og at det ved vurderingen må trekkes inn om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få fordeler som oppveier tapet ved ettergivelsen av fordringen (se særlig avsnitt 52).

Heller ikke vilkårene i FSFIN § 6-2-1 første ledd bokstav b var oppfylt – det var sendt ut forespørsler til debitor om når betaling kunne forventes å finne sted, men ikke formelle purringer som bestemmelsen omhandler.

På bakgrunn av interessefellesskapet mellom Scancem og Cimgabon kom flertallet til at det ikke var påvist at det forelå et endelig konstatert tap på den delen av kundefordringen som var blitt ettergitt.

Mindretallet (dommer Skoghøy) bygget på samme utgangspunkt som flertallet – at det også etter § 6-2 første ledd måtte påvises et endelig konstatert tap for at fradragsrett skulle foreligge. Mindretallet ville imidlertid ikke legge vekt på at Scancem som aksjonær hadde mulighet til å få «kompensert» tapet ved fremtidige utbytteutdelinger fra debitor og verdistigning på aksjene i dette selskap. Vilket for fradragsrett var etter mindretallets mening i) at fordringen reelt var uerholdelig på ettergivelsestidspunktet, ii) at ettergivelsen var irreversibel og iii) at fordringen ved ettergivelsen ikke var blitt konvertert til andre formuesgoder av noenlunde tilsvarende verdi. Disse vilkår var etter mindretallets oppfatning oppfylt (se særlig avsnitt 83).

**Referentens kommentarer:** Dette er åpenbart en prinsipielt viktig dom om vilkårene for tapsfradrag ved ettergivelse av fordring på datterselskap, dvs. om det foreligger «et endelig konstatert tap».

Det enkleste rettslig sett ville være – som mindretallet la til grunn – kun å fokusere på *kreditorinteressen* til den som ettergir et lån. Da ville tapet anses for å være «endelig konstatert» når det foreligger en bindende erklæring om gjeldsettergivelse.

Flertallet har imidlertid et utvidet perspektiv; det er ikke bare kreditorinteressen som må tas i betraktning, men også kreditors *eierinteresse* i debitor og de muligheter det gir for å få en økonomisk kompensasjon som motsvarer ettergivelsen – altså mulighetene for fremtidige utbytteutdelinger og mulig verdistigning på aksjene i debitorselskapet. Reelle hensyn taler etter min mening også for å legge en slik mer omfattende vurdering til grunn for om det må anses å foreligge et endelig konstatert tap ved gjeldsettergivelsen, selv om det medfører en mer kompleks vurdering, hvor også debitorselskapets muligheter for å gi eier en økonomisk fordel i form av utbytte eller verdistigning på aksjer må tas i betraktning. Og reelt sett synes det ikke naturlig å si at kreditor har lidt et endelig konstatert tap hvis ettergivelsen legger til rette for at debitorselskapet kan overleve og gi grunnlag for å gi eier og kreditor fremtidige fordeler i form av fremtidig utbytte eller verdistigning på aksjer som minst tilsvarende ettergitt beløp.

Et problem ved en slik vurdering, er at det ofte ikke er mulig å ha noen begrunnet oppfatning av om debitorselskapet vil ha muligheter for å gi kreditor fremtidige økonomiske fordeler som eier av selskapet som motsvarer ettergitt beløp. Slik jeg tolker dommen, må

imidlertid utgangspunktet være at det må presumeres at debitorselskapet vil være i stand til å gi eier og kreditor slike fordeler i fremtiden som tilsvarer det ettergitte beløp. Så lenge det motsatte ikke er sannsynliggjort, vil kreditor heller ikke kunne sies å ha sannsynliggjort at det foreligger «et endelig konstatert tap». Den praktiske hovedregel synes da å måtte bli at det ikke foreligger noe endelig konstatert tap så lenge forutsetningene har vært at debitorselskapet skal fortsette sin virksomhet – og dette selv om gjeldsettergivelsen var en helt nødvendig forutsetning for fortsatt drift.

Det tilføyes at dersom selskapet etter gjeldsettergivelsen driver virksomheten i en periode og så senere går konkurs eller avvikles på annen måte – eventuelt at aksjene blir solgt – så må det foretas en analyse av hvor mye kreditor har fått i utbytte – eventuelt gevinst på aksjene. Dersom ettergitt gjeld overstiger senere utbytteutdeling eller aksjegevinst, må det sies å foreligge et endelig konstatert tap for den overskytende del av gjeldsettergivelsen på det tidspunkt selskapet nedlegges, eventuelt når aksjene selges.

Syv

- (1) Dommer **Indreberg**: Saken gjelder gyldigheten av to ligningsvedtak, og reiser spørsmål om rett til fradrag for tap knyttet til ettergivelse av kundefordringer mot et deleid datterselskap.
- (2) Scancem International DA - heretter omtalt som Scancem - produserer og markedsfører sement i en rekke land. Som del av denne virksomheten selger Scancem forbruksmateriell, maskiner og reservedeler for produksjon av sement til datterselskaper i Afrika. Scancem inngår i det tyske konsernet HeidelbergCement, som er blant verdens største produsenter av bygningsmateriell.
- (3) I juli 2000 kjøpte Scancem 75 prosent av aksjene i det gabonske selskapet Société des Ciments du Gabon SA - heretter omtalt som Cimgabon. Selger var staten Gabon, som beholdt de resterende 25 prosent av aksjene. Cimgabon er et «société anonyme», en selskapsform som kan sammenliknes med et allmennaksjeselskap. Ingen av aksjonærene hadde særrettigheter.
- (4) Allerede da Scancem gikk inn som eier, gikk Cimgabon med betydelig underskudd. Den negative økonomiske utviklingen gjorde at aksjekapitalen ble nedskrevet fra 19 milliarder FCFA til FCFA 8 milliarder i 2004. Scancem, som leverte varer og tjenester til Cimgabon på kreditt, fikk likevel stort sett løpende betaling fram til 2006. Fra mars 2006 forverret imidlertid den økonomiske situasjonen seg for Cimgabon, og Scancems utestående økte kraftig.
- (5) Våren 2007 erkjente Scancem at den økonomiske utviklingen i Cimgabon nødvendiggjorde tiltak. Styret i Cimgabon, hvor Scancem hadde utpekt tre av fire medlemmer, forsøkte å få refinansiert selskapet. Det var løpende kontakt med myndighetene i Gabon, men det viste seg at staten Gabon ikke ville bidra med ny kapital, og heller ikke godtok å få utvannet sin posisjon som 25 prosent aksjonær. For at Cimgabon skulle få en tilstrekkelig egenkapital til at selskapets virksomhet kunne drives videre, ble løsningen at Scancem ved årsskiftet 2007-2008 formelt etterga 62 prosent av sine fordringer på Cimgabon.

- (6) Omregnet til norske kroner beløp de ettergitte fordringene seg til 158,4 millioner kroner. Scancem krevde fradrag for det meste av dette beløpet i selvangivelsene for 2007 og for det resterende i 2008. Sentralskattekontoret for storbedrifter innrømmet imidlertid ikke tapsfradrag for noen av årene under henvisning til at tap ikke var endelig konstatert. Scancem klaget til skatteklagenemnda, som ved vedtak 20. juni 2011 fastholdt de to vedtakene fra Sentralskattekontoret.
- (7) Ved stevning 20. desember 2011 reiste Scancem søksmål mot staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter med påstand om at skatteklagenemndas vedtak skulle oppheves. Oslo tingrett avsa 30. september 2012 dom [TOSLO-2011-206114] med slik domsslutning:
- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
  - 2. Hver av partene bærer sine saksomkostninger.»
- (8) Scancem anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 25. april 2014 avsa dom [LB-2012-192796] med slik domsslutning:
- «1. Anken forkastes.
  - 2. Sakskostnader for lagmannsretten tilkjennes ikke.»
- (9) Dommen ble avsagt under dissens 2-1. Både flertallet og mindretallet la til grunn at fradrag for tap i virksomhet bare kan kreves når tapet er endelig konstatert, men de så ulikt på om det faktisk var tilfellet her.
- (10) Scancem har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. For Høyesterett har Scancem lagt fram en skriftlig partsforklaring fra Arne-Jørg Selen. Det er også lagt fram noen nye dokumenter, men saken står i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for de øvrige retter.
- (11) Den ankende part, *Scancem International DA*, har kort gjengitt gjort gjeldende:
- (12) Korrekt hjemmel for å kreve fradrag her er skatteloven § 6-2 første ledd, siden ettergivelse anses som realisasjon av fordring, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav d. Paragraf 6-2 første ledd krever ikke, som § 6-2 annet ledd, at tap på fordringen må være «endelig konstatert».
- (13) Det følger også av skattelovens system, som blant annet skal ivareta hensynet til symmetri, at det må stilles andre og lempeligere vilkår for å gi tapsfradrag for kundefordringer enn for andre fordringer:
- (14) Skatteloven inneholder en rekke særregler for kundefordringer. Fordi det er påregnelig med et visst tap på slike fordringer, gis det en viss nedskrivingsadgang jf. skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b. Kundefordringer er også holdt utenfor den nye regelen i skatteloven § 6-2 tredje ledd som avskjærer rett til fradrag for tap på utestående fordringer der selskapene er nærstående, se skattelovforskriften § 6-2-2 annet ledd. Og i skattelovforskriften § 6-2-1 første ledd bokstav b gis en egen og lempeligere regel for når kundefordringer skal anses som endelig tapt.

- (15) Kundefordringene er oppstått ved avtaler om levering av varer og tjenester på kreditt på vanlige kommersielle vilkår. Deltakerne i Scancem er blitt inntektsbeskattet i de årene det er levert, jf. skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum. Når betaling uteblir og fordringene er endelig og irreversibelt ettergitt, må det gis tapsfradrag for at det skal skje en skattemessig gjenoppretting. Gjenoppretting kan ikke skje ved realisasjon av aksjene i Cimgabon, siden fritaksmetoden innebærer at det ikke kan kreves fradrag for tap ved salg av aksjene.
- (16) Subsidiært - under forutsetning av at skatteloven § 6-2 annet ledd er korrekt hjemmel og periodiseringsregel - gjøres det gjeldende at det også i konsernforhold må foretas en konkret bevisvurdering av om fordringene på gjeldsettergivelsestidspunktet kan anses endelig tap.
- (17) Den konkrete vurderingen her viser at det forelå et endelig tap på kundefordringene. Det er de faktiske omstendigheter på ettergivelsestidspunktet som er avgjørende - den etterfølgende utvikling er ikke relevant. Cimgabon var i realiteten konkurs i 2007. Ettergivelsen av fordringene tilførte ikke selskapet likvider. Verdien av selskapet var negativ, og HeidelbergCement AG måtte yte finansieringslån. Det var ingen potensielle kjøpere av aksjene. Cimgabon har ikke i ettertid klart å betale den delen av fordringsmassen som ikke ble ettergitt av Scancem.
- (18) I realiteten var det tale om en underhåndsakkord.
- (19) Ved den konkrete vurderingen må det også tillegges vekt at Cimgabon var deleid. Den andre eieren var staten Gabon, som hadde reell innflytelse over Cimgabon. Det bør dessuten sees hen til at den senere innførte regelen om avskjæring av rett til tapsfradrag i konsernforhold i skatteloven § 6-2 tredje ledd er begrenset til å gjelde der morselskapet har en eierandel på minst 90 prosent, jf. skattelovforskriften § 6-2-2 første ledd.
- (20) Det gjøres gjeldende at kundefordringene ikke hadde endret karakter på ettergivelsestidspunktet. De skal ikke anses som egenkapitaltilskudd.
- (21) Scancem International DA har nedlagt slik påstand:
- «1. Ligningen for inntektsårene 2007 og 2008 oppheves. Ved ny ligning innrømmes Scancem International DA fradrag for tap på fordring med kr 147 031 323 i inntektsåret 2007 og med kr 11 407 177 i inntektsåret 2008.
  - 2. Scancem International DA tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»
- (22) Ankemotparten, *staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter*, har kort gjengitt gjort gjeldende:
- (23) Fradragsrett reguleres i dette tilfellet av skatteloven § 6-2 annet ledd. Det følger av lovhistorien. Spørsmålet om det er første eller annet ledd i § 6-2 som regulerer forholdet, har imidlertid ikke betydning. Det er uansett klart at tap på fordring i virksomhet må være «endelig konstatert» for at det skal gis tapsfradrag. Selv om dette bare fremgår uttrykkelig av annet ledd, må et slikt vilkår innfortolkes i første ledd.

- (24) I Høyesteretts praksis er det lagt til grunn at kravet er strengt. Det gis bare fradrag når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt. Spørsmålet i konsernforhold blir om kreditorselskapet som aksjonær vil kunne få igjen det selskapet har gitt avkall på. Når debitorselskapet fortsatt er i drift og kreditorselskapet beholder aksjene, foreligger bare en tapsmulighet, ikke et endelig konstatert tap.
- (25) I dette tilfellet var debitorselskapet i full drift på ettergivelsestidspunktet, og det var ikke aktuelt med avvikling. Tvert imot skjedde ettergivelsen for at Cimgabon skulle kunne fortsette, noe som var i konsernets interesse. Ettergivelsen innebar at egenkapitalen i henhold til regnskapet ble positiv med 54 millioner kroner. Aksjene hadde ikke mistet sin verdi.
- (26) Cimgabon var ikke insolvent i 2007, men selv om det hadde vært tilfellet, ville ikke tapet kunne anses som endelig konstatert. Insolvensen måtte i så fall vært definitiv. Her drev imidlertid selskapet videre, dels med overskudd, etter 2007. Først i 2013 ble aksjene besluttet solgt.
- (27) Ettergivelsen var ikke en akkord. Men også om man skulle anse dette som en underhåndsakkoord, er det utilstrekkelig. Skattelovforskriften § 6-2-1 første ledd bokstav c krever at det må foreligge en akkord etter konkurslovgivningen for at tapet skal anses som endelig konstatert.
- (28) Det får ingen betydning at Scancem eide 75 og ikke 100 prosent av Cimgabon. Også ved deleide selskaper foreligger et interessellesskap. Spørsmålet blir om kreditor vil kunne få igjen det tapte som aksjonær. Det var tilfellet her, hvor Scancem hadde selskapsrettslig kontroll. At Scancem så seg tjent med å ta hensyn til staten Gabons syn på spørsmålet om refinansiering, endrer ikke dette.
- (29) I vår sak er det ingen grunn til å skille mellom kundefordringer og andre fordringer. Skatteloven § 6-2 annet ledd gjelder for alle fordringer. Den eneste bestemmelsen om kundefordringer som her kunne vært aktuell, er § 6-2-1 første ledd bokstav b i forskriften til skatteloven. Bestemmelsens vilkår for å anse kundefordringer som endelig konstatert tapt er imidlertid ikke oppfylt i dette tilfellet. Dessuten må også forskriftens vilkår sees i lys av interessellesskapet. Det avgjørende er om fordringen reelt sett er uerholdelig.
- (30) Det har ingen betydning at kundefordringer er unntatt fra anvendelsesområdet til skatteloven § 6-2 tredje ledd. Formålet med dette unntaket fra retten til tapsfradrag er å unngå skattemessige tilpasninger på grunn av forskjellene mellom beskatning av aksjeinntekter gjennom fritaksmetoden og de alminnelige skattereglene. Dermed er det ikke behov for å la fordringer som oppstår i forbindelse med ordinær drift, omfattes av regelen. Det har ikke overføringsverdi til spørsmålet om når kundefordringer på et datterselskap kan ansees endelig tapt.
- (31) Hensynet til forutberegnelighet tilsier ikke noe annet resultat. Regelen har hatt samme innhold siden skatteloven 1911. Det gjelder heller ikke noe generelt symmetriprinsipp i norsk rett.

(32) Det er ikke nødvendig for resultatet, slik staten ser det, å ta stilling til om kundefordringene har endret karakter til lån eller driftsstøtte. Statens syn er imidlertid at Scancem reelt sett finansierte driften av Cimgabon ved kreditt på kundefordringene. Scancems utestående hadde endret karakter fra kundefordringer til langsiktig finansiering eller driftstilskudd i 2007.

(33) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:

«1. Anken forkastes.

2. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for alle rettsinstanser.»

(34) **Mitt syn på saken**

(35) Jeg er kommet til samme resultat som lagmannsretten.

(36) Innledningsvis bemerker jeg at selv om Scancem er et deltakerlignet selskap, fastsettes inntekten på selskapets hånd som om det var skattyter.

(37) Fradrag for tap på fordringer reguleres av skatteloven § 6-2. Bestemmelsens første og annet ledd lyder:

«§ 6-2. Tap

(1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.

(2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.»

(38) I 2011 fikk bestemmelsen et tredje ledd som jeg kommer tilbake til.

(39) Partene er uenige om det er første eller annet ledd i skatteloven § 6-2 som regulerer rett til fradrag for tap ved ettergivelse av kundefordringer i virksomhet. Scancem fremhever at ettergivelse av en fordring gjør at den bortfaller. Det følger da av legaldefinisjonen i skatteloven § 9-2 første ledd bokstav d at en ettergivelse av fordringen må anses som realisasjon, og det følger klart av ordlyden at det er skatteloven § 6-2 første ledd som gjelder for tap ved realisasjon av formuesobjekter. Bestemmelsens annet ledd taler derimot om tap på utestående fordringer, noe som leder tanken mot fordringer som fortsatt er i behold. Dette har betydning, hevder Scancem, fordi første ledd ikke har noe tilleggskrav om at tapet må være «endelig konstatert» for at fradrag skal kunne kreves.

(40) Når staten likevel hevder at det er annet ledd som regulerer tapsfradrag ved ettergivelse av kundefordringer i næring, er det fordi forarbeidene viser at det ved skatteloven 1999 ikke var meningen å endre den tidligere rettstilstanden.

- (41) Før skatteloven 1999 regulerte skatteloven § 44 første ledd bokstav d både de materielle vilkår for og tidfestingen - periodisering - av fradragsrett for tap på utestående fordringer og annet tap i virksomhet. Bestemmelsen lød:

«§ 44. ... Til avdrag kommer således:

...

- d. Endelig konstatert tap på utestående fordringer i forretningsvirksomhet så vel som annet tap i næring eller forretningsforetagender, dog kun i den utstrekning, hvori tapet ikke allerede måtte være tatt i betraktning under foranstående a, b og c. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.»

- (42) Presiseringen om at fradragsrett forutsatte at det var tale om et «endelig konstatert tap», og at departementet kunne gi nærmere forskrifter, kom inn ved skattelovreformen i 1992, uten at det innebar noen realitetsendring se Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 107.

- (43) Som staten har påpekt, fremgår det klart av forarbeidene til skatteloven 1999 at det ikke har vært meningen å endre rettstilstanden. Helt generelt heter det i Ot.prp.nr.86 (1997-1998) på side 6 at det var en målsetning med den nye skatteloven å gjengi gjeldende skatterett med uendret realitet så langt det var mulig, og at mest mulig av det foreliggende tolkningsmaterialet i form av forarbeider, høyesterettsdommer mv. vedrørende gjeldende skattelovgivning ville beholde sin verdi. Det var altså tale om en teknisk fornyelse for å gi loven en enklere og mer oversiktlig form. Departementet foreslo en ordlyd i § 6-2 hvor bokstav b var ment å videreføre skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav d. Bestemmelsen gjennomgikk imidlertid en redaksjonell endring i Stortinget som tok sikte på å gjøre den enda mer pedagogisk ved å løfte fram sammenhengen med bestemmelsene i kapittel 9, jf. Innst.O.nr.40 (1998-99) side 23. Dermed beveget ordlyden seg lenger fra bestemmelsen i § 44 første ledd bokstav d, uten at noen realitetsendring var tilsiktet.

- (44) Jeg er på denne bakgrunn enig med staten i at den utformingen av fradragsbestemmelsen som skatteloven § 6-2 har fått, ikke kan få betydning for de spørsmålene som her er til vurdering. Slik bestemmelsen nå er formulert, antar jeg at tap på ettergitte fordringer, uansett om det skjer i eller utenfor virksomhet, mest naturlig må anses regulert av § 6-2 første ledd. Hvorvidt man vil si at ettergivelse av fordringer i virksomhet omfattes av § 6-2 første eller annet ledd, er imidlertid av underordnet betydning - i lys av bestemmelsens historikk må det være klart at fradrag for tap på fordringer i virksomhet uansett ikke kan kreves før tapet er endelig konstatert.

- (45) Hvilken vurderingsnorm skal så legges til grunn for å avgjøre om det i vår sak forelå et endelig konstatert tap på fordringene ved utgangen av 2007?

- (46) I utgangspunktet vil tap på en fordring være endelig konstatert når fordringen er endelig og irreversibelt ettergitt. Der det foreligger interessefellesskap mellom debitor og kreditor, kan dette komme i en annen stilling.

- (47) Høyesterett avsa på 1990-tallet tre dommer hvor dette var problemstillingen:

- (48) I Rt-1990-1143 «Norsedommen» krevde morselskapet fradrag for avsetning til dekning av tap på fordringer på selskapets heleide datterselskap. Virksomheten i datterselskapet var i hovedsak finansiert ved lån fra morselskapet. Rentene ble hvert år tatt til inntekt i morselskapet, men aldri betalt. På et tidspunkt ble deler av gjelden konvertert til egenkapital, og deler av rentefordringene ettergitt. Høyesterett kom, under dissens 4-1, til at selskapets krav på fradrag for tap på de ettergitte rentefordringene på dette tidspunktet ikke kunne tas til følge. Førstvoterende - og her var hele retten enig - uttalte blant annet:
- «At et krav er ettergitt, kan ikke i seg selv være tilstrekkelig til at det må konstateres at tap er inntrådt. Det må påvises at kravet i realiteten var uerholdelig.»
- (49) Men førstvoterende, som var i mindretall, fant at midlene måtte anses som endelig tapt, og mente det ikke kunne legges vekt på at selskapet etter refinansieringen og ettergivelsen av rentene sto i en sterkere stilling enn tidligere. Flertallet på fire dommere så annerledes på dette. Det la til grunn at rentefordringene ikke var endelig tapt før de ble ettergitt, kun at det forelå beregninger som viste at datterselskapets aktiva ikke var tilstrekkelige til å dekke gjelden. Det kunne da ikke ha betydning at morselskapet valgte å ettergi rentene, mente flertallet, og fortsatte:
- «At en kreditor ettergir en fordring, kan riktignok etter omstendighetene være en indikasjon for at fordringen er uerholdelig, men ettergivelsen har liten vekt som bevismoment i så henseende når den skjer overfor et heleiet datterselskap, hvor kreditor i sin egenskap av eneaksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor.»
- (50) Spørsmålet kom neste gang opp for Høyesterett i Rt-1993-700 «Selmerdommen». Her var debitor et kenyansk datterselskap stiftet av to norske entreprenørfirmaer som eide en halvdel hver. Det oppsto betydelige tap, og datterselskapet ble i 1983 besluttet avviklet. Det ene morselskapet krevde avskrevet tap på driftslån og kundefordringer, og fikk medhold. For Høyesterett var det dels spørsmål om dette var tap i næring, hvilket ble besvart bekreftende. Dermed forelå rett til tapsfradrag etter skatteloven § 44 første ledd bokstav d. Spørsmålet var så hvilket år tapet kunne føres til fradrag - det vil si når det var helt på det rene at fordringen ikke ville bli oppfylt. Høyesterett fant spørsmålet tvilsomt, men kom til at fradrag som krevd i 1984 burde aksepteres. Det ble lagt vekt på at virksomheten i datterselskapet var opphørt, og at selskapet var insolvent da virksomheten opphørte. I motsetning til i Norsedommen, hvor datterselskapet stod ved begynnelsen av den periode som skulle bringe inntekter til å dekke investeringene, gjaldt Selmersaken krav mot et selskap som hadde avviklet sin virksomhet og ikke ville få flere inntekter. Likevel fant altså Høyesterett avgjørelsen «noe tvilsom».
- (51) Den tredje saken er Rt-1999-1663 «Hydro Fertilizerdommen». Her var debitorselskapet en britisk datterdatter av Norsk Hydro. Renter på kassakredittlån og ansvarlig lån ble bokført løpende i Hydro, men ble etter hvert ettergitt på grunn av dårlig økonomi i det britiske selskapet. Hydro krevde tapsfradrag, men kravet førte ikke fram. Det var ikke tilstrekkelig at ettergivelsen ble ansett for reell. Høyesterett understreket at tapsfradrag etter § 44 første ledd bokstav d først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt, og at det stilles strenge krav til bevis for betalingsudyktighet. Når Høyesterett ikke fant kravet

oppfylt her, la retten blant annet vekt på at det britiske selskapets øvrige kreditorer ble dekket, og at det åpenbart ble funnet å være i konsernets interesse at virksomheten ble ført videre.

- (52) Dommene etablerer en streng norm. Det må være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt - og i konsernforhold må det ved den vurderingen trekkes inn om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Foreligger en realistisk mulighet for det, vil det ikke være et endelig konstatert tap, men en tapsrisiko.
- (53) I utgangspunktet synes situasjonen i vår sak svært parallell med den som beskrives i Norsedommen og Hydro Fertilizerdommen. På tidspunktet for ettergivelsen går datterselskapet dårlig, og er ute av stand til å betjene sine forpliktelser overfor morselskapet. Men det foreligger ikke planer om å avvikle datterselskapet, og det anses i konsernets interesse at selskapet blir satt i stand til å drive videre. Ettergivelsen skjer for at det skal være mulig. Ved ettergivelsen fikk Cimgabon en regnskapsmessig positiv egenkapital på ca. 54,7 millioner kroner. Virksomheten i Cimgabon fortsatte da også en god del år etter 2007, og genererte overskudd i flere av disse. Med mindre det foreligger relevante faktiske forskjeller eller lovendringer som tilsier at rettstilstanden nå er en annen enn den som gjaldt for de aktuelle dommene, må resultatet dermed bli at det var riktig å nekte fradrag i dette tilfellet.
- (54) Jeg ser først på om det er relevante faktiske forskjeller.
- (55) I både Norsedommen og Hydro Fertilizerdommen var debitorselskapet heleid. Riktignok var Hydro Fertilizer datterdatter, ikke datter, men den forskjellen ble ikke ansett å ha betydning. Cimgabon var ikke heleid, idet staten Gabon eide 25 prosent av aksjene. Jeg kan imidlertid ikke se at debitorselskapet må være heleid for at interessefellesskapet har betydning, og Scancems eierandel er etter mitt syn tilstrekkelig. At grensen er trukket ved 90 prosent for når § 6-2 tredje ledd - som jeg straks skal omtale nærmere - kommer til anvendelse, finner jeg ikke avgjørende. Scancem ville ha bestemmende innflytelse på avgjørelsen av om det skulle utdeles utbytte dersom Cimgabons økonomi tillot det, og slik i realiteten kunne motta betaling av de ettergitte kundefordringene. At medaksjonæren også ville ha krav på utbytte, kan nok øke risikoen for at de ettergitte forpliktelsene ikke fullt ut blir kompensert, eller at dette tar lengre tid, men det kan ikke ha avgjørende betydning.
- (56) Scancem har anført at det må tillegges vekt at medaksjonæren er den staten selskapet hører hjemme i, siden dette innebærer at medaksjonæren får større reell innflytelse enn eierandelen skulle tilsi. Illustrerende er at Scancem fryktet nasjonal overtakelse av Cimgabon hvis Cimgabons egenkapital var blitt styrket ved gjeldskonvertering og medfølgende utvanning av statens eierandel. Det er lett å forstå at en flertallsaksjonær i et tilfelle som dette kan finne det lite formålstjenlig å trumfe gjennom sin vilje. Ved vurderingen av styrken av et interessefellesskap, og muligheten det gir for at flertallsaksjonæren i realiteten ikke lider noe tap på sine ettergitte fordringer, må det avgjørende likevel være den innflytelsen et selskap har ut fra sin formelle eierposisjon.
- (57) En annen forskjell som er fremhevet av Scancem, er at de ettergitte fordringene var kundefordringer. Det anføres at det skal mindre til for å anse tap på kundefordringer for

endelig konstatert enn tap på andre fordringer. Ulike momenter er trukket fram for å underbygge dette. Før jeg vurderer dem, nevner jeg at det i de nevnte høyesterettsdommene var et sentralt tema hvordan de ettergitte fordringene skulle klassifiseres. Dersom det var tale om omløpsmidler, slik bl.a. kundefordringer er, kunne det den gang kreves fradrag før tapet var endelig konstatert, jf. den dagjeldende skatteloven § 50 annet ledd. Var det derimot tale om anleggsmidler - langsiktige pengeanbringelser - måtte tapet være endelig konstatert før fradrag kunne kreves, jf. 44 første ledd bokstav d. I dommene anførte skattyter at rentene var omløpsmidler. Høyesterett anså dem imidlertid som anleggsmidler fordi de i realiteten utgjorde kapitalstøtte.

- (58) I dag har ikke denne sontringen betydning for tidfestingen av tapsfradrag. Ved skattelovreformen 1992, som innførte realisasjonsprinsippet, ble det bestemt at § 44 første ledd bokstav d skulle gjelde fradragsretten for alle tap på fordringer i virksomhet, se Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 142. Fullt ut gjelder riktignok ikke dette, idet Stortinget valgte å beholde en sjablonmessig nedskrivingsadgang for kundefordringer. Det er imidlertid ikke en slik nedskrivning Scancem har krevd.
- (59) Scancem har særlig fremhevet tre forhold for å underbygge anførselen om at kundefordringene må anses endelig tapt.
- (60) Det første er forskriften til skatteloven § 6-2-1 første ledd bokstav b, som fastsetter at der fordringen er en kundefordring som ikke er innfridd seks måneder etter forfall, skal tapet anses endelig konstatert hvis kreditor har fremsatt minst tre purringskrav med normale intervaller, og utøvd slik aktivitet som forholdene tilsier.
- (61) Bestemmelsen gjelder helt generelt, men det er vanskelig å se at den kan anvendes etter sin ordlyd der det foreligger et interessefellesskap mellom debitor og kreditor. Uansett må den tolkes strengt, og jeg kan ikke se at den aktivitet Scancem utviste overfor Cimgabon oppfyller vilkårene i bestemmelsen:
- (62) Den 19. mai 2006 sendte Scancem en melding per e-post til Cimgabon hvor det ble påpekt at Cimgabon skyldte ca. 11 millioner euro, og at Scancem ikke hadde fått noen innbetalinger på over en måned. Scancem bad om en betalingsplan. Fra Cimgabon ble det svart at de skulle se hva de kunne få til i løpet av de kommende ukene, men at det var mange utgifter ved årets begynnelse, og at det var andre kreditorer som i mindre grad enn Scancem tilgav sen betaling. Den 7. juni 2006 spurte Scancem om det var noen betaling i sikte. Svaret var fortsatt nei, under henvisning til at Cimgabon hadde måttet betale utgifter til banklån, skatter, avgifter, forsikringer mv. Den neste forespørselen om betaling kom 1. mars 2007 - og lyder «do you have any payments in pipeline for us, it is a long time since we have seen any cash now». Svaret var negativt. Cimgabon opplyste å være «flat broke», og så ikke for seg noen betaling med den rådende kapitalstrukturen. Et nytt lån neste uke ville bli brukt til å regulere gjelden til andre leverandører - «our ordinary suppliers», som allerede hadde truet med å stanse leveringer.
- (63) Scancems henvendelser fremstår som forespørsler, ikke purringskrav, og de kommer heller ikke med normale intervaller. Det fremgår også at Scancem finner seg i å stå tilbake for

andre kreditorer, og det kan da vanskelig sies at kreditor utviser en slik aktivitet som forholdene tilsier.

- (64) Det andre forholdet Scancem trekker fram, er at kundefordringer ikke er omfattet av bestemmelsen i skatteloven § 6-2 tredje ledd, som kom inn i loven i 2011. Litt upresist kan man si at bestemmelsen fastsetter at selskaper som er omfattet av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38, ikke gis fradrag for tap på utestående fordringer i virksomhet dersom skyldneren er et nærstående selskap. Det fremgår av forskriften til skatteloven § 6-2-2 annet ledd bokstav a at avskjæringen ikke gjelder kundefordringer.
- (65) Til dette vil jeg bemerke at når kundefordringene særbehandles i forskriften til § 6-2 tredje ledd, henger det sammen med begrunnelsen for denne bestemmelsen. Forskjellene mellom beskatning av aksjeinntekter etter fritaksmetoden og de alminnelige skattereglene gav mulighet for skattemotiverte tilpasninger. For eksempel kunne et selskap foreta investeringer gjennom datterselskaper som ble etablert med lite egenkapital, og hvor hoveddelen av selskapets kapitalinnskudd ble gjort i form av lån. Dersom virksomheten i datterselskapet gikk dårlig, kunne morselskapet få fradrag for store deler av investeringen som tap på fordring. Hvis virksomheten gikk godt, ville avkastningen komme som gevinst eller utbytte på aksjene som er skattefri etter fritaksmetoden. Formålet med § 6-2 tredje ledd var å unngå slike tilpasninger - som undergravet en symmetrisk skattemessig behandling av gevinster og tap, se Prop. 1 LS (2011-2012) side 144. Dette formålet rakk ikke så langt at det tilsa avskjæring av fradragsrett for tap på fordringer som oppstår i forbindelse med ordinær forretningsdrift. Derfor ble kundefordringer mellom mor- og datterselskapet unntatt, se Prop. 1 LS (2011-2012) side 147. På denne bakgrunn kan jeg vanskelig se at unntaket for kundefordringer i denne relasjonen skal ha betydning for når tap på kundefordringer i vår sak skal anses endelig konstatert.
- (66) Endelig trekker Scancem fram at det vil være urimelig og i strid med symmetrihensynet om det ikke gis tapsfradrag som krevd for kundefordringene, fordi det ellers ikke vil skje en skattemessig gjenoppretting. Varene og tjenestene er levert, og Scancems vederlagskrav er, i samsvar med skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum, inntektsført det året de oppsto. Deltakerne i Scancem er derfor inntektsbeskattet for fordringene.
- (67) Også i Norsedommen var imidlertid de fordringene som var blitt ettergitt - rentefordringene - tatt til inntekt i morselskapet, selv om de aldri ble betalt. Skattyter gjorde som her gjeldende at nektelse av tapsfradrag var inkonsekvent og urimelig. Fradrag ble likevel nektet.
- (68) Når det gjelder spørsmålet om det er skjedd lovendringer som kan ha betydning for den rettsstilstand som de nevnte dommene fra 1990-tallet er uttrykk for, har jeg allerede vært inne på en del, og blant annet vist at skattelovreformen i 1992 ikke medførte noen realitetsendring av bestemmelsen i skatteloven § 44 første ledd bokstav d. Scancem har pekt på at fritaksmetoden gjør nektelse av fradrag som krevd urimelig, fordi den innebærer at tap ved salg av aksjer ikke kan fradragsføres, jf. skatteloven § 2-38. Jeg tar ikke stilling til om fritaksmetoden kommer til anvendelse her. Men jeg kan vanskelig se at innføringen i 2004 av fritaksmetoden kan få betydning for spørsmålet om når tapet kan anses endelig konstatert der det er interessefellesskap mellom kreditor og debitor. Jeg nevner i den forbindelse at

departementet så sent som i Prop. 1 LS (2011-2012), hvor kapittel 15 nettopp gjaldt følger av samspillet mellom fritaksmetoden og reglene om tapsfradrag, i sin omtale av gjeldende rett påpeker at «[i] konsernforhold vil vurderingen om hvorvidt et tap er endelig konstatert således måtte ta hensyn til interessefellesskapet mellom kreditor- og debitorselskapet». Departementet gir ikke på noen måte uttrykk for at rettstilstanden på dette punkt er endret, se side 144-145.

(69) Jeg er etter dette kommet til at Scancems anke må forkastes.

(70) Staten har vunnet saken fullt ut, og Scancem skal i utgangspunktet erstatte statens omkostninger, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. På samme måte som lagmannsretten er jeg imidlertid kommet til at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig at Scancem fritas for å dekke statens omkostninger, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a, og at det bør gjelde for alle instanser. Saken har reist spørsmål av prinsipiell art, og Scancem har hatt god grunn til å få saken prøvd.

(71) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

(72) Dommer **Skoghøy**: Jeg er kommet til at anken må tas til følge.

(73) Beskatningsvedtak må etter legalitetsprinsippet ha hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Ved avgjørelsen av om Scancem ved inntektslikningen for 2007 og 2008 skal ha rett til fradrag for fordringsettergivelsen overfor Cimgabon ved utgangen av 2007, må man derfor ta utgangspunkt i ordlyden i gjeldende skattelov. Selv om forarbeider, rettspraksis og reelle hensyn kan bidra til å presisere lovbestemmelsene, utgjør ordlyden den tyngste tolkingsfaktoren og danner rammen for regeltolkingen.

(74) Slik skatteloven er bygd opp, regulerer § 6-2 vilkårene for fradragsrett for tap, mens § 14-2 andre ledd regulerer hvilket inntektsår tapet skal fradragsføres. Vilkårene for tap ved realisasjon av formuesgoder reguleres av § 6-2 første ledd, jf. kapittel 9, mens vilkårene for fradrag for tap som oppstår på annen måte enn ved realisasjon, reguleres av § 6-2 andre ledd. Det følger av § 9-2 første ledd bokstav d at ettergivelse av fordring omfattes av realisasjonsbegrepet, og det er da § 6-2 første ledd som hjemler Scancems rett til å fradragsføre tapet.

(75) For fradragsrett for tap på fordringer som oppstår på annen måte enn ved realisasjon, krever § 6-2 andre ledd at tapet må være «endelig konstatert». Denne bestemmelse bryter med skattelovens systematikk ved at den ikke bare oppstiller vilkår for fradragsrett, men også angir når tapet kan fradragsføres. Dette henger formodentlig sammen med at det for tap som oppstår på annen måte enn ved realisasjon, vil være vanskelig å utlede noe bestemt tidfestingstidspunkt av § 14-2 andre ledd. Ved fradragsføring av slikt tap vil også vilkårene for fradragsrett og tidspunktet for kostnadsføring i praksis lett gli over i hverandre.

- (76) I motsetning til § 6-2 andre ledd oppstiller § 6-2 første ledd ikke som noe uttrykkelig vilkår for fradragsrett at tapet er endelig konstatert. Etter min oppfatning får imidlertid dette ingen betydning. Også for tap som oppstår ved ettergivelse av fordring, må det - selv om fradragsretten vurderes etter første ledd - være et vilkår for fradragsrett at fordringen er uerholdelig. For fordringer må det inngå som et integrert element i tapsbegrepet at det ikke er mulig å oppnå dekning. At det gjelder et slikt vilkår, fremgår også av lovforarbeidene, se Innst.O.nr.80 (1990-91), side 169, jf. vedlegg til innstillingen, del XII, side 20 og side 110-111. Selv om fradragsføring av tap som oppstår ved ettergivelse av fordringer, blir vurdert etter § 6-2 første ledd, må det således være et vilkår at tapet er endelig konstatert.
- (77) Etter § 14-2 andre ledd skal kostnader fradras i det året da det «oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden». Det følger av denne bestemmelse at det er et vilkår for fradragsføring av tap ved ettergivelse av fordring at ettergivelsen er irreversibel. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig for fradragsrett. Som nettopp påpekt, må det for slikt tap i tillegg være et vilkår for fradragsrett at fordringen er uerholdelig. Det må dessuten være en forutsetning for fradragsrett at ettergivelsen ikke er blitt erstattet av noenlunde tilsvarende verdier, da det ellers ikke vil være oppstått noe tap.
- (78) Som førstvoterende har redegjort for, ettergav Scancem ved utløpet av 2007 NOK 158 438 500 av den fordring som Scancem hadde overfor Cimgabon. Dette utgjorde 62 prosent av Scancems totale utestående overfor Cimgabon på dette tidspunkt. Det er ikke tvilsomt at denne ettergivelsen var bindende og irreversibel. Spørsmålet er om fordringen på dette tidspunkt var uerholdelig, og om det ettergitte beløp er blitt erstattet av noenlunde tilsvarende verdier.
- (79) Cimgabon tilfredsstilte ved utgangen av 2007 ikke de krav som gabonsk rett stilte til egenkapital, og det er på det rene at ettergivelsen var nødvendig for at selskapet ikke skulle måtte avvikle. Ved at Scancem ettergav i overkant av NOK 158 millioner, fikk Cimgabon en regnskapsmessig positiv egenkapital på rundt NOK 54,7 millioner, og dette gav selskapet det nødvendige egenkapitalfundament for videre drift.
- (80) Det kan ikke være tvilsomt - og er heller ikke bestridt - at ettergivelsen var forretningsmessig velbegrunnet, og at det er etter min mening også åpenbart at det ettergitte beløp på ettergivelsestidspunktet var uerholdelig. Når ligningsmyndighetene har lagt til grunn at det likevel ikke er fradragsrett, er det fordi Scancem som 75 prosent-aksjonær hadde mulighet til å oppnå utbytte og økt verdi på aksjene ved fremtidig drift. Slik jeg ser det, kan imidlertid dette ikke danne grunnlag for å nekte fradragsrett.
- (81) Som nevnt fikk Cimgabon ved gjeldsettergivelsen en positiv regnskapsført egenkapital på rundt NOK 54,7 millioner. Av dette beløp utgjør Scancems andel 75 prosent - det vil si rundt NOK 41 millioner. Dette var imidlertid en verdi Scancem ikke hadde noen mulighet til å realisere, da det ut fra det opplyste må legges til grunn at aksjene i Cimgabon heller ikke etter gjeldsettergivelsen hadde noen markedsverdi. Ved gjeldsettergivelsen skjedde det således ikke noen verdikonvertering.

- (82) Etter min oppfatning kan den mulighet som Scancem ved fortsatt drift av Cimgabon hadde til å oppnå aksjeutbytte og verdistigning på aksjene, ikke trekkes inn ved vurderingen av om tapet av det ettergitte beløp var endelig. Den mulighet som lå i å oppnå avkastning og verdistigning på aksjene, var knyttet til eierskapet til aksjene, og ikke til fordringsettergivelsen. Ved gjeldsettergivelsen opphørte den ettergitte del av fordringen å eksistere. Dersom aksjene skulle ha steget i verdi etter gjeldsettergivelsen, ville denne verdistigningen i tilfelle ha vært skapt av overskudd i selskapet etter gjeldsettergivelsen. Det ettergitte fordringsbeløp var vederlag for tidligere leveranser. Denne verdien gikk endelig tapt ved fordringsettergivelsen ved utløpet av 2007 - og kunne ikke gjenoppstå senere.
- (83) Under henvisning til flere avgjørelser av Høyesterett på 1990-tallet har staten hevdet at vilkåret for at det ved fordringsettergivelse skal kunne konstateres endelig tap, er svært strengt. Disse avgjørelsene gjelder imidlertid rettstilstanden før skattereformen av 1992. Den gang gjaldt det samme regler for å fradragsføre tap på aksjer i næring som for tap på utestående fordringer. Hvorvidt det skulle gis fradrag for tap på fordringer ved ettergivelse overfor datterselskap, hadde således bare betydning for tidspunktet for fradragsretten, og ikke for om det overhodet skulle gis fradrag. Etter innføringen av fritaksmetoden for beskatning av selskapsaksjonærer ved lovendring i 2004 er rettstilstanden blitt en helt annen. Et viktig element i fritaksmetoden er at selskapsaksjonærer ikke kan fradragsføre tap på aksjer, se skatteloven § 2-38. Dersom tapsfradrag blir nektet ved konvertering av fordringer til verdier i aksjer, vil derfor retten til å fradragsføre tapet definitivt opphøre. Dette innebærer at den påberopte rettspraksis fra 1990-tallet, som er basert på en helt annen rettslig virkelighet, ikke kan overføres til dagens situasjon. Etter de regler som gjelder i dag, må tap ved ettergivelse av fordringer etter min oppfatning anses endelig konstatert
- dersom fordringen var reelt uerholdelig på ettergivelsestidspunktet,
  - ettergivelsen er irreversibel og
  - fordringen ved ettergivelsen ikke er blitt konvertert til andre formuesgoder med samme eller noenlunde tilsvarende verdi.
- (84) Da alle disse vilkårene er oppfylt, stemmer jeg for dom i samsvar med Scancems påstand.
- (85) Dommer **Bull**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Indreberg.
- (86) Dommer **Matheson**: Likeså.
- (87) Justitiarius **Schei**: Likeså.
- (88) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. *Anken forkastes.*
2. *Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.*

## SkN 15-019 Bjørvika Kontorbygg

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1 første ledd

**Høyesterett:** Dom av 26. februar 2015. **Sak nr.:** HR-2015-461-A.

**Dommere:** Endresen, Bårdsen, Bull, Normann, Skoghøy. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-136228 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-192748 - Høyesterett HR-2015-00461-A, (sak nr. 2014/579), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Bjørvika Kontorbygg I AS (advokat Cecilie Amdahl - til prøve)

**Ankemotpart:** Staten v/Skatt øst (Regjeringsadvokaten v/advokat Ida Thue).

**Hva saken dreide seg om:** Saken dreide seg om to spørsmål: i) Aktiveringsplikt: Det første var om tomteeiers bidrag til infrastrukturtiltak som kunne få betydning for utnyttelsen av et tomteområde, var aktiveringspliktig eller kunne kostnadsføres direkte, jf. sktl. § 6-1 (1). ii) Gjenstand for aktivering: Utgjorde bidraget en verdiøkning på tomteområde eller kunne deler av det aktiveres på den bygning som tomteeier var i ferd med å bygge?

**Kort omtale av dommen:** *Oslo S Utvikling AS* inngikk i 2005 avtale om utleie av et fremtidig kontorbygg på en eiendom det hadde i Bjørvika. Etter at leiekontrakt var inngått, ble *Barcode 101 AS* opprettet – et selskap som skulle eie bygningen og stå for utleie av kontorbygget som var under bygging.

I desember 2005 ble aksjene i *Barcode 101* solgt til *Bjørvika Kontorbygg I AS*. Tomta i Bjørvika ble overdratt til *Barcode 101* i 2007 – samme år som *Barcode 101* betalte 21,3 millioner kroner i infrastrukturbidrag til et utviklingsselskap som tomteeiere i området hadde forpliktet seg til.

Ved ligningen for 2007 aktiverte *Barcode 101* 80 % av infrastrukturbidraget på bygningen og 20 % på tomt. Det som var aktivert på bygning ble krevd avskrevet med i alt 341 460 kroner.

Ved endringsvedtak i 2009 ble avskrivningene i 2007 tilbakeført da hele infrastrukturbidraget ble antatt å skulle aktiveres på tomta.

Ved klagebehandlingen argumenterte *Barcode 101* for at hele infrastrukturbidraget måtte kunne fradragsføres som kostnad etter sktl. § 6-1. Klagenemnda fastholdt imidlertid vedtaket.

Rettslig overprøving av klagevedtaket: Selskapet gikk til søksmål i 2011, men Staten v/Skatt øst ble frifunnet ved Oslo tingretts dom av 26.09.2012. Etter at *Barcode 101* påanket dommen ble selskapet fusjonert med *Bjørvika Kontorbygg I AS*. Anken ble imidlertid forkastet av Borgarting lagmannsrett ved dom 29.01.2014 og i neste runde av Høyesterett i dommen av 25.02.2015 som omtales her. – Saksøker ble idømt sakskostnader for alle instanser – i sum noe i overkant 340 tusen kroner.

Høyesterett fant at vederlaget for infrastrukturbidraget hadde skjedd til inntekts erverv.

Spørsmålet i saken var imidlertid om bidraget var en *pådratt og oppofret kostnad* i skattemessig forstand – altså at utbetalingen medførte en *reduksjon i skattyters formuesstilling*. Dette fant Høyesterett at ikke var tilfellet. Utbetalingen utgjorde derfor ingen kostnad i relasjon til sktl. § 6-1.

Bidraget hadde ingen tilknytning til den forutsatte næringsvirksomhet (dvs. utleie av det planlagte bygget), men utgjorde en forutsetning for å komme i posisjon til å kunne utøve denne virksomhet. Infrastrukturbidraget omfattet ikke kostnader til fundamentering av bygg eller andre kostnader som inngår i byggekostnadene, men tok sikte på tiltak som var egnet til å påvirke tomteverdien. Bidraget måtte derfor aktiveres på tomta og utgjorde følgelig en del av ervervssummen for denne (se særlig avsnitt 50).

**Referentens kommentarer:** Utfallet av denne sak er neppe overraskende, verken for spørsmålet om det forelå aktiveringsplikt eller for spørsmålet om klassifikasjonen av aktiveringspliktig beløp – hva slags objekt som var anskaffet.

Først en liten innledende kommentar fra avsnitt 39 i dommen: Det er nokså opplagt at det er «*de økonomiske realiteter i avtaleverket*» som vil være avgjørende for den skattemessige behandling av infrastrukturbidraget. Og den *skattemessige behandling av et slikt bidrag* er selvsagt noe partene ikke avtale – det er et ligningsspørsmål.

Kostnadsføring eller aktiveringsplikt: Når en tomteeier pådrar seg kostnader for å få regulert eller omregulert et tomteområde, vil dette måtte anses som en form for "påkostning" på tomteområdet – altså en aktiveringspliktig kostnad. I prinsippet har slike kostnader samme karakter som andre kostnader som tomteeier har pådratt seg for å erverve tomta. Reelt sett foreligger det ikke noen formuesoppofrelse – altså en pådratt kostnad. Og tilsvarende må gjelde for betaling for en infrastruktur i et område som kan påvirke utnyttelsen av og verdien av tomtene i området.

Aktivering på hvilket objekt – tomt eller bygning? Reguleringsplanen for et tomteområde kan avgjort påvirke tomteverdien. Dersom en tomteeier pådrar seg kostnader for å få omregulert en tomt til høyere utnyttelsesgrad, må kostnadene avgjort sies å knytte seg til tomta og ikke til et planlagt bygg som er basert på den endrede reguleringsplan. Det samme må være tilfellet når en tomteeier betaler bidrag for å tilrettelegge for infrastruktur som etter all sannsynlighet vil kunne ha en positiv innvirkning for utnyttelsen av et tomteområde og følgelig for verdien av dette. Og det kan neppe være noen tvil om at en forbedring av en infrastruktur i et byområde, vil kunne påvirke verdien av en tomt hvis den ble realisert før byggeplanene ble igangsatt.

I dette tilfelle var imidlertid byggingen igangsatt i 2005, mens infrastrukturbidraget ble betalt i 2007. Det er likevel lett å følge Høyesterett her: Infrastruktur og bidrag for å få tilrettelagt for en slik struktur, vil kunne påvirke utnyttelsesmulighetene for tomter i området og følgelig verdien av disse. Det synes derfor nokså åpenbart at slike bidrag må anses for å ha en direkte tilknytning til tomta og verdien av denne og bare en indirekte tilknytning til en bygning som er under oppføring eller planlegges oppført på tomta. Det er lett å følge Høyesterett i at «infrastrukturbidraget ikke for noen del erstatter de ordinære kostnader ved oppføring av bygget» (avsnitt 50).

Altså intet overraskende utfall dette.

Syv

- (1) Dommer **Endresen**: Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndens vedtak som endret ligningen for skatteåret 2007. Nemnden la til grunn at bidrag til infrastrukturiltak i sin helhet skulle aktiveres som en del av tomtens kostnad, slik at bidraget hverken kunne utgiftsføres straks eller komme til fradrag ved inntektsfastsettelsen i form av avskrivninger på det bygg som ble oppført på tomten.
- (2) Siden 1980-tallet har det pågått utredningsarbeid med sikte på utvikling av området Bjørvika i Oslo. Området omfattet i første rekke havneområder, veier og jernbaneareal. Planene inkluderte blant annet bygging av ny opera og andre kulturbygg, og omlegging av riksvei til senketunnel, som sammen med omlegging av jernbanetrafikken ville kunne frigjøre store arealer til kontor, boliger, parker mv.
- (3) Ved St.meld.nr.28 (2001-2002) og den videre behandling av denne meldingen ble det oppnådd enighet om de grunnleggende forutsetninger for utviklingen av den nye bydelen. Staten skulle dekke det vesentligste av utgiftene til omlegging av riksvei, Oslo kommune skulle dekke kostnadene til sosial infrastruktur, og de øvrige infrastrukturkostnader ble forutsatt belastet de berørte tomteeiere.
- (4) De berørte arealer var i hovedsak eiet av ulike statlige og kommunale etater. Eiendomsinteressene ble som ledd i prosessen samlet i de to selskapene HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS. I sistnevnte selskap kom det privateide Linstow Eiendom AS inn som 50 prosent eier.
- (5) Grunneierne inngikk i 2001 en avtale med staten og Oslo kommune om å forhandle om et felles eiendomsselskap for alle utviklede arealer, under forutsetning om en prosess som sikret nødvendig avklaring av rammebetingelser i form av bidrag til infrastruktur og framdrift. I 2002 etablerte Oslo S Utvikling AS og HAV Eiendom AS et felles utbyggingsselskap: Bjørvika Utvikling AS.
- (6) Bjørvika Utvikling AS etablerte et heleid datterselskap, Bjørvika Infrastruktur AS, for å forestå utbyggingen av teknisk infrastruktur i området. Selskapet skulle så motta infrastrukturbidrag fra grunneierne etter hvert som de enkelte eiendommene ble bebygd.
- (7) Som ledd i et større avtalekompleks påtok Bjørvika Infrastruktur AS seg, i en avtale med Oslo kommune, ansvaret for prosjektering, finansering og bygging av ulike infrastrukturiltak som var nødvendige for den forutsatte utbygging. Tiltakene omfattet veier, broer, gang- og sykkelveier, parker, allmenninger og kaifronter mv. - alt innenfor planområdet. Eiendomsretten til tiltakene skulle etter ferdigstillelse overføres vederlagsfritt til Oslo kommune. De samlede kostnader ble anslått til ca. 2 milliarder kroner, og dette beløpet skulle belastes det samlede utbyggingsvolum på i størrelsesorden 840 000 m<sup>2</sup>.
- (8) Bjørvika Utvikling AS stilte garanti for de forpliktelser Bjørvika Infrastruktur AS påtok seg under avtalen. I påtegning på avtalen forpliktet HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS seg til å kreve infrastrukturbidrag for det enkelte byggetrinn, og at bidragene skulle betales direkte til Bjørvika Infrastruktur AS til dekning av infrastrukturkostnadene.

- (9) Dette ble fulgt opp i en avtale av samme dag mellom HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS. De to selskapene forpliktet seg ved avtalen til å sørge for at fremtidige erververe av deres grunneiendommer skulle overta ansvar for infrastrukturkostnader. De påtok seg også å påse at den enkelte erverver hadde nødvendig finansiell styrke til å kunne oppfylle forpliktelsen.
- (10) Tvisten i saken her gjelder en av eiendommene som Oslo S Utvikling AS eide. Lagmannsretten har sammenfattet de sentrale elementer i faktum slik:

«Eiendommen var den første i den såkalte barcode-rekken som ble bebygd. Den 17. mars 2005 inngikk Oslo S Utvikling AS avtale om utleie av et fremtidig kontorbygg på eiendommen. Selve byggarbeidene startet kort tid etter at leieavtalen var inngått. Oslo S Utvikling AS opprettet deretter selskapet Barcode 101 AS med sikte på at eierskap, bygging og utleievirksomhet knyttet til eiendommen skulle være samlet på én og samme hånd. Den 29. desember 2005 inngikk Oslo S Utvikling AS avtale med Bjørvika Kontorbygg I AS om salg av aksjene i Barcode 101 AS. Handelen omfattet tomtegrunnen, som var under fradeling, leieavtalen og avtaler i forbindelse med selve byggingen m.v. ... Tomta ble overført til Barcode 101 AS i 2007. Samme år betalte Barcode 101 AS til sammen 21 341 250 kroner i infrastrukturbidrag til Bjørvika Infrastruktur. Bygget sto ferdig i desember 2007.

I ligningen for inntektsåret 2007 krevde Barcode 101 AS fradrag med 341 460 kroner. Fradraget gjelder infrastrukturbidraget, og er basert på at 80 prosent av det samlede infrastrukturbidraget kunne aktiveres på bygget og så avskrives. De resterende 20 prosent ble aktivert på tomta, som ikke kan avskrives ettersom den ikke verdiforringes ved slit og/eller elde.

Skattekontoret varslet endring, men rakk ikke å gjennomføre endringen ved den ordinære ligningen. Det ble startet endringssak, der skattekontoret fattet vedtak 14. januar 2009. I vedtaket konkluderte skattekontoret med at hele kostnaden til infrastruktur utenfor egen eiendom skal aktiveres på tomta og ikke kan avskrives. Skattekontoret vurderte om kostnaden kunne føres til fradrag etter skatteloven § 6-15, noe skattekontoret fant at det ikke er adgang til.

Barcode 101 AS klagde til skatteklagenemnda. Under saksforberedelsen argumenterte selskapet for at hele beløpet, ca. 21,3 millioner kroner, kunne føres til fradrag etter skatteloven § 6-1 om fradrag for kostnader. Nemnda fattet 23. februar 2011 vedtak der skattekontorets vedtak fastholdes. Skatteklagenemnda kom til at kostnaden ikke var pådratt i lovens forstand, idet det ikke var skjedd noen oppofrelse. Nemnda kom videre til at det ikke var grunnlag for en fordeling av kostnadene på bygningen og tomta og at kostnadene skal aktiveres på tomta.»

- (11) Selskapet reiste 25. august 2011 sak for Oslo tingrett om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak.

- (12) Oslo tingrett avsa 26. september 2012 dom [TOSLO-2011-136228] med slik domsslutning:
- «1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
  2. Barcode 101 AS dømmes til innen to uker å betale staten v/Skatt øst sakskostnader med kr 108 880 - ethundreogåttetusenåttehundreogåttikroner -.»
- (13) Barcode 101 AS anket Oslo tingretts dom til Borgarting lagmannsrett.
- (14) Etter at anke var uttatt, ble selskapet 21. november 2012 slettet etter fusjon med selskapet Bjørvika Kontorbygg I AS. Bjørvika Kontorbygg I AS har overtatt Barcode 101 AS' skatterettslige posisjoner, og trådte etter fusjonen inn i ankesaken som ankende part.
- (15) Borgarting lagmannsrett avsa 29. januar 2014 dom [LB-2012-192748] med slik domsslutning:
- «1. Anken forkastes.
  2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Bjørvika Kontorbygg I AS 138.625 - etthundreogtrettiåttetusensekshundreogtjuefem - kroner til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra dommen er forkynt.»
- (16) Bjørvika Kontorbygg I AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen. Saken står for Høyesterett i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (17) Den ankende part, *Bjørvika Kontorbygg I AS*, har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (18) Fradragsretten for infrastrukturbidraget følger direkte av skatteloven § 6-1. Kostnaden er pådradd til inntekts ervervelse. Kostnaden har ingen tilknytning til skattyters tomt; skattyter har ikke mottatt noen motytelse. Den fordel skattyter måtte ha er av almen karakter, og er rettslig sett uten betydning for fradragsretten.
- (19) Den skatterettslige konsekvens av infrastrukturbidraget må vurderes i lys av den ekstraordinære bakgrunnen for kostnaden. Kostnaden har medgått til bygging av infrastruktur for en hel ny bydel, og gjelder tiltak som går langt ut over det som kunne vært pålagt med hjemmel i plan- og bygningsloven. Betalingen er ikke en motytelse for tillatelse fra det offentlige, og infrastrukturtiltakene fører ikke til noen verdiøkning på selskapets eiendom. I en by må en grunneier kunne forutsette at det er gater og veier betalt av det offentlige. Eiendelene det investeres i gjennom infrastrukturbidragene, tilfaller kommunen, og noen av disse eiendelene ligger geografisk langt unna selskapets eiendom, slik som blant annet kaifronter og gater i området avsatt til boliger.
- (20) Lagmannsretten har uriktig lagt til grunn at den forventede infrastrukturbetalingen utgjorde en del av kjøpesummen for tomten. Hvis det hadde vært riktig, ville det i seg selv vært avgjørende for at betalingen måtte aktiveres på tomten, men allerede hva infrastrukturtiltakene bestod i og omfanget av dem, gjør en slik betraktningssmåte lite naturlig. Det ville også føre til helt urimelige resultater om transaksjonen i seg selv skulle

føre til en endret skattemessig behandling av infrastrukturbidraget. Det ville komme i veien for transaksjoner som ville bidra til den ønskede utvikling av området.

- (21) Det følger da også direkte av avtalen mellom Oslo S Utvikling AS og Bjørvika Kontorbygg I AS om kjøp av aksjene i Barcode 101 AS at infrastrukturbidraget ikke utgjorde en del av kjøpesummen for tomten. Da kjøpekontrakten ble inngått, var ingen del av infrastrukturkostnadene forfalt, og det sies uttrykkelig at tomten fulgte med fri for pengeheftelser. I avtalen er det videre et eget punkt om aksjekjøpesummen og oppgjøret. I et underpunkt om byggekostnaden ved det bygg som det var intensjonen å la oppføre, behandles vederlag for tomten og infrastrukturbidrag som to separate poster.
- (22) I tilknytning til overdragelsen av tomten fra Oslo S Utvikling AS til Barcode 101 AS ble det dessuten avholdt en takst. Leiekontrakten var allerede inngått, og det var behov for å få identifisert tomteverdien. Også i denne taksten er infrastrukturbidraget og tomteverdien holdt atskilt; det er gjort fradrag for infrastrukturkostnadene før grunnlaget for beregning av tomteprisen.
- (23) Da selskapet ervervet tomten, var betalingsplikten kun betinget. Selger hadde ingen forpliktelse som kunne overføres til kjøper. Plikten til å betale infrastrukturbidraget ble utløst av byggingen, med plikt til å betale i tre trinn etter hvert som byggingen nådde ulike milepæler. Beløpets størrelse avhang av hvor mye som ble bygd. Da aksjeoverdragelsen ble gjennomført, var byggingen i gang, men avtalen om tomteervervet ble inngått på et tidligere tidspunkt. Om prosjektet allerede da avtale ble inngått, var så vidt langt utviklet at det var sannsynlig at infrastrukturbidraget måtte betales, ville dette under ingen omstendighet ha rettslig relevans.
- (24) Det er på det rene at tomten ikke kan utnyttes etter sitt formål uten at det betales infrastrukturbidrag, men dette må anses som et kjøpelyte. Like lite som når en eiendom er beheftet med en faktisk mangel, vil det foreligge plikt til aktivering av «utbedringskostnaden». At kostnaden var kjent på transaksjonstidspunktet, er uten betydning.
- (25) At reglene om aktivering og avskrivning ikke passer, illustrerer også at det er uholdbart å anse den fremtidige betingede plikt til å betale infrastrukturbidrag som en del av tomtekostnaden. Selskapet eier ikke det som er finansiert ved infrastrukturbidragene, selskapet kan ikke selge disse eiendelene, og de inngår ikke som driftsmidler i selskapets virksomhet. Det er dessuten kun en svak, og ingen lineær, sammenheng mellom tomtens verdi og hvor mye som kan bygges på den.
- (26) Endelig viser den omstendighet at infrastrukturbidragene har en nærmere tilknytning til bygget enn til tomten, at det er en uholdbar konstruksjon å anse den fremtidige betaling som en del av tomtevederlaget. Dette må også gjelde ved vurderingen av hva som kan anses som en kostnad i forbindelse med erverv eller anskaffelse av en tomt.

- (27) Den konstruksjon at kostnader ved forpliktelser knyttet til et erverv skal aktiveres på den ervervede eiendel, er da også avvist ved Høyesteretts dom i Rt-2014-108, som er avsagt etter lagmannsrettens dom.
- (28) Den ankende part har videre utdypet hvorfor den alminnelige fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 og spesialbestemmelsen i § 6-15 riktig forstått gir fradragsrett når det ikke kan legges til grunn at betalingen av infrastrukturbidraget ikke kan anses som en del av kjøpesummen, og det er gjort gjeldende subsidiært og atter subsidiært at infrastrukturbidraget skulle ha vært aktivert på bygningen, og at det i hvert fall var feil av skatteklagenemnden ikke å vurdere en fordeling av aktiveringsplikten på tomt og bygning. Slik jeg ser på saken, finner jeg ikke grunn til å redegjøre nærmere for disse anførselene.
- (29) Bjørvika Kontorbygg I AS har lagt ned slik påstand:
- «1. Prinsipalt: Skatteklagenemndas vedtak oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at infrastrukturkostnadene er direkte fradragsberettigede.
  2. Subsidiært: Skatteklagenemndas vedtak oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at infrastrukturkostnadene aktiveres på skattyters bygning.
  3. I alle tilfeller: Bjørvika Kontorbygg I AS tilkjennes sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»
- (30) Ankemotparten, *staten ved Skatt øst*, har i det vesentligste gjort gjeldende:
- (31) Ankende parts overtakelse av plikten til å betale infrastrukturbidrag må anses som en del av kjøpesummen for tomten. Det var ingen usikkerhet knyttet til betalingsforpliktelsen, som fulgte som en nødvendig forutsetning for utnyttelse av tomten i tråd med intensjonen. Det var klart nok et sentralt punkt i den inngåtte avtale at kjøper skulle overta denne forpliktelsen. Kjøpesummen bestod dels av betaling direkte til selger og dels ved betaling til Bjørvika Infrastruktur AS.
- (32) At dette er den naturlige forståelse av den inngåtte avtale, følger også av at utnyttelsesmulighetene for tomten nettopp var et resultat av de infrastrukturtiltak som bidraget inngikk i finansieringen av.
- (33) Infrastrukturtiltakene løftet verdien av hele Bjørvikaområdet, og som en del av dette også verdien av den aktuelle tomten. Området rundt tomten er omdannet fra trafikkmaskin/havn/jernbane til et sentralt og attraktivt forretningsstrøk. Det gjelder en alminnelig presumpsjon for at det er balanse i ytelsene i gjensidig bebyrdende avtaler som inngås på frivillig basis, og det er ingen konkrete holdepunkter for at verdiøkningen for den aktuelle tomten var mindre enn den del av infrastrukturkostnadene som var allokert til denne. Det er tale om en varig tilført verdi, og aktivering på tomten er den eneste naturlige skattemessige behandling.
- (34) Det er den aktuelle transaksjonen som må bedømmes skattemessig, men det tilføyes at den skattemessige løsning måtte blitt den samme om utbyggingen var blitt gjennomført i regi av Oslo S Utvikling AS.

- (35) Staten v/Skatt øst har lagt ned slik påstand:  
«1. Anken forkastes.  
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»
- (36) **Jeg er kommet til** at anken må forkastes.
- (37) Skatteloven § 6-1 er hovedbestemmelsen om rett til skattemessig fradrag i inntekt for kostnad. Bestemmelsens første ledd lyder slik:  
  
«§ 6-1. *Hovedregel om fradrag*  
(1) 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.»
- (38) Betalingen av infrastrukturbidraget er klart nok skjedd til inntekts ervervelse. Spørsmålet i saken er om betalingen er en pådradd kostnad i lovens forstand. Lovens vilkår for utgiftsføring er at det har skjedd en oppofrelse - at utbetalingen har medført en reduksjon i skattyters formuesstilling. På samme måte som lagmannsretten er jeg kommet til at overtakelsen av plikten til å betale infrastrukturbidraget utgjør en del av kjøpesummen for tomten, og vilkåret om at det skal ha skjedd en oppofrelse, er da ikke oppfylt.
- (39) Dette er en naturlig forståelse av de inngåtte avtaler. Det var helt fra det omfattende avtaleverk ble inngått i 2003, en forutsetning at infrastrukturkostnadene skulle videreføres ved fradeling av tomter. Når overdragelse fant sted på et tidspunkt da det var avklart hva som skulle bygges på den aktuelle tomten, var også størrelsen på forpliktelsen kjent for partene. Avtaleverket er imidlertid ikke eksplisitt med hensyn til hva som samlet betales for tomten. Ettersom tomten overdras som ett element i en samlet overdragelse som også omfatter en langsiktig leiekontrakt for det bygget som forutsettes oppført, og den forutgående overdragelse av aksjene i datterselskapet forutsetter en merverdi, vil fastsettelsen av hva som kan anses som den faktiske tomtekostnad, måtte bero på en rettslig vurdering av hvilken del av den samlede betaling som kan henføres til tomten. Det er de økonomiske realiteter i avtaleverket som må være avgjørende for den skattemessige behandling av infrastrukturbidraget. Partene kan ikke ved avtale bestemme den skattemessige behandling av dette.
- (40) Infrastrukturbidraget bygger i saken her på avtale, men alminnelige betraktninger i forarbeidene til refusjonsbestemmelsene i bygningsloven av 1965 gir etter mitt syn likevel et godt utgangspunkt for vurderingen. I Ot.prp.nr.1 (1964-65) vises det på side 70 først til innstillingen fra Tomtekomitéen:  
«Tomtekomitéen behandler spørsmålet om refusjon på side 86-88 i sin innstilling. Den finner det naturlig at utgifter som er nødvendige for å gjøre nye arealer byggeklare, belastes vedkommende arealer og går inn i tomteprisen.»
- (41) Og departementet utdyper på samme side i proposisjonen dette slik:

«Departementet anser det riktig at utgiftene til veg, kloakk og liknende stedbundne anlegg som trengs for å nytte et område til bebyggelse og tilsvarende formål, blir belastet de eiendommer som får nytte av anleggene. Disse eiendommer tilføres ved anleggene en særlig og betydelig verdauke. Når ikke vedkommende grunneier selv forestår og bekoster anleggene, tilsier så vel rettferdshensyn som hensynet til finansieringen av utbyggingen at den som står for opparbeidingen - som regel kommunen - får dekket sine utgifter av vedkommende eiere. Den nytte disse får av anleggene gir direkte og påtakelig utslag i vedkommende eiendoms formuesverdi og er således av en annen karakter enn den nytte allmennheten har av det samme gate- og vegnett.»

- (42) Dette er i praksis fulgt opp ved den skattemessige behandling av refusjonskrav. På bakgrunn av prosedyren nevner jeg særskilt at Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse BFU-2010-23 ikke kan sees å bygge på en avvikende forståelse av vilkårene for utgiftsføring. Saken gjaldt et selskap som ønsket å yte et bidrag til bygging av en bro som ville gjøre den øyen som selskapet drev sin virksomhet fra, landfast. Kostnaden ble pådradd for å spare driftsutgifter, og hadde ingen sammenheng med skattyters erverv av fast eiendom eller andre driftsmidler. Den sentrale del av Skattedirektoratets begrunnelse ble utformet slik:

«Gjennomføringen av broprosjektet vil gi Selskapet den fordel som landfast forbindelse gir. Fordelen er imidlertid ikke forbeholdt Selskapet som yter av tilskuddet, men stiller Selskapet som bruker av broen i samme stilling som øvrige brukere. Selskapet får mao. ikke noe vederlag for tilskuddet, og vi legger til grunn, som anført av innsender, at tilskuddet er en kostnad som vil være pådratt.»

- (43) Det foreligger ikke noen rettsavgjørelse som direkte tar stilling til spørsmålet om aktiveringsplikt for kostnader som pådras ved inngåelse av en utbyggingsavtale, og det er utvilsomt riktig, som anført av den ankende part, at utbyggingsavtalen for Bjørvika berører sentrale samfunnsinteresser, og at avtalen har helt uvanlige dimensjoner. Jeg kan imidlertid ikke se at disse særlige omstendigheter kan få betydning for den rettslige bedømmelse.
- (44) For den nærmere avgrensning av hvilken rekkevidde skatteloven § 6-1 skal ha når det skjer en overdragelse der kjøperen i tillegg til å betale vederlag, også påtar seg forpliktelser som innebærer ytterligere kostnader, må det nå tas utgangspunkt i de alminnelige synspunkter i Høyesteretts dom Rt-2014-108.
- (45) I dommens avsnitt 48 fastslås det vilkår for fradragsrett at det må foreligge en oppofrelse, og at en ren ombytting av verdier følgelig ikke gir fradragsrett. Dette utdypes så ved en henvisning til Zimmers lærebok i skatterett, som det også gjengis fra, og som førstvoterende gir sin tilslutning til.
- (46) Avsnitt 52 har også mer alminnelig interesse:

«Når erververen av et formuesgode påtar seg en forpliktelse overfor avhenderen eller en tredjeperson, skyldes dette regelmessig at formuesgodet har en verdi som minst tilsvarende summen av pengevederlaget og utgifter til oppfyllelse av plikten. Vederlaget

er den samlede verdi erververen er villig til å avstå for å erverve rettigheten slik denne er ved ervervet. For den som overdrar eller på annen måte tildeler en rettighet, vil tilsvarende det mottatte vederlag normalt gjenspeile den verdi rettigheten objektivt har ved overføringen.»

- (47) I avsnitt 53 angis så den norm som vil være avgjørende for om det vil være grunnlag for å aktivere kostnadene som er forbundet med særlige forpliktelser som erververen påtar seg ved avtalen, og når det vil være grunnlag for direkte utgiftsføring:

«Det må imidlertid være en forutsetning for at verdien av en forpliktelse skal anses som del av vederlaget, at forpliktelsen går ut på noe annet enn å utøve den virksomhet som erververen har tenkt å benytte det ervervede formuesgodet til. Dersom erververen bare har forpliktet seg til å utøve den virksomhet som formuesgodet er tenkt benyttet til, kan forpliktelsen ikke anses som del av vederlaget for formuesgodet.»

- (48) I avsnittene 54 og 55 anvendes denne normen på det konkrete tilfellet:

«(54) I den foreliggende sak er det ervervede formuesgodet tillatelse til å lete etter og å utvinne petroleum. Når et selskap erverver en slik tillatelse, er det for å utøve den aktivitet som tillatelsen gir selskapet rett til. At erververen mottar tillatelsen på vilkår om å utføre leteaktivitet er ikke uttrykk for at tillatelsen har høyere verdi enn den ville hatt om det ikke ble stilt slike vilkår. Dette må være avgjørende for rekkevidden av vederlagssynspunktet i forhold til skatteloven § 6-1.

(55) For at en leteforpliktelse skal være å anse som en del av vederlaget for letetillatelsen, må det være klart at den går utover det som for erververen vil være en naturlig leteaktivitet. Dersom leteforpliktelsen ikke går utover det som fremsto som en naturlig leteaktivitet da tillatelsen ble gitt, kan letekostnadene ikke anses som del av vederlaget for tillatelsen, men som kostnader som blir oppfret etter hvert som de påløper.»

- (49) For den skatterettslige behandling er det med andre ord ikke tilstrekkelig å konstatere at kjøper i tilknytning til ervervet har måttet påta seg en særskilt forpliktelse til å pådra seg en kostnad. Det avgjørende vil være hvordan den aktuelle forpliktelse forholder seg til erververens virksomhet. Innebærer vilkåret en forpliktelse til å utføre noe som inngår i erververens ordinære løpende virksomhet, som i Rt-2014-108, vil utgiftsføring kunne skje på ordinær måte. Om selger stiller som vilkår for kjøp av et hus at kjøperen lar utføre ordinært utestående vedlikeholdsarbeid, vil utgiftsføring kunne skje i samme utstrekning som om det ikke var stillet noe vilkår. Dersom kostnaden knytter seg til en avskrivbar eiendel, må kostnaden aktiveres på denne. Dersom det eksempelvis stilles som vilkår for ervervet av en tomt at grunnmur til et planlagt bygg skal være oppført innen en gitt frist, må kostnaden aktiveres på bygget.

- (50) I saken her er det derimot klart nok tale om en forpliktelse som går utover det å skulle utøve den virksomhet som erververen tar sikte på å utøve. Betaling av infrastrukturbidraget har ingen tilknytning til den forutsatte næringsvirksomhet, men utgjør snarere en forutsetning

for å komme i posisjon til å kunne utøve denne. Det er også klart at infrastrukturbidraget ikke for noen del erstatter de ordinære kostnader ved oppføring av bygget. Det er i avtalen mellom HAV Eiendom AS og Oslo S Utvikling AS uttrykkelig fastsatt at fundamenteringskostnader eller andre kostnader som er knyttet til det enkelte bygg, ikke skal utgjøre en del av infrastrukturkostnadene. Infrastrukturkostnadene er i stedet knyttet til tiltak som tar sikte på, og som etter sin art er egnet til varig å øke, tomtens attraktivitet. Dette må etter mitt syn være avgjørende for den skattemessige behandling, og det følger at skatteklagenemnden riktig har lagt til grunn at infrastrukturkostnadene må aktiveres på tomten.

(51) Det følger av det jeg har sagt så langt at heller ikke de subsidiære anførsler kan føre frem.

(52) Anken har ikke ført frem, og Bjørvika Kontorbygg I AS må i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 erstatte ankemotparten dennes sakskostnader for alle instanser. Sakskostnader for Høyesterett fastsettes i overensstemmelse med den inngitte omkostningsoppgave til 96 900 kroner.

(53) Jeg stemmer for slik

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Bjørvika Kontorbygg I AS 96 900 - nittisekstusennihundre - kroner til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(55) Dommer **Bull**: Likeså.

(56) Dommer **Normann**: Likeså.

(57) Dommer **Skoghøy**: Likeså.

(58) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Bjørvika Kontorbygg I AS 96 900 - nittisekstusennihundre - kroner til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

# Tingrettsdommer

## SKN 15-020 Særfradrag sykdom

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-83 annet ledd.

**Follo tingrett:** Dom av 28. oktober 2014. **Sak nr.:** TFOLL-2014-18788

**Dommer:** Sorenskriver Trine Standal.

**Parter:** A og B (for begge: advokat Sam Erling Harris v/ advokatfullmektig Ane Therese Sønning Aadland) mot Staten ved Skatt Øst og Staten ved Helse- og omsorgsdepartementet (for begge: advokat Karl Otto Thorheim).

Saken er ikke anket.

**Sammendrag:** Saken gjelder rett til særfradrag for store kostnader ved sykdom. Ekteparet A og B gjennomgikk begge fedmeoperasjon ved privat sykehus i 2011, og krevde særfradrag for operasjonskostnadene med kr 138 000 hver. Normalt gis ikke særfradrag for utgifter til behandling utenfor offentlig norsk helsevesen, men skattyterne var på grunn av en feil ikke fått slikt tilbud om behandling. Tingretten la vekt på lovens ordlyd om at tilbudet var tilgjengelig i norsk helsevesen og at utgiftene derfor ikke var fradragsberettiget. Kravet ble således avvist, selv om helsevesenets feil ga urimelige resultater for skattyter. Skattyter kunne eventuelt søke om pasientskadeerstatning.

Saken gjelder rett til særfradrag for store kostnader ved sykdom inntektsåret 2011 etter dagjeldende skattelov § 6-83 annet ledd.

Twistegjenstanden er et småkrav etter tvisteloven § 10-1 og behandles etter reglene i tvisteloven kapittel 10. Dommen skal kort forklare hva saken gjelder, gjengi partenes påstander og påstandsgrunnlag og redegjøre for de momenter retten har lagt avgjørende vekt på, jf § 10-4 (4).

Ekteparet A og B gjennomgikk begge gastric bypass (fedmeoperasjon) ved Aleris sykehus i 2011. De krevde begge særfradrag for operasjonskostnadene, med kr 138 000 hver, ved ligningen for samme år. Fradrag ble nektet og det er oppstått tvist om forståelsen av lov og forskrift.

Skatteloven § 6-83 er opphevet, og kom sist til anvendelse for ligningsåret 2011. Bestemmelsens annet ledd lød slik:

*Kostnader ved behandling, pleie, eller opphold i institusjon eller hos privat praktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, gir bare rett til særfradrag dersom tilsvarende behandling, pleie eller opphold ikke tilbys av offentlig norsk helse- og sosialvesen og helsemyndighetene vurderer det oppsøkte helsetilbud som faglig forsvarlig.*

*Departementet avgjør om vilkårene i dette ledd er oppfylt i det enkelte tilfelle og kan bestemme hva som skal regnes som offentlig helsevesen.*

Ved forskrift av 05.02.1988 nr 121 er det gitt regler om ligningsbehandlingen ved særfradrag bl.a etter skatteloven § 6-83. Skattemyndighetene kan forelegge spørsmål om behandlingen er foretatt utenfor det offentlige helsevesen, om det offentlige har tilsvarende tilbud som det oppsøkte eller om behandlingen kan anses faglig forsvarlig, for fylkesmannen. Skattyteren kan også selv kreve at fylkesmannen avgjør slike spørsmål når særfradrag er nektet. I denne sak krevet saksøkerne, etter å ha fått avslag ved ligningen, at fylkesmannen skulle ta standpunkt til nevnte spørsmål.

Departementets avgjørelsesmyndighet etter skatteloven § 6-83 annet ledd er delegert til fylkesmannen ved forskrift av 14.04.1988 nr 295 (særfradragforskriften). Etter forskriftens § 4 annet ledd kan fradrag innrømmes selv om helsevesenet kan gi behandlingen på sikt, dersom ventetiden har vært urimelig lang. Helsedirektoratet er klageinstans for fylkesmannens vedtak. I vedtak av 03.07.2013 har Helsedirektoratet stadfestet fylkesmannens vedtak i A og Bs saker, som går ut på at vilkåret om at det offentlige helse- og sosialvesen ikke tilbyr tilsvarende behandling, ikke er oppfylt. Helsedirektoratet var ikke enig med saksøkerne i at det offentlige helsevesen ikke kan anses for å ha et tilbud når tilbudet ikke gjøres tilgjengelig på grunn av saksbehandlingsfeil. Direktoratet uttalte i samme forbindelse at særfradragsordningen ikke var ment å skulle dekke tap som følge av svikt i helsetjenesten og at et eventuelt erstatningskrav må rettes mot Norsk Pasientskadeerstatning (NPE).

Saksøkerne brakte saken inn for Follo tingrett ved stevning av 31. januar 2014. I stevningen ble ligningen, for så vidt gjaldt nektelse av særfradrag, for inntektsåret 2011, påstått opphevet.

Saksøkt etter stevningen var Staten ved Skatt øst og Staten v/ Helse- og omsorgsdepartementet. De nedla begge påstand om frifinnelse og tilkjennelse av sakskostnader.

Det er avholdt planmøte. Partene ble under saksforberedelsen enige om begrense tvistetemaet for retten til en ren lov- og forskriftsfortolkning.

Tema for rettens behandling er om vilkåret i tidligere skattelov § 6-83 annet ledd om at det offentlige helsevesen ikke har tilsvarende tilbud, kan anses oppfylt når tilbudet ikke gjøres tilgjengelig på grunn av saksbehandlingsfeil. Dersom saksøkerne ikke får medhold i en slik forståelse må retten også ta stilling til om vilkåret om urimelig lang ventetid i særfradragforskriften § 4 annet ledd er oppfylt når tilbudet ikke gjøres tilgjengelig på grunn av saksbehandlingsfeil. Partene er ikke enige om de faktiske forholdene, men det er enighet om at ligningen må oppheves dersom det foreligger en feil i rettsanvendelsen, og at de faktiske forhold må vurderes ved en eventuell ny ligningsbehandling.

### **Saksøkernes påstandsgrunnlag**

En naturlig språklig forståelse av «tilbud» forutsetter en mulighet for å akseptere og motta en tjeneste eller ytelse. Det må kunne kreves at det er skapt en berettiget forventning hos den eventuelle begunstigede. Det er ikke et tilbud i lovens forstand når det ikke kan aksepteres eller faktisk ikke blir gitt. Ordlyden taler for at det må likestilles med at det offentlige ikke har et

tilsvarende tilbud, når en skattyter på grunn av en feil ikke får det tilbud om behandling vedkommende har krav på.

Både formålsbetraktninger og lovens forarbeider tilsier at særfradrag skal gis når skattyter ved en feil ikke har fått tilbudet. Hensikten med å innføre begrensningen om at det ikke er tilsvarende offentlig tilbud, er at det offentlige ved å innrømme fradrag ikke indirekte skulle betale for helsetjenester som det var forutsatt at helsevesenet skulle dekke. Denne forutsetningen treffer ikke i saksøkernes saker, hvor det offentlige nettopp ikke har betalt for en slik helsehjelp som de skulle.

Begrensningen er ment å dekke tilfeller hvor det offentlige har foretatt en vurdering og kommet til at de ikke skal tilby behandling. Det må forstås som en forutsetning at det er foretatt en faglig, og presumptivt riktig, vurdering av tilfellet. Det må være irrelevant om det offentlige ikke kan stille tilbud eller om det skyldes en feil at tilbudet ikke blir gitt.

Det er urimelig om en skattyter skal stilles dårligere i de tilfeller hvor det offentlige helsevesenet gjør en feil, enn i de tilfeller hvor det offentlige ikke kan tilby hjelp.

Det foreligger ikke langvarig og konsistent forvaltningspraksis. En slik praksis vil uansett være lovstridig. Det finnes eksempler på praksis i motsatt retning, og forarbeidene skaper også tvil om praksisens konsistens. Det er ikke et argument for innskrenkende fortolkning om ordningen eventuelt fungerer dårlig.

Særfradragsordningen er et alternativ til pasientskadeerstatningen og skattyter kan selv velge hvilken ordning en vil benytte seg av, dersom vilkårene for begge ordningene er oppfylt. Det er ikke risiko for dobbel refusjon, idet et eventuelt særfradrag må hensyntas ved erstatningsutmålingen. Det er ikke relevant at Pasientskadeerstatningsordningen er bedre egnet til å kompensere i denne type saker, så lenge vilkårene i skatteloven § 6-83 annet ledd er oppfylt.

Subsidiært anføres at rimelighetsbetraktninger gjør seg sterkt gjeldende når det gjelder vilkåret «urimelig lang tid». Bestemmelsen er ment å være en sikkerhetsventil. Det er like aktuelt med særfradrag der en ikke får hjelp som følge av saksbehandlingsfeil, som der en må vente så lenge på hjelpen at en blir dårligere i løpet av ventetiden. Det er ikke rimelig at en skal komme dårligere ut når en ikke får hjelp enn når man får hjelp, men må vente lenge på hjelpen.

#### Saksøkernes påstand:

1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 oppheves hva angår at hun er nektet særfradrag for NOK 138 000 etter dagjeldende skattelov § 6-83.
2. Ligningen av B for inntektsåret 2011 oppheves hva angår at hun er nektet særfradrag for NOK 138 000 etter dagjeldende skattelov § 6-83.
3. A og B tilkjennes sakens kostnader.

#### **Saksøktes påstandsgrunnlag**

Helsedirektoratets rettsanvendelse er riktig. Ordlyden er klar og statens fortolkning har også støtte i forarbeidene, hensynet til systemklarhet og forvaltningspraksis. Skulle saksøkerne få

medhold i sin fortolkning vil de medisinske vurderingene flyttes fra pasientskadeerstatningsordningen til skatteetaten.

Det er ingen rettsnektelse at saksøkerne ikke gis særfradrag. De har anledning til å fremme sitt krav etter pasientskadeordningen.

Det er ikke usaklig om ligningsmyndighetene vurderer fradragsretten forskjellig.

Det er tilstrekkelig for å nekte fradrag at det offentlige har et tilsvarende tilbud. Ordet «tilbud» skal ikke tolkes avtalerettslig. Hensikten med formuleringen er å gi anvisning på en sammenligning. Dette fremkommer også klart av forskriften § 4 første ledd, hvor det er fastsatt at forutsetningen for å kreve fradrag ikke er til stede dersom det offentlige har et tilbud for den aktuelle sykdom eller svakhet.

Det er ikke noen spor i lovforarbeidene av at lovgiver har ment å gi rett til skattefradrag ved feil hos det offentlige.

Forvaltningspraksis er på dette området både langvarig og konsistent, og har derfor en viss betydning. Sivilombudsmannen har også vært enig i direktoratets lovtolkning.

Det er ikke forskjellsbehandling om særfradrag på grunn av manglende kontroll er gitt i tilsvarende saker.

Dersom det begås feil av helsevesenet kan krav og klager fremmes gjennom Pasient- og brukerrettighetsloven eller gjennom Pasientskadeerstatningsordningen.

Harmoniseringshensyn trekker i retning av å innfortolke en sammenheng i systemene og vil også medføre at en unngår dobbeltbehandling. Begrensningen i fradragsordningen er fordelingspolitisk begrunnet.

De nevnte tolkningshensyn gjør seg også gjeldende hva angår «urimelig lang ventetid». Bestemmelsen i forskriften § 4 annet ledd er en sikkerhetsventil, men beskyttelses-hensynet ligger på en annen kant enn at det begås feil.

Saksøktes påstand:

1. Staten v/Skatt Øst og Staten v/Helse- og omsorgsdepartementet frifinnes.
2. Staten v/Skatt Øst og Staten v/Helse- og omsorgsdepartementet tilkjennes sakskostnader.

**Rettens vurdering**

Retten er kommet til at de saksøktes lov- og forskriftsforståelse ikke er uriktig, hverken hva angår den prinsipale eller den subsidiære anførsel, og at det derfor ikke er grunnlag for oppheving av ligningene. Vurderingen av de to anførte grunnlag er i det alt vesentlige lik, og disse behandles derfor under ett.

Lovens ordlyd er utgangspunktet for tolkningen. Ordlyden i § 6-83 annet ledd er inntatt foran på side 2. Bestemmelsen fastslår at fradrag kun gis «dersom tilsvarende behandling, pleie eller

opphold ikke tilbys av norsk helse- og sosialvesen». Det er ikke omtvistet at norsk helsevesen generelt gir et tilsvarende tilbud som det kreves fradrag for, men det rettslige tema er hvorvidt det kan anses for å være et slikt «tilbud», når skattyter på grunn av en feil (hos helsevesenet) ikke får tilbudet eller om manglende «tilbud» kan medføre at vilkåret om urimelig lang ventetid i særfradragforskriften § 4 annet ledd er oppfylt.

I særfradragforskriften § 4 er formuleringen slik;

*«Forutsetningen for å kreve særfradrag for behandling m.v. er ikke til stede dersom det offentlige har et tilbud for den type sykdom eller svakhet skatteyteren lider av. Det er ikke avgjørende om metodene som brukes, er identiske.*

*Har ventetiden vært urimelig lang vurdert i forhold til hvor alvorlig sykdommen er, og dette har eller kunne ha påført pasienten store lidelser eller betydelig forverring i ventetiden, kan forutsetningen for å kreve fradrag likevel anses å være til stede selv om det offentlige på lang sikt ville ha kunnet gi tilsvarende tilbud».*

Både lovens ordlyd og forskriften viser isolert sett kun til hva som generelt tilbys, ikke hva som er tilbudt den enkelte skattyter. Det er ikke naturlig å forstå begrepet «tilbys» slik at den enkelte skattyter faktisk har fått et tilsagn om, eller en mulighet for å akseptere, slik behandling. Det blir da heller ikke naturlig å forstå lovens vilkår slik at feilaktig manglende tilbud til den enkelte skattyter innebærer at slik behandling ikke anses «tilbudt» av det offentlige. Det er heller ikke en naturlig språkforståelse at et (feilaktig) manglende tilbud, kan anses for å innebære en urimelig lang ventetid.

Ved lovtolkning på skatterettens område er det naturlig å ta hensyn til lovgivers motiver, og velge de tolkningsalternativer som stemmer best med de grunnleggende prinsipper, og dermed også gir best sammenheng i regelverket. Lovgivers motiver for særfradrags-ordningen er nok endret i takt med utviklingen av norsk helsevesen, inntil den aktuelle fradragsregel ble opphevet f.o.m. inntektsåret 2012. Begrensningen av særfradraget, at det ikke må tilbys tilsvarende behandling av det offentlige, viser at dette skulle være en relativt snever unntaksregel. Desto klarere blir dette når det hensyntas at det offentlige har etablert en pasientskadeerstatningsordning for de som ikke har fått det helsetilbud de har krav på. En erstatning vil normalt innebære en større økonomisk verdi enn et skattefradrag, og en slik rettighet vil ikke være begrenset til de som har skattepliktig inntekt.

Lovforarbeider er også normalt tillagt stor betydning på skatterettens område, i likhet med både rettspraksis og langvarig og konsistens ligningspraksis. Hensynet til konsekvens og sammenheng skal også tillegges stor vekt i skatteretten, fordi dette gir forutsigbarhet samt opprettholder logikk og systematikk. Retten har ikke funnet det nødvendig å henvise til lovforarbeider, idet disse ikke gis særlige uttalelser om den aktuelle problemstilling. Retten går heller ikke inn på ligningspraksis, idet denne ikke har vært avgjørende for det resultat retten er kommet til.

Når det gjelder de reelle hensyn er retten - isolert sett - enig i at det kan virke urimelig overfor en skattyter, som skal være utsatt for en feil fra helsemyndighetenes side, at en heller ikke får skattefradrag når en selv har bekostet behandling en skulle ha fått tilbud om fra det offentlige.

Urimeligheten må imidlertid ses i lys av at skattyter ikke er forhindret fra å fremme sitt krav mot det offentlige, gjennom andre klage- og erstatningsordninger.

### Sakskostnader

De saksøkte har vunnet saken og har krav på å få sine kostnader erstattet, jf tvisteloven § 20-2. § 10-5 har regler om begrensning av sakskostnadene i småkravsaker. Regjerings-advokaten har inngitt en sakskostnadsoppgave på i alt kr 11 600. Kravet ligger innenfor nevnte begrensning og er forelagt saksøkerne, uten at de har hatt innsigelser. Retten tar kostnadskravet til følge.

### Domsslutning:

1. Staten v/Skatt Øst og Staten v/Helse- og omsorgsdepartementet frifinnes.
2. A og B dømmes til å erstatte Staten v/Skatt Øst og Staten v/Helse- og omsorgsdepartementet sakskostnader med kr 11 600 - ellevetusensekshundre - innen 14 - fjorten - dager fra forkynnelsen.

## SkN 15-021 Spørsmål om avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14-90.

**Lovstoff:** Skatteloven § 14-6 og § 14-90.

**Oslo tingrett:** Dom av 3. oktober 2014, **sak nr.:** TOSLO-2013-208043

**Dommer:** Tingrettsdommer Frode Støle.

**Parter:** Bergshav Offshore AS (advokat Kaare Andreas Shetelig) mot Staten v/Skatt sør (advokat Haakon Borgen).

Dommen er ikke anket.

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om utnyttelse av fremførbart underskudd som lå i et selskap, var det overveiende motivet for Bergshav Offshore AS' kjøp av aksjene i selskapet. Tingretten mente det ikke var sannsynlig at utnyttelse av skatteposisjonen var det overveiende motivet for kjøpet. Tingretten la til grunn at kjøpet sto på egne ben forretningsmessig og ville blitt gjennomført uavhengig av skattefordelen. Det var ikke grunnlag for anvendelse av avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90, og skatteklagenemndas vedtak var ugyldig.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Bergshav Offshore AS for inntektsåret 2009 slik den kommer til uttrykk i vedtak fra Skatteklagenemnda av 29. mai 2013. Vedtaket lyder slik:

«Generelle skatteposisjoner på kr 125 594 261 bortfaller.  
Skattemessig underskudd i 2009: kr 1 765 007.  
Fremførbart underskudd pr 31.12.2009: kr 1 765 007.»

## **Framstilling av saken**

Fra premissene for skatteklagenemndas vedtak (s. 2-3) gjengis følgende om sakens bakgrunn:

«Skatteetaten avholdt bokettersyn i Bergshav Offshore AS og i den anledning ble det utarbeidet rapport datert 29. april 2011, jf dokument 1.

Det fremgår av rapporten at Bergshav Offshore AS ble stiftet 2. juli 2007. Selskapets aksjekapital pr. 31. desember 2009 består av 201 620 000 aksjer fl kr 0,5. Selskapet er ved utgangen av 2009 et heleid datterselskap av Ocean Partners AS, et selskap i Bergshavkonsernet i Grimstad.

Selskapet forhandlet i løpet av 2007 frem byggekontrakter med Freire Shipyard (verftet) i Vigo (Spania) for to subsea construction fartøyer, med opsjon på ytterligere to skip. Prisen for hvert skip var MEUR 52,0.

I løpet av 2008 etablerte morselskapet Bergshav Offshore AS, en selskapsstruktur på Kypros gjennom de to heleide døtrene Sea4 I Shipping Limited og Sea4 II Shipping Limited for drift av de to skipene.

Med bakgrunn i finanskrisen i 2008 fikk Bergshav Offshore AS problemer med å skaffe finansiering til byggingen av de to skipene i Spania. Dette skal være løst ved at det ble ytt lån fra Bergshav Offshore AS til døtrene Sea4 I Shipping Limited og Sea4 II Shipping Limited, samt aksjonærlån fra aksjonærene i Bergshav Offshore AS.

16. september 2009 inngikk Bergshav Offshore AS og GC Rieber Shipping ASA en «sale and purchase agreement». Bergshav Offshore AS solgte samtlige aksjer i datterselskapene Sea4 I Shipping Limited og Sea4 II Shipping Limited, samt fordringene Bergshav Offshore AS hadde mot disse datterselskapene til GC Rieber Shipping ASA for en samlet kontant kjøpesum på NOK 301 014 400.

Salget medførte et regnskapsmessig tap på fordring på NOK 95 065 635 og en aksjegevinst på NOK 1 728.

Ut fra regnskapet fremstår Bergshav Offshore etter disse transaksjonene som tomt 24. september 2009, tidspunktet da Ocean Partners AS fremsetter tilbudet om å kjøpe aksjene til de andre aksjonærene i selskapet.»

Det tapet på fordring på drøyt 95 millioner kroner som omtales her er hovedgrunnen til at selskapet Bergshav Offshore - som på dette tidspunktet het Sea4 AS - endte opp med et underskudd til fremføring på ca 125 millioner kroner i 2009.

Videre refereres tilbudet som selskapet Ocean Partners AS ga til de øvrige aksjonærene 24. september 2009. Ocean Partners var et heleid datterselskap av Bergshav Shipholding AS, og inngikk i Bergshavkonsernet. Ocean Partners var fra før største aksjonær i Sea4 AS med 21,58 % av aksjene. Skatteklagenemnda refererer tilbudet i sin helhet på s. 4 i vedtaket:

«VOLUNTARY CASH OFFER TO THE SHAREHOLDERS IN SEA4 AS

Reference is made to announcement 17 September 2009 from Ocean Partners AS (Ocean Partners), relating to Voluntary Cash Offer to the shareholders in Sea4 AS (Sea4).

Reference is further made to the announcement from Sea4 17 September 2009 relating to the signing of an agreement to sell its two shipbuilding contracts to GC Rieber Shipping ASA. As informed by Sea4, the sale implies a total value for the two shipbuilding contracts of approx MNOK 800, and the sales price reflects a net value adjusted equity after account payables and estimated termination costs in the range of NOK 1,35 - 1,40 per share in Sea4.

Ocean Partners herby offers the shareholders in Sea4 a price of NOK 1,38 per share in the company paid in Cash (the «Offer»).

The Offer Period is set from 24 September through 30 September 2009 at 16:00 (CET). Payment will be made on or about 5 October 2009.

The offer will secure all shareholders in Sea4 swift cash settlement. Further, the offer will release the shareholders from all known and potential unknown liabilities of Sea4 AS. The shareholders will also be released from the Sea4 guarantee obligation towards the tax lease providers which so far not been taken over by GC Rieber.

The Voluntary Cash Offer is conditional upon more than 50% acceptance.

Ocean Partners, organization number 980684369, is an investment company controlled by Mr Atle Bergshaven, chairman of Sea4. Furthermore, Ocean Partners is the largest shareholder in Sea4 and holds 43,509,299 shares in Sea4 corresponding to 21,58% of the shares issued. Ocean Partners is a company within the Bergshav group in Grimstad, Norway, and the parent company to Bergshav Management AS which has been manager for the Sea4 project.»

Umiddelbart etter dette refereres i vedtaket at det ble gjort en beregning 22. september 2009 som viste netto verdijustert egenkapital i selskapet på kr 278 857 691, hvilket tilsvarte kr 1,38 pr aksje. Videre refereres at Ocean Partners kontrollerte 98 % av aksjene i selskapet den 30. september og 100 % av aksjene 9. oktober 2009. Selskapet var nå et heleid datterselskap av Ocean Partners, og en del av samme skattekonsern. Selskapet endret navn fra Sea4 AS til Bergshav Offshore AS.

I fortsettelsen av premissene for nemndas vedtak refereres enkelte investeringer som ble gjort i Bergshav Offshore høsten 2009, selskapets selvangivelser, samt korrespondansen og saksgangen i skattesaken etter bokettersynsrapporten.

Skattekontoret traff vedtak i saken 7. desember 2011. Vedtaket bygger på at det overveiende motivet for Ocean Partners' oppkjøp av de øvrige aksjonærenes aksjer i Bergshav Offshore var muligheten for å utnytte de generelle skatteposisjonene i selskapet. Skattekontoret mente at vilkårene i skatteloven § 14-90 var oppfylt, og det fremførbare underskuddet i selskapet ble redusert med drøyt 114 millioner kroner.

Advokatfirmaet Wikborg, Rein & Co (Wikborg Rein) påklaget vedtaket på vegne av Bergshav Offshore ved brev av 13. januar 2013. Wikborg Rein innga ytterligere merknader ved brev 23. februar 2013 og kommenterte skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda ved brev av 18. mars 2013. Nemdsvedtak ble deretter truffet 29. mai samme år i tråd med skattekontorets innstilling. Vedtaket ble oversendt skattyter ved brev fra Skatt sør 17. juni 2013.

Bergshav Offshore tok ut stevning 17. desember 2013, innenfor seks månedersfristen i ligningsloven § 11-1 nr 4.

Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tinghus 17. og 18. september 2014. Retten mottok forklaringer fra Helge Aamodt og Tore Møster, begge ledende ansatte med ansvar for økonomi- og finansfunksjoner i Bergshavkonsernet. I tillegg ble det foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

### **Saksøkeren har i hovedsak anført:**

Det er ikke grunnlag for anvendelse av skatteloven § 14-90 fordi Ocean Partners' kjøp av 78,42 % av aksjene i Bergshav Offshore først og fremst var motivert av forretningsmessige forhold. Skatteposisjonen skal derfor bevares.

Det skal foretas en subjektiv vurdering av skattyters motiv for transaksjonen. Det er feil når skatteklagenemnda foretar en rent matematisk sammenligning av de skattemessige og forretningsmessige *virkningene* av transaksjonen. Nemnda har også lagt til grunn en for lav terskel for anvendelse av § 14-90.

Aksjekjøpet var først og fremst begrunnet i forretningsmessige hensyn, som faller i tre hovedkategorier:

- Aksjekjøpet ga Ocean Partners en direkte bedriftsøkonomisk gevinst på ca 12 millioner kroner som ellers ikke ville vært tilgjengelig. Balanseførte verdier i selskapet var ca 293 millioner kroner, dvs ca 15 millioner mer enn tilbudsprisen som priset selskapet til 278 millioner kroner. Justert for at Ocean Partners allerede eide 21,58 % av aksjene, innebærer differansen mellom balanseførte verdier i selskapet og tilbudsprisen en gevinst på 12 millioner kroner. Dette var i realiteten en «rabatt» som de øvrige aksjonærer var villige til å gi for å få kontant oppgjør umiddelbart i stedet for å vente på utbetaling av likvidasjonsutbytte etter en avvikling av selskapet.
- Ocean Partners hadde på tidspunktet for oppkjøpet forventninger om at en del av Bergshav Offshores innbetalte forsikringspremie ville bli refundert. Selskapet hadde en kostbar forsikring som skulle dekke risiko for brudd på den såkalte tax lease-ordningen, en gunstig finansieringsmodell for bygging av skip ved spanske verft. Denne forsikringen kunne avvikles før tiden som følge av at G.C. Rieber Shipping AS (heretter «Rieber») overtok de tax lease-finansierte skipsbyggingsprosjektene og etter hvert også den tilhørende risikoen. På transaksjonstidspunktet hadde man i Bergshavkonsernet klare forventninger om refusjon, men ikke tilstrekkelige avklaringer til at forventningene kunne tallfestes eller balanseføres. Det var imidlertid en del av motivet for aksjekjøpet at en slik etterfølgende refusjon ville tilfalle Bergshav Offshore og dermed øke verdiene i selskapet. Forventningene materialiserte seg i en refusjon på ca 3,8 millioner kroner i mai 2010.

- Bergshav-konsernet ønsket å bevare sitt renommé i investormarkedet som en pålitelig og profesjonell samarbeidspartner. Sea4-prosjektet var realisert som et Bergshav-prosjekt, men med en rekke eksterne investorer. Konsernets renommé i investormarkedet er viktig for virksomheten fremover i tid, og ble ivaretatt ved å imøtekomme de øvrige aksjonærs ønske om et raskt kontant oppgjør.

Ocean Partners' tilbud om kjøp av aksjer var ikke betinget av en akseptgrad som ga konsernbidragsmulighet. Tilbudet forutsatte bare aksept fra 50 % av de utestående aksjene. Dette underbygger anførselen om at skatteposisjonen ikke var det overveiende motiv for aksjekjøpet.

Videre mener Bergshav Offshore at skattemyndighetenes beregninger av det skattemessige underskuddets størrelse og verdi er uriktige. For det første ved at man i underskuddsbeløpet ikke har gjort fradrag for de 40 millioner kroner som selskapet i første selvangivelse for 2009 anså som ikke fradragsberettiget. Dette må trekkes fra, slik at den nominelle verdien av det fremførbare underskuddet ikke blir de ca 35 millioner kroner som staten har lagt til grunn, men kr 23 966 394. Videre har staten ved neddiskontering av dette beløpet til nåverdi operert med forutsetninger som ikke i tilstrekkelig grad hensyntar Bergshav-konsernets spesielle situasjon. Det er etter saksøkers syn riktigere å operere med en nåverdi som er 50 % av den nominelle verdien, enn statens neddiskontering over 10 år med 4 % diskonteringsrente - som gir en nåverdi på 67 % av nominell verdi. Riktig nåverdi av skatteposisjonen, vurdert på transaksjonstidspunktet, er dermed kr 11 983 197.

Endelig peker saksøker på at underskuddet i Bergshav Offshore rent faktisk ikke har blitt benyttet mot overskudd i andre deler av konsernet. Kun ca 7 millioner kroner av underskuddet er brukt, og det er benyttet mot underskudd oppstått i tilknytning til senere offshore-investeringer i selskapet Bergshav Offshore.

Saksøkerens påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 29. mai 2013 vedrørende saksøkers ligning for inntektsåret 2009 kjennes ugyldig. Ved ny ligning bevares skatteposisjonene.
2. Saksøker tilkjennes sakskostnader.

**Saksøkte har i hovedsak anført:**

Det er sannsynlig at det overveiende motiv for Ocean Partners' kjøp av Bergshav Offshore-aksjer høsten 2009 var mulighetene for å utnytte skatteposisjonen som lå i selskapet i form av fremførbart underskudd. Vilårene for anvendelse av skatteloven § 14-90 er oppfylt, og staten skal frifinnes.

Motivbegrepet er subjektivt, men ved vurderingen av hva som har vært sannsynlig motiv må man se på objektive bevismomenter og tillegge disse større vekt enn skattyters egne utsagn. Tidsnære bevis har større vekt enn senere bevis.

Lovens kriterium «overveiende motiv» innebærer at skattyter må sannsynliggjøre at bedriftsøkonomiske og andre motiv overstiger skattemessige motiv. Etter statens syn har Bergshav Offshore ikke sannsynliggjort dette.

I denne forbindelse viser staten særlig til at fradragssposisjonen i selskapet var et vesentlig aktivum. Den hadde en nominell verdi på ca 35 millioner kroner, og denne verdien var synbar på tidspunktet for aksjekjøpet. Nåverdien, som staten mener er ca 23 millioner kroner, er noe mer skjønnsmessig og er et beløp man ikke kommer frem til uten å vurdere/regne på det - men den nominelle verdien lå i dagen og forutsatte ikke nærmere regneøvelser. Bergshav Offshores salg av fordringer på datterselskapene til GC Rieber Shipping ASA 16. september 2009 - forut for aksjekjøpet - medførte et regnskapsmessig tap på ca 95 millioner kroner.

Da tilbudet om aksjekjøp ble fremsatt til de øvrige aksjonærene 22. september 2009 hadde Bergshav Offshore et fremførbart underskudd på ca 125 millioner kroner.

På dette tidspunktet fremsto Bergshav Offshore som et tomt selskap bestående av bankinnskudd.

Skattyter beregnet selv verdien av skatteposisjonen til 20 millioner kroner (nominelt) ved selvangivelsen i mai 2010. Balanseføringen må innebære at selskapet vurderte det slik at skatteposisjonen kunne benyttes og hadde reell verdi, ellers skulle den i henhold til god bokføringsskikk ikke vært balanseført.

Det faktum at Bergshav Offshore regnet ut at man kunne få en rabatt på bokførte verdier på 12 millioner kroner ved å kjøpe aksjene, tilsier at skatteposisjonen som det klart største aktivum i selskapet også må ha vært fremtredende.

I inntektsåret 2011 anvendte selskapet drøyt 4,2 millioner kroner av underskuddet.

Refusjon av forsikringspremie var så usikkert at det ikke ble balanseført. Det kan ikke legges til grunn at denne mulige oppsiden - som heller ikke ble kommunisert til aksjonærene - ble vektlagt i overveielsene om aksjekjøp.

Skattyters beregning av hvilke bedriftsøkonomiske verdier som lå i transaksjonen har for øvrig variert betydelig under skattesakens gang. Dette indikerer at man ikke regnet så grundig på bedriftsøkonomiske verdier og at dette ikke var sentralt i motivasjonen for aksjekjøpet. De 12 millioner kronene som skattyter nå hevder og som skatteklagenemnda har lagt til grunn som bedriftsøkonomisk gevinst, er en øvre grense for hva som kan legges til grunn. Staten hevder for tingretten at verdien sannsynligvis var noe mindre enn 12 millioner kroner. Bakgrunnen for anførselen er at Ocean Partners lånte penger rentefritt av Bergshav Offshore for å finansiere kjøpet. Hadde man ikke gjort dette - i strid med aksjeloven kapittel 8 - ville finansieringskostnadene vært høyere og gevinsten tilsvarende lavere. Om pengene i stedet hadde fått stå og gi avkastning i datterselskapet Bergshav Offshore mens Ocean Partner lånte penger eksternt for å finansiere oppkjøpet, ville den bedriftsøkonomiske gevinsten ved oppkjøpet reelt sett vært mindre. De to alternative finansieringsmåtene er ikke økonomisk likeverdige fordi det er forskjell på utlåns- og innskuddsrenter.

Saksøkers anførsel om at det var renommémessig viktig å gi aksjonærene raskt oppgjør konsumeres av argumentet om at Ocean Partners fikk en rabatt på 12 millioner kroner ved å tilby raskt oppgjør. På samme måte må man se bort fra synspunktet om at det var viktig å vise de øvrige aksjonærene at Bergshav-konsernet hadde vilje til å «rydde opp» etter seg i vanskelige prosjekter. Dette klarte Bergshav-konsernet gjennom å selge skipsbyggingskontraktene til GC

Rieber Shipping. Deretter var det bare spørsmål om å vente i tre til seks måneder på likvidasjonsutbytte.

Utnyttelsen av skatteposisjonen fremstår uansett hvordan man regner som det overveiende motiv. Andre motiv kan det også ha vært, men disse var underordnet.

Saksøktes påstand:

1. Skatt sør frifinnes.
2. Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger for tingretten.

**Rettens vurdering**

**Utgangspunkter**

Ved rettslig overprøving av ligningsavgjørelser etter ligningsloven § 11-1 har domstolene i utgangspunktet kompetanse til å overprøve både bevisbedømmelse og rettsanvendelse, jf. Rt-2009-105.

Med til de rettslige utgangspunkter hører også at selskapets underskudd etter skatteloven § 14-6 kan fremføres til senere år, og at skatteposisjoner som hovedregel ikke påvirkes av at aksjer i selskapet skifter eier. Aksjeselskapet er et eget skattesubjekt, adskilt fra aksjonærene.

Et unntak fra disse utgangspunktene finner vi i den begrensede avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90, som skatteklagenemnda har anvendt. Bestemmelsen - slik den gjaldt for inntektsåret 2009 - hadde slik ordlyd:

**«§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner**

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.»

Det er ubestridt at grunnvilkårene i bestemmelsen er oppfylt. Bergshav Offshore er et omfattet selskap, og det fremførbare underskuddet i selskapet er en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Det er også ubestridt at det har forekommet endrede eierforhold som følge av en transaksjon, nemlig Ocean Partners' kjøp av 78,42 % av aksjene fra de eksterne investorene.

Saken gjelder dette spørsmålet: Er det sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen som lå i selskapet - et fremførbart underskudd med nominell skattemessig verdi på ca 35 millioner kroner - var det overveiende motivet for denne transaksjonen?

### Lovtolkningen

Lovforarbeidene til skatteloven § 14-90 omtaler bestemmelsen slik under overskriften «Avskjæringsregel basert på konkret vurdering av motivet for transaksjonen» (Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 82):

«Departementet ønsker ikke å begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Et vilkår for at den foreslåtte avskjæringsregelen skal komme til anvendelse, er at utsiktene til å kunne utnytte generell skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen. Det betyr at avskjæring kun kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-96) side 72.» (understreket her).

Det er lagt til grunn i rettspraksis at det avgjørende er hva den konkrete skattyter må antas å ha lagt vekt på. Det innebærer ikke at skattyters anførte begrunnelse for transaksjonen uten videre skal legges til grunn. Det avgjørende er hva som etter en samlet vurdering av de foreliggende bevis reelt fremstår å ha vært motiverende for skattyter. Dette vurderingstemaet er presisert i Agder lagmannsretts avgjørelse i UTV-2013-1867 (Mølle). Presiseringene av vurderingstemaet ligger tett opp til Høyesteretts presisering av den generelle ulovfestede gjennomskjæringsregelen, jf. bl.a. Rt-2006-1232 avsnitt 50 og Rt-2012-1888 avsnitt 42-46. Det foreligger foreløpig ingen høyesterettspraksis om § 14-90.

I den nevnte avgjørelsen fra Agder lagmannsrett heter det også:

«Bevistemaet er å vurdere de sannsynlige skattemotiv mot forretningsmessige og bedriftsøkonomiske sannsynlige motiv som ligger til grunn for transaksjonen, i dette tilfelle aksjekjøpet. Også sannsynlige ikke-økonomiske motiver som ligger til grunn for transaksjonen er relevante, når disse gjelder driften av selskapet, jf LB-2002-602.

Ved den konkrete bedømmelse av hva som reelt sett fremstår som skattyters sannsynlige grunn(er) til å foreta transaksjonen, er det relevant å se hen til all informasjon som bidrar til å kaste lys over dette. Det gjelder ingen spesielle krav til bevisenes styrke. Det er derfor hva som fremstår som det mest sannsynlige etter en fri bevisbedømmelse, som blir å legge til grunn.»

Lagmannsretten går altså noe lengre enn de siterte forarbeidene med hensyn til hvilke typer motiver som anses relevante. Ikke bare rent bedriftsøkonomiske motiver i snever forstand er relevante; også andre forretningsmessige motiver - herunder ikke-økonomiske - kan vektlegges. Retten her er enig med lagmannsretten i denne forståelsen. Dette innebærer at motiver relatert til Bergshav-konsernets renommé i investormarkedet i prinsippet kan være relevante som selvstendige motiver.

I spørsmålet om hvor *terskelen* for avskjæring ligger, la lagmannsretten i Mølle-saken til grunn at ordet «overveiende» innebærer at «det skattemessige motivet må ha vært den viktigste motivasjonsfaktor, og ha hatt større betydning for at transaksjonen ble gjennomført enn andre sannsynliggjorte relevante motiv».

I lovforarbeidene til en senere endring av bestemmelsen i 2011 (Prop.78 L (2010-2011) s. 59 og 60) fremgår at terskelen for å anvende avskjæringsregelen i § 14-90 ligger noe lavere enn terskelen for anvendelse av den ulovfestede skatterettslige gjennomskjæringsregelen. Endringene som ble gjort i 2011 angikk ikke vurderingstemaet i vår sak, så disse uttalelsene fra lovgiverhold er av interesse selv om de kommer til uttrykk i det som strengt tatt er etterarbeider til bestemmelsen slik den lød i 2009. Lovbestemmelsen er altså noe strengere enn den ulovfestede regelen - hvor spørsmålet er om det å utnytte en skattefordel har vært «hovedformålet».

Ordlyden «overveiende» kan språklig sett bety «mer enn halvparten» (51 % eller mer av motivasjonen), men det kan også bety at det å spare skatt må ha vært den «hovedsakelige motivasjonsfaktor», som er et uttrykk Høyesterett har benyttet om terskelen etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, bl.a. i Rt-2012-1888 avsnitt 42. Dette alternativet gir fortsatt ikke noen klar avgrensning, men indikerer at skattefordelen må ha vært en god del mer sentral enn 51 %. Lovforarbeidene gir etter rettens syn ingen klar veiledning utover henvisningen til at terskelen skal ligge noe lavere enn etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Lagmannsretten i Mølle-saken synes å ha lagt seg på et «51 %-synspunkt», jf. formuleringen som er sitert ovenfor om at skattemotivet må ha vært den viktigste faktoren, «og ha hatt større betydning for at transaksjonen ble gjennomført enn andre sannsynliggjorte relevante motiv».

Professor Ole Gjems-Onstad omtaler terskelen i sin artikkel i Skatterett nr 3 for 2011 s. 204 flg. [SR-2011-204]. Her fremheves på s. 213-214 at det kan være vanskelig å få tak på at «overveiende motiv» krever mindre skattemessig motiv enn «hovedformål», men at dette må legges til grunn som følge av anvisningene i forarbeidene. Deretter kommer følgende tankeøvelse:

«Selv om det neppe reflekterer hvordan dommere tenker, kan man likevel av pedagogiske grunner trekke frem prosentanslag. Mener man f eks at gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesstandard krever et skattemessig motiv på 90 % (og 10 % forretningsmessige grunner), kan man f eks spekulere om «den noe lavere terskel» etter FINs formulering innebærer et krav til 70 % skattemessig motiv og 30 % bedriftsøkonomiske hensyn etter sktl § 14-90.»

Selv om denne 70/30-tilnærmingen er en spekulasjon fra Gjems-Onstads side, er det tydelig at han mener at et «51 %-synspunkt» er for strengt.

Gunn-Heidi Tannum har i boken *Aktuell Bedriftsbeskatning* en artikkel om den spesielle gjennomskjæringsregelen og betydningen av «overveiende motiv». Hun hevder på s. 87, med henvisning til forarbeidsuttalelser og Borgarting lagmannsretts avgjørelse i UTV-2005-783 at det er tilstrekkelig at skattemotivet er større enn de forretningsmessige og andre relevante motiv. Størst betydning vil etter Tannums syn foreligge når skattemotivet overstiger 50 %.

Etter rettens vurdering er det uklart hva det nærmere innebærer at et skattemotiv overstiger 50 %. Hvis man med dette mener at skattefordelen må ha veid mer enn 50 % i avveiningen som skattyter subjektivt har gjort om hvorvidt han skal gjennomføre transaksjonen eller ikke, er kriteriet nokså metafysisk og vanskelig å bruke. Hvis man derimot mener at skattefordelen økonomisk sett må ha vært større (i kroner og øre) enn de rent bedriftsøkonomiske fordelene (i kroner og øre), har man en tolkning som er enklere å praktisere men som harmonerer dårlig med ordlyden. Da ser man på transaksjonens *virksomheter* og ikke på *motivene*. Dette synes også vanskelig å forene med forarbeidene. Det fremgår i Ot.prp.nr.1 (2004-2005) på s. 79-82 at man vurderte en slik mer teknisk regel hvor man sammenligner verdien av skatteposisjoner med verdien av selskapets virksomhet/anleggsmidler, og da slik at transaksjonen ville bli rammet av avskjæringsregelen hvis den møtte visse forhåndsdefinerte kriterier som kunne indikere et skattemotiv. Departementet kom imidlertid til at dette ville være for komplisert, teknisk og rigid, og at man derfor heller burde ha en regel hvor det skal «foretas en konkret vurdering av om transaksjonen er motivert av å kunne utnytte generelle skatteposisjoner» (s. 80). I valget mellom de to tolkningsalternativene mener retten derfor at det må være riktig å lande på det første alternativet - selv om dette er vanskelig å praktisere. Etter hva retten kan forstå er dette i samsvar med lagmannsrettens syn i Mølle-saken, jf. sitatet ovenfor; man spør om hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor og ikke om verdien av skattefordelen er større enn bedriftsøkonomiske verdier.

I rettspraksis om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen har Høyesterett lagt til grunn at dersom den «dominerende virkningen» av transaksjonen er at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor. Da er det opp til skattyter å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktoren for ham, jf. Rt-2012-1888 avsnitt 42 og Rt-2006-1232 avsnitt 51. I og med at den lovfestede avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 skal være strengere, må dette i alle fall også gjelde i vår sak.

I forarbeidene fra 2010-11 omtales § 14-90 som en *lojalitetsbestemmelse*. Retten antar derfor at det i den konkrete vurderingen av motivet for transaksjonen er relevant å se hen til i hvilken grad transaksjonen har preg av å være illojal mot skattesystemet. Lovens uttrykk «utnyttelse av» skatteposisjonen og «overveiende motiv» indikerer også at det skal innfortolkes en lojalitetsvurdering.

I denne forbindelse vises til Ole Gjems-Onstads nevnte artikkel [SR-2011-204] på s. 214-215. Her kommer et resonnement som etter rettens syn har mye for seg:

«Uansett om det gjelder sktl § 14-90 eller den ulovfestede omgåelsesstandard, må det tas et forbehold. Man kan ikke bare tale om relative størrelser. Absolutte tall kan også være relevant. Ved en transaksjon vedstår f eks en skattyter at skattefordelene utgjorde kr 200 millioner og de forretningsmessige kr 10 millioner. I tall, sier skattyter, var det skattemessige klart dominerende og hovedformål. Men, uttrykker vedkommende, jeg hadde uten hensyn til det skattemessige gjennomført transaksjonen. Kr 10 millioner er et mer enn stort nok beløp til at transaksjonen var verdt bryderiet. Til grunn for omgåelsesstandarden og den særlige avskjæringsbestemmelse i § 14-90 ligger en lojalitetsstandard. Dette sies ikke lenger direkte i mange nye høyesterettsdommene om omgåelse. I stedet taler man om et tilleggsvilkår der en totalvurdering resulterer i at

transaksjonen ansees å stride mot skattereglenes formål, jf. f. eks Rt-2006-1232 (Utv 2006 s 1416 Telenor). Ordet lojalitet er ikke skrevet inn i sktl § 14-90. Men FIN omtaler sktl § 14-90 som en lojalitetsbestemmelse, jf Ot.prp.nr.78 L pkt 14. Se også Høyesteretts formuleringer i Invex-saken i Rt-2011-213: 'Det er sikker rett at det kan etableres skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel, dersom dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket.' Dersom en skattyter kan sannsynliggjøre at transaksjonen står på egne ben bedriftsøkonomisk og ville blitt gjennomført uansett, kan det ikke føre til gjennomskjæring at de skattemessige fordeler tallmessig dominerer. Det er ikke illojalt og strider ikke mot skattereglenes formål å gjennomføre transaksjoner man uansett ville gått inn på selv om de også medfører massive skattefordeler.»

Tannum tar i Aktuell bedriftsbeskatning til orde for at det ikke skal innfortolkes noe lojalitetsvilkår, i motsetning til hva Gjems-Onstad mener (s. 86) og i motsetning til hva retten har lagt til grunn ovenfor.

Etter rettens oppfatning må § 14-90 altså forstås slik at vurderingstemaet ikke handler om en sammenligning av størrelsen på de bedriftsøkonomiske verdier i snever forstand mot de skattemessige verdier som transaksjonen utløser; og slik at det er riktig å innfortolke en lojalitetsvurdering. Etter det retten kan se har skatteklagenemnda bygget på en annen rettsoppfatning, jf. særlig resonnementene i premissene på s. 11-12, hvor det foretas nokså direkte sammenligninger av økonomiske størrelser. Her kommer først et premiss om at nåverdien av skatteposisjonen i selskapet - under visse forutsetninger til gunst for skattyter - er kr 16 177 315. Deretter pekes det på at dette beløpet klart overstiger en «kommersiell verdi av transaksjonen» på «kr 12 024 226». Videre heter det at dersom man skulle tillate refusjon av forsikringspremie tillagt den kommersielle verdien, vil dette «innebære at summen økes til kr 15 813 530». Endelig pekes det på at også dette beløpet er lavere enn kr 16 177 315. Dette resonnementet fremstår som en sentral del av skatteklagenemndas vurdering.

Det er med andre ord ikke opplagt at skatteklagenemnda har bygget på korrekt rettsanvendelse i sitt vedtak.

### **Den konkrete vurderingen - Bergshav-konsernets motiv - innledning**

Tore Møster og Helge Aamodt, som begge er sentrale ledende personer i Bergshav-konsernet og var tungt involvert i den transaksjonen saken gjelder, har forklart seg under hovedforhandlingen. Etter begges forklaring var hovedbegrunnelsen for transaksjonen de tre kommersielle fordeler som er referert under gjengivelsen av saksøkers anførsler. Begge forklarte at man var klar over at det lå en skatteposisjon i selskapet, men at dette ikke var noe man regnet på. Det var ingen sentral del av begrunnelsen for aksjekjøpet.

Som det fremgår ovenfor, kan skattyters egen forklaring i dag om betydningen av skattefordelene ikke uten videre legges til grunn. Det avgjørende er hva som etter en samlet vurdering av de foreliggende bevis reelt fremstår å ha vært motiverende for skattyter, jf. lagmannsrettens presisering i Mølle-saken.

Det er grunn til innledningsvis å ta med en kort beskrivelse av Bergshav-konsernet. Aamodt og Møster forklarte i retten at konsernet har et generelt mål om at alle selskapene i konsernet som kan inngå i den særlige ordningen for rederibeskatning, inngår i denne. Det er imidlertid en god del av selskapene i konsernet som ikke kan inngå i rederiskatteordningen som følge av virksomhetens karakter. Konsernet er derfor to separate skattekonsern. Ocean Partners og Bergshav Offshore er (etter den transaksjonen saken gjelder) del av samme skattekonsern og ikke underlagt rederibeskatning.

Hvert enkelt prosjekt konsernet engasjerer seg i, organiseres normalt i et eget selskap (single purpose-selskaper / prosjektselskaper). Alle ansatte i konsernet er knyttet til driftsselskapet Bergshav Management AS, som selger drifts- og administrasjonstjenester til prosjektselskapene. Alle operative beslutninger av betydning tas i styret i morselskapet Bergshav Shipholding AS, som eier 100 % av aksjene i Ocean Partners.

### **Styremøtet i Bergshav Shipholding 8. september og salgavtalen 16. september 2009**

Styret i Bergshav Shipholding møttes 8. september 2009 og diskuterte bl.a. Sea4-prosjektet. Både Møster og Aamodt var til stede på møtet og hadde deltatt i forberedelsen av styrets sak 17/09, som i protokollen er omtalt slik:

#### **«Sak 17/09 Sea4 AS - salg av skip/selskap**

[ ... ]

Som følge av at det har vist seg umulig å lånefinansiere Sea4 sine to byggekontrakter ønsker toneangivende aksjonærer å avhende kontraktene. Det har vært forhandlinger om salg med to interessenter; Qatar baserte Halul Offshore og norske G.C. Rieber. Forhandlingene er basert på salg av de to datterselskapene til Sea4 AS; Sea4 I Shipping Ltd og Sea4 II Shipping Ltd. Prisen er i utgangspunktet marginalt høyere fra Halul. Forhandlingene med G.C. Rieber har imidlertid kommet lenger, og et salg til Rieber vil også være en enklere prosess hvilket er av betydning pga tidspress i forhold til innbetalingstermin til verftet. Følgelig synes Rieber alternativet mest realistisk.

Prisen Rieber er villige til å betale for aksjene og fordringene Sea4 AS har i sine datterselskaper er basert på en verdi på MUSD 46,05 i gjennomsnitt per kontrakt som gir ca NOK 4,25 per aksje. I tillegg vil emisjonen på NOK 76,5 som ble gjennomført i august kompenseres i sin helhet. Regnet ut på antall aksjer etter denne emisjonen blir verdien ca NOK 1,39 per aksje.

Ocean Partners har vært hovedaksjonær i Sea4 AS siden den første emisjonen i 2007, og Bergshav Management har vært teknisk og kommersiell manager. For aksjonærene i Sea4 AS vil det være fordelaktig at Ocean Partners gir et kontanttilbud på aksjene slik at aksjonærene kan få kontantvederlaget utbetalt omgående. Sea4 AS har garantiforpliktelser i forbindelse med tax lease strukturen og forpliktelser overfor Bergshav Management AS. Halul har for øvrig antydnet at det vil vurdere å komme med et erstatningskrav dersom salg til Rieber gjennomføres. Ved at OP tilbyr seg å kjøpe aksjene i Sea4 AS kan de øvrige aksjonærene bli fritatt for disse forpliktelsene.

## VEDTAK

Styret tok orienteringen om salgsprosessen i Sea4 AS til etterretning. Styret aksepterte et salg av de underliggende datterselskaper basert på en byggekontraktsverdi på i gjennomsnitt MUSD 46,05 per kontrakt. Dette tilsvarer en aksjepris på ca NOK 4,25 på opprinnelig antall aksjer (48.620.000 aksjer) og i tillegg full kompensasjon for emisjonen på MNOK 76,5 som ble gjennomført i august. Dvs. Nok 1,39 basert på gjeldende antall aksjer (201.620.000 aksjer). Styret besluttet at Ocean Partners gir et oppkjøpstilbud til samtlige øvrige aksjonærer med utgangspunkt i NOK 1,39 per aksje korrigert for estimerte avviklingskostnader. Dersom et salg av kontraktene ikke blir gjennomført omgående må det, for å tilfredsstille garantiforpliktelser overfor verftet, gjennomføres en aksjeemisjon på inntil MNOK [skal antagelig være NOK] 148.500.000. Styret besluttet å delta med inntil 30 % av emisjonen.»

Her beskrives en nokså akutt situasjon for Sea4-prosjektet, der man ikke får lån for å finansiere skipsbyggingen og der man enten må selge eller hente inn friske penger innen meget kort tid for å møte forpliktelsene overfor verftet. På dette tidspunktet var byggingen av det ene skipet kommet omtrent halvveis, mens byggingen av det andre skipet var påbegynt. Frem til da hadde man kunnet betale verftet med innskutt kapital i Sea4 AS og lån til datterselskapene, men det var ikke nok egenkapital til å finansiere resten av byggingen. Dette var i en periode da det var ekstremt vanskelig å få tilgang på likviditet både i det norske banksystemet og internasjonalt. Samtidig fremgår det at «toneangivende aksjonærer» ønsket å selge skipsbyggingskontraktene.

Bemerkningene om at Bergshav Management har drevet prosjektet mens Ocean Partners har vært hovedaksjonær, og at det vil være fordelaktig for aksjonærene å få et raskt kontant oppgjør for aksjene sine, harmonerer godt med de forklaringer og anførsler saksøker har gitt for retten om renommémotivet. Aamodt forklarte under hovedforhandlingen at hele Sea4-prosjektet ble initiert av Bergshav-konsernet på grunn av en personlig forbindelse til eieren av Freire-verftet i Spania der skipene ble bygget. Det ble hentet inn eksterne investorer, men prosjektet ble markedsført som - og drevet som - et Bergshav-prosjekt.

Det fremkommer tydelig av styresaken at salget av skipsbyggekontraktene til Rieber og tilbudet om å kjøpe ut de øvrige aksjonærene behandles i tett sammenheng - som én sak. Regnestykkene som refereres viser også at det var regnet nøye på priser og hvilken verdi aksjonærene ville få ut pr aksje. Dermed må styret også hatt nokså klare oppfatninger om at salg til Rieber ville føre til et underskudd i Sea4 AS (Bergshav Offshore) og størrelsen på dette. Det er nærliggende å anta at man derved var bevisst på at det lå en potensiell skattefordel i kjøpet av selskapet. Skatteeffekter er imidlertid ikke omtalt i styresaken.

Styresaken ble fulgt opp av en salgavtale med G.C. Rieber Shipping åtte dager senere, den 16. september 2009. Avtalen innebar at aksjene i datterselskapene ble solgt til G. C. Rieber for omtrent pålydende, mens Sea4 AS' fordringer på datterselskapene ble solgt for beløp som til sammen var ca 95 millioner kroner lavere enn pålydende. Dette fremgår direkte av en sammenligning av vederlagsbestemmelsen i salgavtalens pkt 3 med oversikten over fordringer i avtalens vedlegg 1. Vederlagsnivået var i det alt vesentlige ferdigforhandlet på tidspunktet for styrebehandlingen en uke tidligere, hvilket innebærer at man i styret må ha vært klar over at det ville oppstå et tap på fordring i denne størrelsesorden.

### **Verdiene i selskapet - «rabatten» på 12 millioner kroner**

Det fremgår av balanse for Bergshav Offshore pr 28. september 2009 at selskapet på dette tidspunktet hadde en egenkapital på kr 293 568 712. Denne balansen er vurdert og godkjent - med sedvanlige forbehold - av revisjonsfirmaet Deloitte 29. september 2009 i en uttalelse om begrenset revisjon av delårsregnskap. Tilbudsprisen på kr 1,39 pr aksje innebar at selskapet ble priset til ca 278 millioner kroner, altså ca 15 millioner kroner mindre enn balanseført verdi. Justert for at Ocean Partners allerede eide 21,58 % av aksjene innebærer dette i utgangspunktet en bedriftsøkonomisk verdi for Ocean Partners på ca 12 millioner kroner. Dette er også lagt til grunn i skatteklagenemndas vedtak som den bedriftsøkonomiske verdien Bergshav-konsernet oppnådde ved transaksjonen.

Staten har for tingretten argumentert med at den bedriftsøkonomiske verdien kanskje reelt sett var noe lavere enn de 12 millioner kroner som er lagt til grunn i skatteklagenemndas vedtak, med utgangspunkt i at dette beløpet bygger på urealistisk lave finansieringskostnader.

Ocean Partners tok opp et lån på 210 millioner kroner i Nordea for å finansiere aksjekjøpet. Aamodt og Møster forklarte i retten at lånet var sikret ved pantsettelse av andre innskuddskontoer i Nordea tilhørende tre andre Bergshav-selskaper. Innestående på disse kontoene oversteg lånebeløpet og utgjorde full sikkerhet for lånet. Konsernet hadde med andre ord tilgang på kontante midler, hvilket var et knapphetsgode i de finanskrisetider man var oppe i. Retten legger dette til grunn. Fire dager etter låneopptaket, ble lånet innfridd. Dette skjedde ved at Ocean Partners tok opp et rentefritt lån fra Bergshav Offshore, et lån som staten anfører var i strid med aksjelovens bestemmelser. Det er i denne forbindelse vist til både § 8-7 og § 8-10 i aksjeloven.

Det er ikke nødvendig for retten å ta stilling til om lånet fra Bergshav Offshore til Ocean Partners ble ytt i strid med aksjeloven. Etter det retten kan se har spørsmålet heller ikke noen direkte innvirkning på Ocean Partners' økonomiske gevinst ved aksjekjøpet. Hvis finansieringen har skjedd i strid med aksjeloven er det ikke noen automatisk konsekvens at finansieringen dermed blir dyrere. Rettsvirkningen av brudd på § 8-10 er beskrevet slik av Hugo Matre i kommentarene til bestemmelsen på Gyldendal Rettsdata, note 1438: «Er derimot disposisjonen ulovlig fra transaksjonstidspunktet, men uten at dette er kjent for selskapet, må forholdet avvikles når det oppdages». Forholdet ble aldri påtalt, og det ble ikke avvirket. Hvis det hadde blitt nødvendig å avvikle låneforholdet, legger retten til grunn at Bergshav-konsernet hadde tilgjengelige midler som kunne nyttes til finansiering på lignende vilkår, jf. det som er sagt ovenfor om de pantsatte kontoene i Nordea.

Retten legger derfor til grunn at det lå en umiddelbar bedriftsøkonomisk gevinst i å kjøpe aksjene til en pris som var lavere enn bokførte verdier i selskapet, og at denne gevinsten var på ca 12 millioner kroner. Dette er som nevnt i tråd med hva som er lagt til grunn i det omtvistede vedtaket fra skatteklagenemnda.

Bergshav-konsernet overtok Sea4 AS, endret navnet til Bergshav Offshore og brukte det videre som investeringselskap for andre offshore-prosjekter. Alternativet ville ha vært å avvikle selskapet og utbetale likvidasjonsutbytte til aksjonærene. Dette ville tatt noen tid - selskapet har anslått tre til seks måneder - og alle aksjonærene ville til slutt fått ut midler tilsvarende sin aksjepost. I denne situasjonen ville alle aksjonærene bli behandlet likt, og Ocean Partners ville

ikke fått ut noen merverdi sammenlignet med de øvrige aksjonærene. Det var bare ved å kjøpe aksjene og gi de øvrige aksjonærene raskt kontant oppgjør at Ocean Partners kunne oppnå gevinsten på 12 millioner kroner.

Aksjetransaksjonen ble gjort mellom uavhengige parter; det var ikke en konsernintern transaksjon eller en transaksjon mellom nærstående. Ocean Partners fremsatte et tilbud overfor de øvrige eksterne aksjonærene, som disse aksepterte. Aksjonærene hadde innsikt i balansen og uttalelsen om denne fra Deloitte, og var dermed innforstått med at de solgte aksjene for et lavere beløp enn de ville få ut i likvidasjonsutbytte hvis de avventet en avvikling. Aksjonærene var med andre ord mer opptatt av å få kontant oppgjør så raskt som mulig enn av å få ut maksimal verdi litt lenger frem i tid. Det virker plausibelt - også ut fra det som er referert fra styremøtet 8. september 2009 ovenfor - at mange av de øvrige aksjonærene denne spesielle høsten var i en situasjon hvor det hadde stor verdi å få tilgang på likviditet på kort sikt. Dette var Bergshav-konsernet i posisjon til å dra nytte av, ved at man hadde god likviditet.

### **Verdiene i selskapet - forsikringspremien**

Bergshav Offshore kjøpte ved inngåelsen av skipsbyggektraktene i Spania en forsikring som skulle dekke særlige risikoaspekter ved den finansieringsmodellen som ble brukt for skipsbyggingen i Spania (den såkalte tax lease-strukturen). Etter Helge Aamodts partsforklaring legger retten til grunn at finansieringsmodellen innebar gunstige skattekreditter for skipsbygging i Spania. Den er et instrument spanske myndigheter benytter for å stimulere til næringsvirksomhet og verdiskapning i landet. Strukturen innebar at Sea4 I Shipping Ltd og Sea4 II Ltd ikke ville bli juridisk eier av skipene før 30 måneder etter at de var ferdig bygget. I de første 30 driftsmånedene skulle skipene eies og drives av to spanske selskaper, og det gjaldt spesifikke krav til driften, bemanningen, hvor skipene kunne gå mv. Brudd på disse kravene kunne potensielt medføre ansvar for tilbakebetaling av omfattende skattekreditter, og det var denne risikoen som var forsikret.

Forsikringspremien som var innbetalt fra Sea4 AS var på ca 1,8 millioner Euro. Ved salget av skipsbyggingskontraktene forventet Bergshav-konsernet at Rieber ville ta over denne risikoen, og behovet for den allerede betalte forsikringen ville derfor opphøre lenge før forsikringsperioden opphørte.

Aamodt forklarte i retten at Bergshav-konsernet forsikrer ca 40 fartøyer og er en ikke ubetydelig kunde i forsikringsmarkedene. Konsernet har god dialog med meglerne og forsikringsgiverne, og opplever at det er en attraktiv kunde. Man hadde på denne bakgrunn en forventning om at deler av forsikringspremien ville bli tilbakebetalt, og dette var en forventning som man ifølge Aamodt «med rimelig grad av komfort kunne vektlegge». Dette inngikk derfor ifølge Aamodt i overveielsene som ble gjort forut for tilbudet til aksjonærene 22. september 2009. Samtidig forklarte Aamodt at forventningene ikke var tilstrekkelig klare og kvantifiserbare til at det var grunnlag for å balanseføre verdien av en fremtidig potensiell refusjon.

Det endte med at Bergshav Offshore fikk refundert 483 329 Euro, tilsvarende ca 3,8 millioner kroner, i mai 2010.

Det fremgår av fremlagt epostkorrespondanse mellom Bergshav Management og forsikringsmegler Northedge at spørsmålet om refusjon av forsikringspremie var oppe til

diskusjon allerede i juli 2009 og at det også ble diskutert 16. og 17. september 2009, forut for tilbudet til aksjonærene. Korrespondansen viser at denne potensielle oppsiden var usikker i september 2009, men den viser også at Bergshav aktivt forfulgte mulighetene for å få ut en refusjon eller alternativt få ut tilsvarende verdier ved å legge til rette for at forsikringen kunne nyttiggjøres av kjøperen Rieber. Korrespondansen er etter rettens syn forenlig med Aamodts forklaring.

Retten legger etter dette til grunn at muligheten til å få refundert et relativt betydelig - men vanskelig kvantifiserbart - beløp fra forsikringsgiverne var en potensiell forretningsmessig oppside som Ocean Partners vurderte og la en viss vekt på i tilknytning til oppkjøpstilbudet. Det kan imidlertid ikke ha vært noen faktor av tilnærmedesvis like stor betydning som gevinsten på 12 millioner kroner som er omtalt ovenfor.

### **Renommésynspunktet**

Dette momentet har retten vært inne på under kommentarene om styresaken 8. september 2009, jf. ovenfor. Det er etter rettens vurdering i prinsippet relevant å legge vekt på denne typen forretningsmessige hensyn, jf. det som er sagt i avsnittet om lovtolkningen ovenfor.

Helge Aamodt forklarte i retten at mange av de øvrige aksjonærene var i en betydelig likviditetsskvis og at det høsten 2009 var en «kapitaltørke» uten sidestykke i norsk næringsliv i moderne tid. Bergshav-konsernet var imidlertid ikke i noen akutt likviditetsskvis, og hadde mulighet til å gi aksjonærene en rask exit fra prosjektet de hadde investert i. Dette ønsket flere av aksjonærene, noe som bekreftes ved det forhold at Ocean Partners eide 98 % av aksjene den 30. september - ved utgangen av en seks dager lang tilbudsperiode.

Bergshav Offshore har anført at det å kunne komme aksjonærene i møte på denne måten ble ansett for å være viktig for å bevare Bergshav-konsernets gode renommé i investormarkedet. Aamodt forklarte at Bergshav har ord på seg for å være en seriøs og ryddig forretningspartner, som derfor ikke har hatt problemer med å tiltrekke seg eksterne investorer til prosjektene sine. Sea4-prosjektet gikk imidlertid dårlig; det endte med et krisesalg og alle investorene tapte penger. I denne situasjonen var det ifølge Aamodt viktig for Bergshav-konsernet å rydde opp best mulig og gi de eksterne investorene real behandling. Den åpenbare årsaken er at konsernet også senere ønsker å hente penger i investormarkedet, hvilket vil bli vanskeligere hvis man får svekket renommé i markedet.

Etter rettens vurdering er det ingen grunn til å betvile riktigheten av Aamodts forklaring på dette punktet. Statens prosessfullmektig har pekt på at den viktigste «ryddejobben» Bergshav-konsernet gjorde, var å sørge for å få solgt skipsbyggekontraktene til Rieber, slik at investorene unngikk ytterligere tap ved f.eks. at verftet overtok de påbegynte byggeprosjektene og beholdt alle innbetalte beløp. Retten er enig i at salget til Rieber må ha vært den viktigste jobben - etter dette kunne man avvirket selskapet over noen måneder og utbetalt likvidasjonsutbytte til alle aksjonærer. Det synes imidlertid for retten som det også hadde en reell verdi av betydning for de øvrige aksjonærene å få et umiddelbart kontant oppgjør; ellers ville man neppe gått med på å selge aksjene til en pris som tilsvarte markert mindre enn bokførte verdier.

Retten aksepterer med andre ord at dette momentet er relevant, og det er sannsynlig at det ble vektlagt av Ocean Partners ved vurderingen av om man skulle kjøpe aksjene.

### Verdien av skatteposisjonen

Skatteposisjonen - et fremførbart underskudd på ca 125 millioner kroner - hadde en nominell verdi på ca 35 millioner kroner (28 % av underskuddet). Dette betyr ikke at posisjonen har en reell verdi for Bergshav Offshore på 35 millioner kroner - i så fall måtte selskapet hatt muligheten til å avregne mot et tilsvarende overskudd i selskapet eller i andre selskaper i samme skattekonsern innen utgangen av 2009. Det må påregnes at en eventuell utnyttelse av underskuddet vil gå over et antall år, og derfor må beløpet neddiskonteres til en nåverdi.

Det finnes ikke noen klar fasit på hva som er riktig neddiskontering. Staten har anført neddiskontering over 10 år med 4 % diskonteringsrente, hvilket gir en nåverdi av skatteposisjonen på ca 23 millioner kroner i 2009. Bergshav Offshore har på sin side anført at beløpet må neddiskonteres til det halve, og dessuten at man før neddiskontering må trekke ut 40 millioner kroner av underskuddet. Dette er basert på selskapets vurdering av fradragsmulighetene ved innlevering av selvangivelse for 2009 i mai 2010. Selskapet anfører på denne bakgrunn at nåverdien er ca 12 millioner kroner, og i alle fall ikke mye over 16 millioner kroner.

Retten finner ikke grunn til å gå dypt inn i dette. Retten er imidlertid enig med Bergshav Offshore i at det må gjøres et fradrag for 40 millioner kroner. Selskapet har anført - og vitnene har forklart - at man ikke regnet på skattefordelen i forbindelse med aksjekjøpet. Dette gjorde man imidlertid ved innlevering av selvangivelse i mai 2010, og da konkluderte man med at ikke hele underskuddet var fradragsberettiget. Det fremgår av vedlegg til selvangivelsen at datterselskapene Sea4 I og II Ltd var svært tynt kapitalisert og at det totale tapet må omfordeles mellom tap på aksjer (ikke fradragsberettiget) og tap på lån (fradragsberettiget). «Kr 40.000.000 er således reklassifisert som ikke skattemessig fradragsberettiget tap på aksjer.»

Dette standpunktet endret selskapet noen uker senere. I juli 2010 sendte selskapet inn en endret selvangivelse hvor man krevde fradrag for hele beløpet. Bakgrunnen for dette var - i henhold til vedlegg til selvangivelse nr 2 - endringer i rettsstilstanden: «Som følger av dom i Norges Høyesterett den 21. juni 2010, HR-2010-1072-A (sak nr 2010/81) vil selskapet hevde at nevnte dom kommer til anvendelse på overnevnte tap. [ ... ] Følgelig er hele det regnskapsmessige tapet på fordringer på Sea4 I Shipping Ltd og Sea4 II Shipping Ltd tatt som skattemessig fradragsberettiget i korrigert selvangivelse.»

I premissene for skatteklagenemndas vedtak s. 11 er dette omtalt som følger: «Skattekontoret må i relasjon til spørsmålet om underskuddets størrelse og motivet for utnyttelse av dette forholde seg til de tall som fremgår av den korrigerte og sist innleverte selvangivelsen.»

Retten kan ikke forstå at dette er en riktig tilnærming fra skattekontorets side. Selskapet valgte i mai 2010 å inngi en selvangivelse hvor man bygget på at 40 millioner kroner av det regnskapsmessige tapet på fordringer på datterselskapene ikke var skattemessig fradragsberettiget. Hadde man på dette tidspunktet trodd det var mulig og riktig å kreve fradrag for hele beløpet, er det all grunn til å tro at man ville gjort det.

Selvangivelsen fra mai 2010 er etter rettens vurdering en sterk indikasjon på hvordan eventuelle regneøvelser i Bergshav-konsernet omkring skattemessige verdier av transaksjonen i september 2009 ville ha sett ut. Vurderingstemaet etter skatteloven § 14-90 handler om denne konkrete

skattyters motiv. Det synes derfor rimelig klart at man i vurderingen av skatteposisjonens verdi - som motivasjonsfaktor for Bergshav-konsernet - må trekke fra det beløpet selskapet selv mente ikke var fradragsberettiget frem til Høyesteretts dom i juni 2010.

Dette innebærer at nominell verdi av skatteposisjonen etter rettens vurdering lå et sted mellom ca 12 og ca 16 millioner kroner. En mer nøyaktig konklusjon på verdien størrelse er det ikke behov for slik retten vurderer saken og avskjæringsregelen i § 14-90. Det er tale om skattemessige verdier i samme størrelsesorden som de kvantifiserbare forretningsmessige verdiene.

### **Behovet for fremførbart underskudd i selskapet og konsernet**

Når vurderingstemaet er denne konkrete skattyters motiv, kan man ikke nøye seg med å se på hvilken nominell og neddiskontert verdi skatteposisjonen generelt har. Det må etter rettens skjønn også være relevant å se konkret på hvilke påregnelige muligheter som fantes for utnyttelse av skatteposisjonen i Bergshav Offshore og eventuelt i konsernet.

Et første spørsmål er da om Ocean Partners i det hele tatt la til grunn at transaksjonen ville føre til at Sea4 AS kom inn i samme skattekonsern som Ocean Partners. Dette forutsetter at Ocean Partners fikk overta mer enn 90 % av aksjene i selskapet. Tilbudet av 22. september forutsatte «more than 50 % acceptance». Hvis man bare hadde fått aksept for litt over halvparten av aksjene, ville tilbudet vært bindende for Ocean Partners, men Sea4 AS ville ikke kommet inn i samme skattekonsern. Det ville da ikke vært mulig å bruke underskuddet i selskapet mot overskudd i andre selskaper i Bergshav-konsernet.

Staten har anført at denne formelle innvendingen ikke kan være avgjørende, og retten er langt på vei enig i det. Det var riktignok et ganske stort antall aksjonærer i selskapet, men det var ifølge Aamodts partsforklaring en håndfull aksjonærer som eide 70-80 % av aksjene. Det var en del telefonkonferanser og annen uformell kontakt mellom de største aksjonærene, og retten legger til grunn at Ocean Partners på tilbudstidspunktet anså det for sannsynlig at man ville få aksept som omfattet mer enn 90 % av aksjene.

Neste spørsmål er da hvilket behov for fremførbart underskudd som fantes i skattekonsernet. Det ble opplyst fra Bergshav Offshore i forbindelse med skatteklagenemndas behandling av saken at mange av selskapene i konsernet er underlagt rederiskatteordningen. Underskuddet i Bergshav Offshore kan bare brukes mot overskudd i selskaper som ikke er rederibeskattet. I det ikke rederibeskattede Bergshav-konsernet (utenom Bergshav Offshore) var det pr 31. desember 2009 et samlet fremførbart underskudd på ca 5 millioner kroner. Man hadde altså på ervervstidspunktet ikke noe aktuelt behov for mer fremførbart underskudd. Dette kan selvsagt endre seg, men utviklingen har vist seg å gjøre utnyttelse av underskuddet ved konsernbidrag vanskelig. I 2010 hadde skattekonsernet (utenom Bergshav Offshore) et samlet fremførbart underskudd på ca 10 millioner kroner, og i 2011 var tallet ca 23 millioner kroner.

Rent faktisk har Bergshav Offshore utnyttet ca 7 millioner kroner av underskuddet over femårsperioden 2009 til 2013. Hele dette beløpet har vært benyttet mot overskudd i Bergshav Offshores egne etterfølgende offshore-investeringer (og altså ikke ved konsernbidrag).

Oppsummeringsvis var det i september 2009 ikke sikkert - men sannsynlig - at man ville komme i posisjon til å bruke underskuddet mot overskudd i andre deler av konsernet. Man hadde

imidlertid ikke noen konkret anvendelse for underskuddet på ervervstidspunktet, og man har heller ikke senere hatt behov for å utnytte underskuddet i Bergshav Offshore mot overskudd i andre deler av konsernet.

Disse forholdene underbygger etter rettens syn forklaringen som vitnene fra Bergshav-konsernet ga i retten om at man var oppmerksom på skatteposisjonen, men at man ikke regnet nøye på den og at den ikke var sentral i vurderingen.

### Lojalitetsvurdering

Både Aamodt og Møster ga under hovedforhandlingen uttrykk for at aksjetransaksjonen opplagt ville blitt utført også om det overhodet ikke var noen skattefordel der. Utsiktene til å tjene ti-femten millioner kroner var en mer enn tilstrekkelig selvstendig drivkraft for å gjennomføre transaksjonen. Etter bevisførselen anser retten dette for sannsynliggjort, og legger dermed til grunn at transaksjonen sto på egne ben forretningsmessig, uavhengig av skattefordelen.

Det kan da ikke anses illojalt eller i strid med skattereglenes formål å gjennomføre transaksjonen og kreve å få beholde skattefordelen, jf. i samme retning sitatet fra Gjems-Onstad i Skatterett 3/2011 [SR-2011-204] ovenfor.

### Oppsummering

Slik retten vurderer virkningene av transaksjonen kan man ikke si at den *dominerende virkning* av transaksjonen er at skattyter sparer skatt av noe omfang, jf Høyesteretts formulering i en rekke saker om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Etter det retten kan se er de skattemessige og de kvantifiserbare forretningsmessige (bedriftsøkonomiske) verdiene i saken av omtrent samme størrelsesorden. Det er derfor ingen presumsjon for at utnyttelse av skattefordelen var det overveiende motiv for transaksjonen.

Konkrete forhold i konsernet og konkrete forhold ved tilbudet taler mot at transaksjonen var overveiende skattemotivert. Det var ikke noe aktuelt behov for mer underskudd på konsernbasis på ervervstidspunktet og det var ikke helt sikkert at man ville komme i konsernbidragssposisjon. Etterfølgende utvikling har vist samme tendens.

Videre har retten lagt til grunn at Bergshav-konsernet rent faktisk vektla relevante forretningsmessige hensyn som ikke lar seg kvantifisere som rene bedriftsøkonomiske størrelser - nemlig viktigheten av å bevare et godt renommé i investormarkedet. Dette var en del av motivet, og supplerer de rent bedriftsøkonomiske verdiene som lå i transaksjonen.

Retten har også kommet til at transaksjonen står på egne ben forretningsmessig og ville blitt gjennomført uavhengig av skattefordelen. Transaksjonen bærer derfor ikke preg av illojalitet mot skattesystemet.

Samlet sett er det etter rettens syn ikke sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen som lå i selskapet var det overveiende motivet for Ocean Partners' kjøp av 78,42 % av aksjene.

Det er da etter rettens oppfatning ikke grunnlag for anvendelse av avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90, og skatteklagenemndas vedtak av 29. mai 2013 er ugyldig. Ved ny ligning skal skatteposisjonen bevares.

## Sakskostnader

Bergshav Offshore AS har fått medhold fullt ut, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 ha full erstatning for sine sakskostnader fra motparten.

Advokat Shetelig har inngitt sakskostnadsoppgave ved hovedforhandlingens avslutning med et salærkrav på totalt kr 291 725. Advokat Borgen hadde ikke innvendinger til salærets størrelse, og retten legger til grunn at utgiftene har vært rimelige og nødvendige. I tillegg kreves dekket utgifter til kopiering av juridisk utdrag med kr 1 400 samt rettsgebyr. Oppgaven er supplert ved tilleggsoppgave 23. september 2014 hvor det kreves dekning for kr 11 859 som gjelder utgifter for Aamodt og Møsters reise og opphold i forbindelse med hovedforhandlingen.

Retten legger oppgavene til grunn og tilkjenner sakskostnader med kr 291 725 til dekning av advokatutgifter, kr 13 259 i utgifter til kopiering, reise og opphold samt kr 6 880 til dekning av rettsgebyr, til sammen kr 311 864.

Dommen er avsagt én dag etter lovens frist. Grunnen er tett beramming og stor saksmengde.

### *Domsslutning:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 29. mai 2013 vedrørende Bergshav Offshore AS' ligning for inntektsåret 2009 kjennes ugyldig. Ved ny ligning bevares skatteposisjonene.*
- 2. Staten v/Skatt sør dømmes til innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen å betale 311 864 - trehundreogellevetusenåttehundreogsekstifire - kroner i sakskostnader til Bergshav Offshore AS.*

## SKN 15-022 Fradrag for tap på fordring mot datterselskap

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2.

**Oslo tingrett:** Dom av 15. oktober 2014, **sak nr.:** TOSLO-2013-210991

**Dommer:** Dommerfullmektig Stein Erik Sandbekk.

**Parter:** Raise International AS (advokat Stig Nordal v/advokat Odd Moe) mot Skatt Øst (advokat Morten Søvik).

**Sammendrag:** Raise International AS (RI AS) ble stiftet i forbindelse med at et konsern ønsket å satse på frisørvirksomhet i utlandet. Konsernet drev fra før frisørvirksomhet i Norge. I forbindelse med utenlandssatsingen ble det opprettet datterselskaper av RI AS i blant annet Storbritannia. Selskapene i Storbritannia ble finansiert gjennom innskudd av egenkapital samt utlån fra RI AS. Satsingen i Storbritannia gikk ikke som forventet, og ble besluttet avvirket. Etter avviklingen krevde RI AS fradrag for tap på fordring med omtrent 28 millioner kroner. Spørsmålet i saken var om RI AS drev virksomhet, som jo er ett av vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-2. Tingretten kom til at selskapet drev virksomhet; det var utført betydelig

arbeidsinnsats ved utenlandssatsingen og aktiviteten måtte tilordnes RI AS. Vedtak i skatteklagenemnda ble opphevet.

Saken gjelder spørsmål om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 10.06.2013 for inntektsåret 2008 hvor Raise International AS ble nektet fradrag for tap på fordring mot datterselskapet Nikita Hair Ltd.

Raise International AS ble den 15.10.2001 registrert stiftet som Nikita International AS. Selskapet skiftet 16.10.2010 navn til Raise International AS. Selskapet er et av flere datterselskap til Raise Gruppen AS (tidligere Nikita Gruppen AS). Raise-konsernets virksomhet er i hovedsak relatert til frisørvirksomhet med til sammen vel over 130 frisørsalonger i Norge gjennom datterselskapet Nikita Hair Norway AS og Sverige gjennom datterdatterselskapet Nikita Hair Sweden AB. Styreleder i samtlige selskaper i konsernet har vært og er Inger Ellen Nicolaisen, som for øvrig også eier samtlige aksjer i Raise Gruppen AS.

Registrert daglig leder i Nikita Hair Norway AS var fra 14.11.2002 Karl Arne Sjo Jespersen. Fra 08.03.2006 var Rita Kristin Broch registrert som daglig leder frem til 19.09.2013 da Mette Engeli ble registrert som daglig leder.

Registrert daglig leder i Raise Gruppen AS var fra 08.03.2006 Rita Kristin Broch. Fra 09.01.2014 har Arne Espen Karlsen vært registrert som daglig leder.

Raise International AS ble stiftet i forbindelse med at konsernet ønsket å satse på frisørvirksomhet i utlandet. Selskapets vedtektsfestede formål er «Forretningsvirksomhet innen frisørbransjen og det som naturlig hører inn under dette. Selskapet skal også kunne delta i/overta virksomheter av lignende art». Frem til 30.08.2003 stod Nicolaisen selv registrert som daglig leder i selskapet, deretter Karl Arne Sjo Jespersen frem til 07.03.2006 da Rita Kristin Broch ble registrert som daglig leder. Fra 08.01.2014 er Arne Espen Karlsen registrert som daglig leder.

I forbindelse med utenlandssatsingen ble i Storbritannia etablert selskapene Nikita Hair Ltd. i 2004 og Hair Shop Ltd. i 2006. Nikita Hair AB Sverige ble også etablert i 2006. Alle tre selskaper som datterselskaper av Raise International AS. Satsingen i Storbritannia gikk ikke som forventet og selskapene ble besluttet avvirket i begynnelsen 2009.

Selskapene i Storbritannia ble finansiert gjennom innskudd av egenkapital samt utlån fra Raise International AS til Nikita Hair Ltd. som igjen tilførte midler til Hair Shop Ltd. Lån fra Raise International AS til Nikita Hair Ltd. utgjorde pr. 31.12.2008 kr 28 406 707,-, herunder kr 2 621 935,- akkumulerte renter.

I selvangivelsen for 2008 krevde Raise International AS lånefordringen mot Nikita Hair Ltd. fradragsført i sin helhet som tap på fordring, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd.

Skatteloven § 6-2 første og annet ledd lyder:

«(1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.

(2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.»

I brev fra Skatt Øst datert 08.02.2010 ble det varslet om at skattemyndighetene vurderte å nekte fradragsrett for tap på fordringen da skattemyndighetene ikke anså Raise International AS for å ha drevet virksomhet, som er ett av flere vilkår for å få fradragsrett. Raise International AS har bestridt skattemyndighetenes oppfatning og anført at selskapet utvilsomt drev virksomhet samt av øvrige vilkår for tapsfradrag var oppfylt.

Ved Skattekontorets vedtak av 03.05.2010 ble kr 2 621 935,- ansett som fradragsberettiget da dette gjaldt tidligere inntektsførte renter. Restbeløpet på kr 25 784 772,- ble ikke ansett som fradragsberettiget noe som medførte at Raise International ASs alminnelige inntekt for inntektsåret 2008 ble økt tilsvarende. Etter klage fra Raise International AS ble Skattekontorets vedtak av 03.05.2010 opprettholdt ved Skatteklagenemndas vedtak av 10.06.2013.

Partene har ikke kommet til enighet.

Saksøker, Raise International AS v/prosessfullmektig advokat Stig Nordal, har ved stevning av 20.12.2013 brakt saken inn for Oslo tingrett til avgjørelse.

Saksøkte, Staten v/Skatt Øst, har tatt til motmæle ved tilsvarende av 30.01.2014 fra prosessfullmektig advokat Morten Søvik.

Hovedforhandling ble holdt 08.09.2014 - 11.09.2014. For Raise International AS avgav styreleder Nicolaisen forklaring samt ble for øvrig 2 vitner hørt. Advokat Odd Moe prosederte saken for Raise International AS under hovedforhandlingen. Om forhandlingene for øvrig vises det til rettsboken.

**Saksøkers påstand:**

1. Skatteklagenemndas vedtak av 10. juni 2013 for inntektsåret 2008 for Raise International AS oppheves.
2. Raise International AS tilkjennes saksomkostninger.

**Saksøkers påstandsgrunnlag:**

Raise International AS ble opprettet for å ta seg av den internasjonale satsingen til Raise-konsernet. Basert på suksessen i Norge besluttet Raise på begynnelsen av 2000-tallet å gjøre en internasjonal satsing hvor målet var å etablere 500 salonger. Som et viktig instrument i denne satsingen ble Raise International AS stiftet. Raise International AS's virksomhet er å undersøke markedsmuligheter, planlegge, etablere, finansiere og følge opp virksomheter internasjonalt hvor man mener det er grunnlag for drift.

Twistespoersmålet i saken er om Raise International AS har fradragsrett for tap på fordring kr 25 784 772 mot Nikita Hair Ltd.

Fradragsrett for tap på fordringer reguleres av skatteloven § 6-2 annet ledd. Fradrag krever at følgende kumulative vilkår er oppfylt:

- Skatteyster må drive virksomhet (næringsvirksomhet)
- Fordringene må ha særlig og nær tilknytning til skatteyers virksomheter
- Tapet må være endelig konstatert

Skatteklagenemnda kom til at det første vilkåret ikke var oppfylt. Nemnda la til grunn at Raise International ikke drev virksomhet og nektet fradrag for tapet på fordringen mot Nikita Hair Ltd. De øvrige to vilkårene ble ikke vurdert av nemnda. Raise International AS mener at alle vilkår for fradragsrett er oppfylt.

Raise International AS anfører at Raise International AS driver virksomhet slik virksomhetsvilkåret etter skatteloven § 6-2 annet ledd er fastlagt i rettspraksis og ligningspraksis. Forarbeidene gir anvisning på en skjønnsmessig vurdering, jf. Ot.prp.nr.86. Det vises for øvrig til Rt-2013-421 (Tronvikdommen) og lignings-ABC 2008/09.

Momenter i vurderingen av om en aktivitet skal anses som virksomhet er:

- Aktiviteten må ta sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang.
- Aktiviteten må være egnet til å gå med overskudd.
- Aktiviteten må drives for skatteyers regning og risiko.

Virksomhetsbegrepet må avgrenses mot passiv kapitalforvaltning. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning er aktivitetens omfang. Det anføres at Raise International ASs virksomhet ikke kan anses som passiv kapitalplassering. Det dreier seg om en venture-/gründervirksomhet for å forsøke å bygge opp en frisorvirksomhet i utlandet.

Det er ikke utvilsomt at utøvelse av aktiviteter som aksjeeier/forvalter av eierposisjonen (aksjeeieraktiviteter) kan oppfylle virksomhetskravet dersom omfanget av slike aktiviteter er stort nok, jf. pkt. 3.3.1. i Lignings-ABC 2008/09. Kapitalinntekter er således ikke diskvalifiserende for virksomhetsbegrepet, og kapitalforvaltning kan være virksomhet hvis aktiviteten har tilstrekkelig omfang.

Ved vurderingen av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet, herunder også f.eks. arbeid med å administrere, jf. pkt. 3.3.2 i Lignings-ABC 2008/2009. Hvor aksjeeier kun eier aksjer i ett selskap (eller et fåtall selskaper) vil relevante aktiviteter være blant annet aktiv oppfølging av investering i selskapet med arbeid med finansiering gjennom både egenkapitalinnskudd og lån, strategiske vurderinger om hvordan selskapet skal bygges opp og støttes, investorarbeid for å hente inn kapital til selskapet det er investert i, markedsarbeid med kartlegging av nye markeder for selskapet, etablering i nye markeder for selskapet samt operativ bistand i viktige forhold for selskapet. Det vises til BFU av 26.05.2008, BFU av 04.10.2010, BFU av 12.03.2013, samt Oslo tingretts dom av 28.05.2013. Alt dette er aksjeeieraktiviteter som inngår i virksomhetsvurderingen.

Det er etter rettspraksis og ligningspraksis klart at mellomliggende holdingselskaper kan oppfylle vilkårene for næringsvirksomhet selv om aktiviteten utføres av andre. Når aktiviteten utføres av andre er spørsmålet om den drives for skatteyers regning og risiko. Er det tilfelle skal aktiviteten tilordnes skatteyster. Det stilles ikke krav om at aktiviteten behøver å være utøvet av skattyteren

selv, jf. pkt. 3.3.2 i Lignings-ABC 2008/09. Det avgjørende er hvem som har den reelle interessen i det arbeid som er utført av andre, og hvem dette først og fremst kommer til gode, jf. Rt-2013-421 (Tronvikdommen).

Ved vurderingen av hvilken aktivitet som er utført for Raise International AS er også årene fra 2009 og fremover relevante. Disse viser blant annet at det dreide seg om langsiktige investeringer som var egnet til å gå med overskudd.

Det er utført betydelig aktivitet som må tilordnes Raise International AS, herunder blant annet fra styreleder i samtlige selskaper Inger Ellen Nicolaisen, Raise International ASs daglig leder samt konsernsjef Rita K. Broch, tidligere daglig leder Karl Arne Jespersen, konsernets økonomidirektør Margrethe Singaas, konsernets personalsjef Oddhild Eikrem, styremedlem og ansatt hos Raise International AS Christinah S. Nicolaisen, tidligere ansatt i selskapet Silje Heggelund Brandvoll og konsulentfirmaet Argyllpartners UK.

Skatteklagenemnda legger til grunn at Broch, Singaas og Eikrem var ansatt i Raise Gruppen AS samtidig som Raise Gruppen AS belastet selskapene i UK og Sverige med administrasjonsgebyr direkte. Skatteklagenemnda tar her feil da Broch, Singaas og Eikrem ikke var ansatt i Raise Gruppen AS i 2006 - 2009. Det ble de først i 2011. Kun Inger Ellen Nicolaisen og Ivar Nicolaisen var ansatt i Raise Gruppen AS frem til 2010. Administrasjonsgebyret som er belastet selskapene i Storbritannia og Sverige er ikke gebyr for utførte tjenester men et gebyr som ble pålagt de selskaper som hadde inntekter for dekning av felleskostnader. Administrasjonsgebyret representerer overhodet ikke alt det arbeid som er utført.

Hva gjelder aktiviteter for Raise International AS i perioden 2003 - 2009 vises til at man forsøkte etablering i Spania/Tenerife i 2003. Videre vises til utredning, etablering og oppfølging i Storbritannia fra 2003/2004 og Sverige fra 2006, samt alt arbeidet med finansiering. Det har vært omfattende aktivitet knyttet til Nikita Hair Ltd. og Nikita Hair Sweden AB.

Det fremkommer av timelistene at daværende konsernsjef Broch arbeidet den vesentligste del av sin tid i årene 2006 - 2009 med den internasjonale delen som hører under Raise International AS. Timene hun har jobbet med saker som ligger under Raise International AS er ikke timer uten lønn da hennes lønn som konsernsjef naturligvis dekket alt hun jobbet med for de forskjellige selskapene i konsernet. Det fremkommer av timelistene at også økonomidirektør Singaas og personaldirektør Eikrem i årene 2006 - 2009 arbeidet store deler av sin tid med saker som ligger under Raise International AS. Det er utført betydelig arbeid for Raise International AS, herunder blant annet arbeid og oppfølging med betydelig finansiering, investorpresentasjoner, businessplaner, ansettelse/opplæring av ledere, budsjettering, oppfølging av kostnader, avtaler med viktige leverandører og kjøpesentre, styremøter og møter med oppfølging av ledere samt utredning/vurdering av etableringer i andre land.

Det anføres at det arbeid Broch, Singaas og dels Eikrem har opplyst å ha arbeidet med saker for Raise International AS, er aktivitet som må regnes som relevant aktivitet ved vurderingen av om Raise International AS driver virksomhet. Aktiviteten må tilordnes Raise International AS som har den reelle interessen i aktiviteten.

Raise International AS kan ikke anses å drive passiv kapitalforvaltning, tvert imot ble kapitalforvaltningen drevet meget aktivt.

Skatteklagenemnda har i tilordningsspørsmålet heller ikke lagt vekt på de hensyn som er trukket frem i flere rettsavgjørelser om betydningen av at selskapet inngår i et konsern hvor hensynet til en hensiktsmessig organisering av konsernet er viktig. Skattereglene skal ikke motvirke en fornuftig og hensiktsmessig konsernstruktur, jf. Rt-2005-1157.

Ved vurderingen av om vilkåret om varighet og omfang trekker skatteklagenemnda parallell til selskaper som utelukkende driver med aksjehandel, og viser til avgjørelser hvor det kreves store volum eller et stort antall handler pr. år for å kvalifisere for næringsvirksomhet. En slik parallell er ikke treffende. Raise International AS er ikke et selskap som skal drive aksjehandel.

Kravet til varighet og omfang er oppfylt med god margin.

Kravet om at virksomheten er egnet til å gå med overskudd er også oppfylt. Det er lite tvilsomt at kapitalforvaltningen (eierskapet og forvaltningen av aksjene i selskapene i Storbritannia og Sverige) objektivt sett var egnet til å gå med overskudd. Aksjenes verdi er en funksjon av selskapets virksomhet. Datterselskapet i Sverige går nå med overskudd og vil kunne begynne å levere utbytte til Raise International AS. Den underliggende frisørvirksomhet er således egnet til å gå med overskudd og dermed er også aksjeeiernes kapitalforvaltning egnet til å gå med overskudd. Dersom selskapet er egnet til å gå med overskudd vil også aksjonæren normalt få overskudd på investeringen. Videre forventet Raise International AS også renteinntekter på lånene til datterselskapene.

Kravet om at aktiviteten (kapitalforvaltningen - eierskapet og forvaltningen av aksjene) skjer for regning og risiko av skatteyter er også oppfylt. Det er Raise International AS som aksjeeier som høster gevinsten og som må ta tapet på aksjene i datterselskapene i Storbritannia og Sverige. Det er tapet på aksjene og lånene det klareste bevis på. For øvrig er realiteten i nærværende sak at det er Raise International AS som gjennom løpende nye lån til Nikita Hair Ltd. har betalt for det arbeid som er utført av konsernledelsen.

Det anføres etter dette at Raise International AS oppfyller alle vilkår for å anses å drive virksomhet i skattelovens forstand. Skatteklagenemndas vedtak av 16.06.2013 er feil og må oppheves.

Saksøktes påstand:

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

**Saksøktes påstandsgrunnlag:**

Skatteklagenemnda kom til at det første vilkåret om at skatteyteren må drive virksomhet ikke var oppfylt. Raise International AS drev ikke virksomhet og hadde derfor ikke fradragsrett. For skatteklagenemnda ble det dermed ikke nødvendig å ta standpunkt til om de øvrige vilkår for fradragsrett var oppfylt, herunder om fordringen hadde særlig og nær tilknytning til skatteyters

virksomhet samt om det forelå et endelig konstatert tap. Retten skal da heller ikke som førsteinstans ta stilling til de to sistnevnte vilkår.

Grunnvilkårene for at virksomhetsbegrepet i skatteloven skal være oppfylt er:

- det må være utøvet aktivitet av en viss varighet og omfang
- aktiviteten må være utøvet for skattyters regning og risiko
- aktiviteten må ha økonomisk karakter og egnet til å gå med overskudd

Skatteloven skiller mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt. Det innebærer at en skattyter kan drive kapitalforvaltning uten å drive virksomhet. Grensen mellom kapitalforvaltning som ikke er virksomhetsutøvelse og kapitalforvaltning som er det, trekkes skjønnsmessig hvor grensen beror på en samlet vurdering av flere momenter.

Det at et selskap er i et konsern betyr ikke at det driver virksomhet uansett om flere eller alle av de øvrige selskapene i konsernet driver virksomhet. Hvert selskap må vurderes for seg basert på sin aktivitet, jf. Rt-1990-958 og Rt-1976-1476.

Selve aksjonærposisjonen og aktivitet som naturlig følger av det er ikke et moment som tilsier at det drives virksomhet. Aksjeeieraktiviteter innebærer ikke virksomhet, det å eie aksjer og forvalte aksjeinteressen er typisk kapitalforvaltning. Det omfatter å erverve og eie aksjer og eventuelt også handle med dem, samt forvalte eierinteressen, utøve alminnelige eierbeføyelse og utøve de styringsmuligheter som følger av aksjonærposisjonen. Det omfatter også involvering i virksomheten på overordnet nivå samt långivning til selskapet. Det å yte lån og følge opp lånene er i utgangspunktet kapitalforvaltning. Slike aktiviteter er ikke et moment for at det foreligger virksomhet. Det vises til Rt-1990-958, Rt-2008-145, BFU 40/02, BFU 13/09 og BFU 7/14, samt Haugaland tingretts dom av 06.07.2012.

Aktivitetens art er således et sentralt moment i vurderingen av om det foreligger virksomhet. Typiske aksjonæraktiviteter tilsier ikke virksomhet. Det samme gjelder beslutninger om lån og oppfølging av lån til egne selskaper. Kjøp og salg av varer og tjenester kan tilsi virksomhet, men beror på omfanget og hyppighet.

Videre står aktivitetens omfang sentralt. Kravet til omfang beror på aktivitetens art. For typiske aksjonæraktiviteter skal det som nevnt mye til før disse utgjør virksomhet. Hva gjelder fordringer vises til Rt-2013-421 (Tronviken) hvor det dreide seg om erverv av ca. 300 fordringer som krevde tett oppfølging og stor innsats.

Videre er det et moment om selskapet har hatt ansatte eller oppdragstakere som har kunnet utøve aktivitet.

Varigheten av aktiviteten er et moment. Det samme gjelder inntektens art og størrelse. Kapitalinntekter som renter, utbytte og aksjegevinster tilsier at det er kapitalforvaltning.

Relevant aktivitet trenger ikke å være utøvet av skatteyteren selv, herunder kan den være utøvet av ansatte eller oppdragstakere. Aktiviteten må dog være utøvet for skatteyterens regning og risiko. Skatteyteren må således ha betalt kostnadene for det, og skatteyteren skal bære eventuelt underskudd som følger av aktiviteten eller ha overskudd. Det vises til Rt-2013-421 (Tronviken).

Det minnes om at en aksjonær normalt ikke får fradrag i egen inntekt for tap på lån som aksjonæren har ytet selskapet, jf. Rt-2008-145.

Saksøkte anfører at Raise International AS ikke drev virksomhet. Raise International AS var et rent holdingselskap uten egen virksomhet i skattelovens forstand. Det dreier seg ikke om såkalt venturevirksomhet. Selskapet eide kun tre datterselskaper og hadde finansiert disse ved utlån. Aktivitetene selskapet drev må anses for kapitalforvaltning og ikke virksomhet. Selskapet drev i hvert fall ikke virksomhet i form av salg av varer eller tjenester til andre enn sine tre datterselskaper. Selskapet drev ikke frisørvirksomhet. Selskapet har ikke ytet lån til selskaper utenfor konsernet eller til andre selskaper i konsernet virksomhet i form av salg av varer eller tjenester. Selskapet hadde ingen driftsinntekter i årene 2004 - 2008. Inntektene var hovedsakelig renteinntekter fra selskap i samme konsern, samt øvrige beskjedne renteinntekter fra bankinnskudd.

I forhold til sine tre datterselskaper hadde Raise International AS ikke andre aktiviteter enn de som var knyttet til aksjonærposisjonen og utlån. Oppbyggingen av frisørvirksomheten internasjonalt ble ikke gjort av Raise International AS, men ble gjort av de tre selskapene i Storbritannia og Sverige med bistand fra Raise Gruppen AS/Nikita Hair Norway. Ledelsesfunksjoner og administrative tjenester til de tre datterselskapene ble utført/levert direkte fra konsernspissen Raise Gruppen AS/Nikita Hair Norway. Tjenestene omfattet blant annet økonomi, markedsføring, personal og IT-funksjoner. For disse tjenestene ble det fakturert et administrasjonsgebyr fra Raise Gruppen AS til de underliggende selskaper som mottok tjenestene. Faktureringen og betalingen gikk direkte mellom Raise Gruppen AS og Raise International AS sine tre datterselskaper. Raise International AS ble ikke tilordnet inntekter eller utgifter tilknyttet disse tjenestene. Inntektene av administrasjonsgebyret ble tilordnet Raise Gruppen AS og utgiftene til administrasjonsgebyret ble tilordnet de tre datterselskapene. Det var ikke slik at tjenestene ble ytet på vegne av Raise International AS. Realiteten var at det ble oppfattet slik at Raise Gruppen AS utførte disse tjenester. Lønn som ble utbetalt fra Nikita Hair Norway inngikk i beregningsgrunnlaget for administrasjonsgebyret, og administrasjonsgebyret ble fakturert direkte fra Raise Gruppen AS til de tre selskapene i Storbritannia og Sverige. Raise International AS ble holdt utenfor dette.

Det påståtte arbeid utført av Rita Broch kan ikke anses utført på vegne av Raise International AS. Hennes hovedbeskjeftigelse var adm. dir. i Raise Gruppen AS og konserndirektør. Først i mars 2009 ble Broch i årsregnskapene angitt som daglig leder i Raise International AS. I årsberetningene for 2006 og 2007 er det opplyst at Raise International AS ikke hadde ansatte og heller ikke i årsberetningen for 2008 er Broch nevnt som daglig leder eller ansatt. Broch innberettet heller aldri noe lønn som daglig leder i Raise International AS. Uansett ble det arbeidet Broch påstås å ha gjort ikke gjort for Raise International AS sin regning og risiko. Det vises til at det ikke var Raise International AS som betalte kostnadene, og inntektene og dermed overskudd eller underskudd tilfalt de tre selskapene i Storbritannia og Sverige samt Raise Gruppen AS. Samlet sett må det legges til grunn at Brochs påståtte arbeid ikke ble utført av henne som daglig leder i Raise International AS men som daglig leder/konserndirektør i Raise Gruppen AS. Arbeidet dreide seg hovedsakelig om administrasjonstjenester fra Raise Gruppen AS til de tre selskapene i Storbritannia og Sverige, som dekkes av administrasjonsgebyret, dels dreide det seg om eierbeføyelser/aksjonæraktivitet. Alternativt har hun utført arbeid som daglig

leder i de tre selskapene i Storbritannia og Sverige, eller evt. som egen aktivitet i Raise Gruppen AS eller Nikita Hair Norway AS.

Heller ikke det arbeidet som påstås utført av Singsaas, Eikrem eller andre kan anses utført på vegne av Raise International AS. Det vises til at for 2006 og 2007 hadde ikke Raise International AS ansatte og har ikke innberettet lønn for noe. For 2008 hadde Raise International AS 1 ansatt deler av året og har innberettet lønn på kr 294 922,- for Karl Arne Jespersen, men han har ikke utført noe av det påståtte arbeidet. Det arbeid Singsaas, Eikrem og andre påstås å ha gjort for Raise International AS ble ikke gjort for selskapets regning og risiko. Det vises til at det ikke var Raise International AS som betalte kostnadene, og inntektene og dermed overskudd eller underskudd tilfalt de tre selskapene i Storbritannia og Sverige samt Raise Gruppen AS. Samlet sett må det legges til grunn at det arbeidet Singsaas, Eikrem og andre påstås å ha gjort 2006 - 2008 hovedsakelig dreide seg om administrasjonstjenester fra Raise Gruppen AS til de tre selskapene i Storbritannia og Sverige, som dekkes av administrasjonsgebyret, dels dreide det seg om eierbeføyelser/aksjonæraktivitet. Alternativt har de utført arbeid som daglig leder i de tre selskapene i Storbritannia og Sverige, eller evt. som egen aktivitet i Raise Gruppen AS.

De ledelsesfunksjoner og administrative tjenester som Raise Gruppen AS utførte for/levrte til sine tre datterselskaper ble ikke utført/levert på vegne av Raise International AS, men ble utført/levert direkte til de tre datterselskapene. Det påståtte arbeidet i 2006 - 2008 fra Broch og andre var ikke aktiviteter utført av Raise International AS, men var aktiviteter utført av Raise Gruppen AS eller eventuelt av andre selskaper i konsernet. Raise International AS utførte ikke ledelsesfunksjoner og ytet ikke administrative tjenester til de tre datterselskapene. Raise International AS solgte ikke varer eller tjenester til sine tre datterselskap. Tjenestene ble uansett ikke utført for Raise International AS sin regning og risiko, og tjenestene kan ikke anses utført på vegne av Raise International AS.

Raise International AS' aktiviteter knyttet til aksjonærposisjonen i og utlån til sine datterselskaper innebar ikke virksomhet. Selskapet var et holdingselskap. I 2005 - 2006 hadde selskapet ingen ansatte og daglig leders aktivitet i 2006 - 2008 må anses gjort på vegne av Raise Gruppen AS. I 2008 hadde selskapet en ansatt deler av året, men det foreligger ingen dokumenter som viser hva han gjorde, og av de fremlagte timelister har han ikke gjort noe i 2008. Raise International AS gav lån til datterselskapene for finansiering, men hovedformålet var da å støtte aksjonærinteressen som en naturlig følge av aksjonærposisjonen og tilsier ikke at det ble drevet virksomhet, jf. Rt-2008-145. Det ble bare gitt lån til to selskaper, hovedsakelig Nikita Hair UK, og selv om lånene ble gitt i flere omganger var det i realiteten en kreditt til selskap med løpende utbetalinger.

Arbeidet med gjeldsforhandlinger og avviklingen av virksomheten i Storbritannia var av enkeltstående karakter og innebar ingen systematisk og vedvarende aktivitet. Arbeidet innebar ikke virksomhet.

Det vises videre til at Raise International AS bare har hatt renteinntekter og ikke hatt inntekter for tjenesteyting eller annet. Dette tilsier kapitalforvaltning utenfor virksomhet. Avkastningen har heller ikke ligget over normalavkastning.

Ved vurderingen av om Raise International AS drev virksomhet i 2008 må det være korrekt å ta i betraktning aktivitetene både i 2008 og i forutgående år. Aktiviteter i etterfølgende år kan imidlertid ikke gi grunnlag for fradragsrett for tap på fordringer i virksomhet i 2008. Aktivitet etter 2008 er ikke relevant. Det avgjørende er aktiviteten frem til og med 2008.

Raise International AS drev ikke virksomhet i skattemessig forstand og har da ikke fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd for tap på fordringene på Nikita Hair Ltd.

Når Raise International AS ikke drev virksomhet er det første vilkåret for fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd ikke oppfylt. Det er ikke nødvendig å ta standpunkt til om de øvrige vilkår for fradragsrett var oppfylt. Dersom retten skulle komme til at Raise International AS drev virksomhet, er det første vilkåret for fradragsrett oppfylt, og Skatteklagenemndas vedtak må da oppheves og hjemvises til ny behandling av ligningsmyndighetene for å avgjøre om de to øvrige vilkår for fradragsrett er oppfylt.

### **Rettens vurdering**

Skatteloven § 6-2 første og annet ledd lyder:

- «(1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.
- (2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.»

Retten legger til grunn at fradragsrett for tap på fordringer reguleres av skatteloven § 6-2 annet ledd. Fradrag krever at følgende kumulative vilkår er oppfylt:

- Skatteyter må drive virksomhet (næringsvirksomhet)
- Fordringene må ha særlig og nær tilknytning til skatteyers virksomhet
- Tapet må være endelig konstatert

Spørsmålet i saken er om Raise International AS drev virksomhet i 2008 i skattelovens forstand, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd første pkt. De to andre vilkår er ikke vurdert og tatt stilling til av skattemyndighetene.

Hva gjelder virksomhetsbegrepet viser retten til Borgarting lagmannsretts dom av 15.09.2014 [LB-2013-169871] hvor det uttales:

«Tingretten tar følgende utgangspunkt for drøftelsen av virksomhetsbegrepet som lagmannsretten slutter seg til:

Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven. Om den aktuelle aktiviteten skal regnes som «virksomhet» må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov, på side 48. En konkret og sammensatt helhetsvurdering må foretas. Proposisjonen presenterer samme sted de sentrale skjønnsmomentene:

- Det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektserverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter. Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet. Men forretningsforetak som tilfredsstiller de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.
- Aktiviteten må være utøvet for skattyterens regning og risiko. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren.
- Aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.»

I foreliggende sak vil det være spørsmål om den aktivitet Raise International AS drev i 2008 var virksomhet eller såkalt «passiv kapitalforvaltning».

I Ligning-ABC 2008/09 uttales:

#### **«Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning**

##### *3.3.1 Generelt*

Kapitalinntekt kan være

- årlig avkastning, f.eks. utbytte av verdipapirer, inntekt ved utleie av løsøre og fast eiendom, eller
- gevinst ved salg, f.eks. av verdipapirer og fast eiendom

Dersom formuesobjektet/kapitalen anses å gå inn i en annen virksomhet, blir inntektene del av vedkommende virksomhet. Nærmere om hva som omfattes av virksomheten, se nedenfor.

Når inntekten ikke inngår i annen virksomhet må det avgjøres om forvaltningen av

formuesobjektet/kapitalen må anses som en virksomhet i seg selv. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien.

##### *3.3.2 Aktivitet*

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

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

etablert et forvaltningsapparat med ansatte, eget kontor og driftsmidler trekker dette i retning av å anse aktiviteten som virksomhet.

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

Kravet til aktivitetens omfang vil variere og må vurderes over noe tid avhengig av virksomhetens art.

Står man overfor en avkastning som klart overstiger en normal avkastning på den investerte kapital, vil dette i tvilstilfelle kunne være et moment for at det foreligger virksomhet, jf. LRD. av 10. august 1995 i Utv-1995-965.»

Det fremkommer av Berg-Rolness bok «Inntekt av virksomhet» (1. utgave 2009) s. 132:

**«5.2 Aktivitetens «omfang og varighet» - avgrensning av virksomhet mot passiv kapitalforvaltning og enkeltstående forretningstransaksjoner**

Forvaltningen av formuesobjekter, aktiv kapitalforvaltning, kan også være en virksomhet i seg selv. Formuesobjektet danner da et direkte grunnlag for virksomhetsutøvelsen. De inntekter som genereres i form av avkastning og gevinster/tap på formuesobjektene, er i et slikt tilfelle virksomhetsinntekter. Aktivitetens «omfang og varighet» er det kriteriet som i hovedsak skiller kapitalforvaltning drevet som virksomhet fra passiv kapitalforvaltning. Det vil normalt også være en viss aktivitet når en fordel er vunnet ved passiv kapitalforvaltning. Den konkrete grensedragningen kan være komplisert i enkelte tilfeller, noe som kommer til uttrykk i en rekke dommer og uttalelser.

I vurderingen av omfanget av aktiviteten skal alle former for aktivitet tas i betraktning, også rent administrative forhold som kan ses som forvaltning av eierinteresser. Den passive kapitalforvaltning er eierens disposisjoner over et formuesobjekt med sikte på ordinær forretning.»

Raise International AS ble registrert stiftet den 15.10.2001 som Nikita International AS. Selskapet skiftet 16.10.2010 navn til Raise International AS. Selskapet er et av flere datterselskap til Raise Gruppen AS (tidligere Nikita Gruppen AS).

Retten legger til grunn at Nikita International AS/Raise International AS (heretter benevnt Raise International AS) ble stiftet i forbindelse med at konsernet ønsket å utvide frisørvirksomheten til også og omfatte utlandet. Selskapets vedtektsfestede formål er «Forretningsvirksomhet innen frisørbransjen og det som naturlig hører inn under dette. Selskapet skal også kunne delta i/overta virksomheter av lignende art».

Det er på det rene at Raise International AS har bidratt med finansiering av og stått som eier av Nikita Hair Ltd. (opprettet 2004) og Hair Shop Ltd. (opprettet 2006) samt Nikita Hair AB Sverige

(opprettet 2006). Selskapene i Storbritannia gikk ikke som forventet og ble avviklet i begynnelsen av 2009. Det bemerkes for øvrig at man på begynnelsen av 2000-tallet også forsøkte satsing på Tenerife, men at dette heller ikke førte frem. Hva gjelder selskapet i Sverige er det opplyst at dette nå går med overskudd.

Retten legger til grunn at det ikke var meningen at Raise International AS selv direkte skulle stå for drift av frisørsalonger. Virksomheten Raise International AS har drevet har i følge saksøker blant annet dreid seg om å forestå den internasjonale satsingen ved å undersøke markedsmuligheter, planlegge, etablere og finansiere virksomheter internasjonalt hvor man mener det er grunnlag for drift, samt følge opp selskapene. Det er vist til at det utført betydelig arbeid som må tilordnes Raise International AS, herunder arbeid og oppfølging med finansiering av selskapene i utlandet, investorpresentasjoner, businessplaner, ansettelse/opplæring av ledere i selskapene i utlandet, budsjettering, oppfølging av kostnader, arbeidsavtaler med viktige leverandører og kjøpesentre, styremøter og møter med oppfølging av ledere samt utredning/vurdering av etableringer i andre land.

Dersom virksomheten i utlandet gikk bra ville Raise International AS få en gevinst på sine aksjer og kunne motta utbytte, samt kunne man også forvente noe renteinntekter på de lån som ble gitt til datterselskapene i utlandet.

Det synes på det rene at Rita K. Broch, Margrete Singsaas, Oddhild Eikrem samt Inger Ellen Nicolaisen har utført en betydelig arbeidsinnsats i forbindelse med konsernets utenlandssatsing. Retten har vært i sterk tvil vedrørende spørsmålet om arbeidet med utenlandssatsingen kan anses utført på vegne av (tilordnes) Raise International AS. Retten viser til at selskapet ikke har hatt inntekter av betydning, ei heller mottatt utbytte fra datterselskapene. Frem til og med 2007 kan ikke retten se at Raise International AS har hatt lønnsutbetalinger av betydning til ansatte. Det springende punkt i saken er slik retten ser det om den aktivitet tilknyttet utenlandssatsingen som er utført av Rita K. Broch, Margrete Singsaas, Oddhild Eikrem samt Inger Ellen Nicolaisen kan anses utført på vegne av (tilordnes) Raise International AS.

Retten legger til grunn at det ved spørsmålet om hvilket selskap en aktivitet skal tilordnes, kan legges vekt på hvem som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvem den først og fremst kommer til gode, jf. Rt-2013-421.

Fra 07.03.2006 ble Broch registrert som daglig leder for Raise International AS. Hun ble også fra samme tidspunkt daglig leder i Raise Gruppen AS og konserndirektør for hele konsernet. Retten finner det sannsynliggjort at Broch utførte betydelige aktivitet fra 2006 - 2009 i forbindelse med konsernets utenlandssatsing. Det vises til de fremlagte timelister med beskrivelse av hvilke oppgaver Broch har utført. Over tidsperioden 2006 - 2009 har Broch estimert å ha arbeidet til sammen 4 613 timer for Raise International AS (Nikita International AS) i forbindelse med utenlandssatsingen. Retten viser til at hun fikk sin lønn utbetalt fra Nikita Hair Norway AS, som er selskapet som sitter på og driver frisørsalongene i Norge. Når det er spørsmål om hvilket selskap Brochs aktivitet knyttet til utenlandssatsingen skal tilordnes synes det således ikke avgjørende at Raise Gruppen AS sine datterselskaper og datterdatterselskaper som gikk med overskudd betalte administrasjonsgebyr til Raise Gruppen AS, som på den tiden kun Nicolaisen og hennes mann var ansatt i og fikk utbetalt lønn fra. Slik retten ser det kan det administrasjonsgebyr datterdatterselskapene i utlandet har betalt vanskelig ses å representere alt

det arbeid som er utført i forbindelse med utenlandssatsingen. Retten viser videre til at administrasjonsgebyret uansett ikke synes å ha gått til å betale lønnen til Broch. Retten finner det mest nærliggende å tilordne den aktivitet Broch utførte i forbindelse med utenlandssatsingen det selskap som var opprettet for å forestå den internasjonale satsingen, altså Raise International, som konserndirektør Broch også var daglig leder i. Det var dette selskapet i konsernet som hadde investert egenkapital og gitt betydelige lån til datterselskapene i utlandet og således var det selskap som mest nærliggende hadde den reelle interessen i den innsats Broch nedla i forbindelse med utenlandssatsingen og hadde mest å tape dersom utenlandssatsingen feilet.

Inger Ellen Nicolaisen har vært og er styreleder i samtlige selskaper i konsernet. Hun var også sterkt involvert i utenlandssatsingen. Slik retten forstod hennes forklaring anslo hun at ca. halvparten av arbeidstiden medgikk til utenlandssatsingen. Hun var dog ansatt i Raise Gruppen AS, og retten legger til grunn at i hvert fall deler av hennes godtgjørelse ble dekket av administrasjonsgebyret som de datterselskaper og datterdatterselskaper som hadde overskudd betalte til Raise Gruppen AS.

Konsernets økonomidirektør Singsaas har utført betydelig arbeid i forbindelse med utenlandssatsingen. Det vises til hennes forklaring og fremlagte timelister hvor hun over tidsperioden 2006 - 2009 har estimert å ha arbeidet til sammen 2 345 timer i forbindelse med utenlandssatsingen. Konsernets personaldirektør Eikrem har også utført noe arbeid i forbindelse med utenlandssatsingen, herunder vises til fremlagte timelister hvor hun over tidsperioden 2006 - 2009 har estimert å ha arbeidet til sammen 1 205 timer for Raise International AS (Nikita International AS) i forbindelse med utenlandssatsingen. Både Singsaas og Eikrem var i aktuelle periode ansatt i Nikita Hair Norway AS og fikk sin lønn utbetalt derfra. Som hhv. konsernets økonomidirektør og konsernets personaldirektør skulle de dog slik retten forstår bistå alle selskapene i konsernet. Retten kan ikke se at administrasjonsgebyret som ble betalt til Raise Gruppen AS gikk til dekning av Singsaas eller Eikrems lønn. Som nevnt, kan det administrasjonsgebyr datterdatterselskapene i utlandet har betalt vanskelig ses å representere alt det arbeid som er utført i forbindelse med utenlandssatsingen. Retten finner det mest nærliggende å tilordne den aktivitet Singsaas og Eikrem utførte i forbindelse med utenlandssatsingen det selskap som var opprettet for å forestå den internasjonale satsingen, altså Raise International. Det var som nevnt dette selskapet i konsernet som hadde investert egenkapital og gitt betydelige lån til datterselskapene i utlandet og således var det selskap som mest nærliggende hadde den reelle interessen i den innsats konsernets Økonomidirektør Singsaas og konsernets personaldirektør Eikrem nedla i forbindelse med utenlandssatsingen og hadde mest å tape dersom utenlandssatsingen feilet.

Retten viser til at spørsmålet om Raise International AS drev virksomhet i 2008 beror på en helhetsvurdering. Retten viser til at Raise International AS/Nikita International AS ble stiftet som del av konsernstrukturen for å forestå det allerede bestående frisørkonserns internasjonale satsing på frisørvirksomhet i utlandet, herunder ved etablering av nye datterselskaper i utlandet. Retten viser til at det er utøvet innsats med et betydelig omfang og varighet fra ovennevnte personer i forbindelse med utenlandssatsingen. Raise International AS finansierte den internasjonale satsingen med oppbygging av frisørvirksomhet i utlandet ved egenkapitalinnskudd samt utlån. Pr. 31.12.2008 utgjorde tap på lån til selskap i Storbritannia kr 28 406 707,-, og slik retten ser det er virksomheten i forbindelse med utenlandssatsingen med etablering av nye datterselskaper i utlandet på denne bakgrunn utøvet for Raise International AS' regning og risiko. Slik retten ser

det var lånene til datterselskapene ikke passiv kapitalplassering. Ved spørsmålet om aktiviteten var egnet til å gi overskudd viser retten til at utenlandssatsingen nå går med overskudd og vil kunne generere utbytte evt. gevinst på aksjer for Raise International AS.

Skattemyndighetene har ikke tatt stilling til vilkårene om at fordringene må ha særlig og nær tilknytning til skatteyters virksomheter samt at tapet må være endelig konstatert. Retten legger til grunn at den som førsteinstans ikke skal ta stilling til disse vilkår, jf. Rt-2004-1921.

Da retten har kommet til at virksomhetsvilkåret er oppfylt blir Skatteklagenemndas vedtak av 10.06.2013 for inntektsåret 2008 for Raise International AS å oppheve.

**Sakskostnader:**

Etter rettens vurdering har saksøker fått medhold fullt ut og har krav på erstatning for sine sakskostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten har ikke funnet at det er grunnlag for å fritta saksøkte helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Saksøker har fremlagt sakskostnadsoppgave av 11.09.2014 og krevet sakskostnader med til sammen kr 684 426,- eks. mva. Retten legger omkostningsoppgaven til grunn.

Retten har kommet til at saksøkte dømmes til å betale saksøkers sakskostnader med til sammen kr 684 426,-.

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

*Domsslutning:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 10.06.2013 for inntektsåret 2008 for Raise International AS oppheves.*
- 2. Staten v/Skatt Øst dømmes til å betale sakskostnader til Raise International AS med kr 684 426,-. Oppfyllelsesfristen er 14 dager fra dommens forkynnelse.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 15-023 Grensedragningen mellom arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-10 og § 5-30.

**Kort referat:** Skattedirektoratet har foretatt en overordnet vurdering av grensedragningen mellom selvstendig næringsdrivende og arbeidstakere, med hovedfokus på særlige spørsmål som kan oppstå ved oppdrag utført innenfor omsorgsbransjen. Uttalelsen er en gjennomgang av de generelle rettslige vurderinger som foretas ved grensedragningen mellom virksomhet og arbeid for lønn/ annen arbeidsgodtgjørelse utenfor virksomhet. Det er Skattedirektoratets oppfatning at inntektsgivende aktivitet som oppfyller de skatterettslige vilkårene for å drive virksomhet, også kan utøves innenfor omsorgsbransjen. Det må imidlertid foretas en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle.

**Uttalelse fra Skattedirektoratet** publisert 17. februar 2015, avgitt 27. mars 2014

Med omsorgsbransjen siktes det her først og fremst til selskaper som yter individuelt tilrettelagte bo- og omsorgstjenester for brukere med ulike typer bistandsbehov. Disse tjenestene kan etter det opplyste være organisert som heldøgnsboliger, avlastning og dagtilbud. Det enkelte selskap kan drive sin virksomhet innenfor f.eks. rusomsorg, psykiatri, demens, barnevern, samt tjenester tilrettelagt for fysisk funksjonshemmede.

Selskapene får slike oppdrag gjennom anbudskonkurranser og gjennom direkte henvendelser fra det offentlige om akutte plasseringer i enkelte tilfeller. Selskapet er således forpliktet til å følge de samme regler som om kommunen selv hadde stått for denne type bo- og omsorgstjenester.

Selskapet har egne ansatte. Det er imidlertid vist til at selskapet i forbindelse med sin omsorgsvirksomhet også har behov for å benytte seg av tjenester fra andre omsorgsarbeidere. Hvert oppdrag vil i slike tilfeller normalt være knyttet til en enkelt beboer og/eller et enkelt tiltak. Oppstartstidspunkt og forventet avslutning av oppdraget følger av eller som vedlegg til den inngåtte oppdragsavtalen, og kan for eksempel være angitt med en varighet på inntil 6 måneder av gangen. Oppdragsavtalen mellom partene er angitt som en avtale med selvstendig næringsdrivende. De spørsmål som har oppstått i denne forbindelse er hvorvidt personer, som yter omsorgsarbeidet, skal anses som selvstendig næringsdrivende eller som arbeidstakere.

Etter ftrl. § 23-2 første ledd plikter arbeidsgivere å betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette. Etter ftrl. § 23-2

annet ledd følger det at det ikke skal betales arbeidsgiveravgift når arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.

De skatterettslige vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd, og drives for skattyters regning og risiko. Se Lignings-ABC 2013/2014 stikkord "Virksomhet – allment" på s. 1548.

I folketryktdloven (ftrl.) § 1-10 første ledd er selvstendig næringsdrivende definert som "Enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt". Ftrl. § 1-10 første ledd er en kodifisering av tidligere rettsoppfatning og ligningsmyndighetenes praksis, og bygger således på skatteetatens definisjon av selvstendig næringsdrivende. Det kan i denne forbindelse vises til bl.a. Ot. prp. nr. 29 (1995-1996).

Av ftrl. § 1-10 annet ledd er det videre opplistet noen momenter som kan være retningsgivende for den konkrete vurderingen. Denne oppstillingen er ikke uttømmende.

Høyesterett har også i Rt. 2000/1981 (Fabcon) slått fast at begrepet og den nærmere grensedragningen har samme innhold ved fastsetting av arbeidsgiveravgift til folketrygden som i skatteretten.

En vurdering av grensen mellom virksomhet og arbeid for lønn/annen arbeidsgodtgjørelse utenfor virksomhet, vil som oftest gå på om oppdragstakeren kan anses å drive for egen regning og risiko. "Egen regning" vil typisk innebære at skattyter selv må dekke kostnadene i forbindelse med virksomheten, f.eks. kostnader til materiale, kostnader til drift, driftsmidler mv. "Egen risiko" vil innebære at oppdragstakeren selv har ansvaret for den kontraktsmessige oppfyllelsen av oppdraget. Ansvar for den kontraktsmessige oppfyllelsen vil f.eks. foreligge hvor oppdragstakeren har reklamasjonsansvar/erstatningsansvar dersom oppdraget ikke er utført i samsvar med det som er avtalt. I Rt. 2000/1981 (Fabcon) legger Høyesterett til grunn at slikt ansvar kan foreligge selv om det ikke er uttrykkelig regulert.

Dersom det foreligger en avtale mellom partene, og partene har klassifisert det privatrettslige forholdet som henholdsvis arbeid- eller oppdragsavtale, vil dette tjene som et utgangspunkt for den skattemessige vurderingen. Ligningsmyndighetene skal likevel foreta en selvstendig vurdering av realiteten i avtaleforholdet jf. ligningsloven § 8-1. Det avgjørende vil være om avtaleforholdet mellom partene etter en helhetsvurdering, og ut i fra sitt eget innhold har karakter av å være en avtale om et selvstendig oppdrag med en selvstendig næringsdrivende, eller en avtale om ansettelse/oppdrag utenfor tjenesteforhold.

Forpliktelsen til en selvstendig næringsdrivende vil tradisjonelt være å prestere et resultat. Arbeidstakers forpliktelse vil være å stille sin arbeidskraft til disposisjon. Forskjellen på dette kan være vanskelig å avklare, og blir ofte først synliggjort ved mulige konsekvenser av at arbeidet ikke er utført i samsvar med det som er avtalt. Er det en avtale om et selvstendig oppdrag med en selvstendig næringsdrivende, kan oppdragsgiver reklamere og det kan bl.a. bli tale om vederlagsfri utbedringsplikt og erstatningsansvar. Resultatansvar innebærer således et økonomisk ansvar for at arbeidsinnsatsen fører frem til det resultatet som var forutsatt mellom partene ved inngåelsen av oppdragsavtalen.

Den konkrete helhetsvurderingen vil kunne være forskjellig ut fra arbeidets art. Dersom oppfyllelse av avtalen innebærer en forpliktelse til å levere et konkret resultat, vil det være et sentralt moment hvem av partene som har risikoen og ansvaret for oppfyllelsen av dette resultatet. For å ta stilling til hvem av partene som har det endelige resultatansvaret vil det være nødvendig å gå nærmere inn på selve oppdraget, herunder den konkrete avtalen mellom partene. Det kan i denne forbindelse bl.a. vises til Rt. 1994/1064 (Bye), Rt. 2000/1981 (Fabcon) og Rt. 2002/996 (Skoog-Hedren). Går avtalen ut på at arbeidet skal utføres for egen regning og risiko og dette er reelt, må dette legges til grunn for den skattemessige behandlingen. Det avgjørende vil alltid være om avtaleforholdet etter sitt innhold har karakteren av avtale om et selvstendig oppdrag med en selvstendig næringsdrivende. Det må foretas en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle. For den nærmere vurdering viser vi til Lignings-ABC 2013/2014 stikkord "Virksomhet – allment" s. 1548 ff. Denne oppregningen er ikke uttømmende, og momentene vil kunne ha ulik vekt i forskjellige tilfeller. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende for resultatet.

Innenfor omsorgsbransjen mv. vil oppdragene som utføres sjelden kunne knyttes til konkrete resultater. I Rt. 2013 s. 342 behandlet Høyesterett grensen mellom virksomhet og ansettelsesforhold i henhold til arbeidsmiljøloven. Høyesterett uttalte her at "Hva det er naturlig å karakterisere som "resultatet" i et løpende omsorgsforhold, kan være usikkert". Rt. 2013 s. 354 gjaldt også grensen mellom virksomhet og ansettelsesforhold i henhold til arbeidsmiljøloven. Høyesterett uttalte bl.a. at momentet "Risikoen for arbeidsresultatet" ikke passer så godt der arbeidet går ut på en løpende omsorgsyttelse. Oppdragets karakter, sammenholdt bl.a. med hvem som bærer risikoen for oppfyllelsen av den kontraktsmessige forpliktelsen, var imidlertid også viktige momenter i den grensdragningen som ble foretatt i henhold til arbeidsmiljøloven.

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil Høyesteretts uttalelser i de dommene som er nevnt ovenfor, også ha betydning på skatterettsområdet. Ved vurderingen av grensen mellom arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende i omsorgsbransjen, vil risiko og ansvar for oppfyllelsen av den kontraktsmessige forpliktelsen fortsatt være et av flere sentrale momenter ved vurderingen av vilkåret egen regning og risiko. Dette gjelder selv om det ikke kan vises til et konkret og målbart resultat av arbeidet, i motsetning til f.eks. et oppdrag som utføres av en håndverker. For oppdrag i omsorgsbransjen må det legges til grunn at vilkåret om at oppdragstaker har ansvar for resultatet, kan være oppfylt når oppdragsgiver kan holde oppdragstaker økonomisk ansvarlig dersom omsorgsarbeidet ikke blir utført i samsvar med det som er avtalt og forutsatt mellom partene.

Det er Skattedirektoratets oppfatning at inntektsgivende aktivitet som oppfyller de skatterettslige vilkårene for å drive virksomhet, også kan utøves innenfor omsorgsbransjen.

# Forskriftsendringer

## SKN 15-024 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

### Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

**Hjemmel:** Fastsett av Skattedirektoratet 24. februar 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-2, § 5-9, § 5-11 nr. 1, jf. § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

### I

**I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endringer:**

#### **§ 5-2-1 tredje og fjerde ledd skal lyde:**

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter annet ledd eller lønn som overstiger kr 8 000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt fra opplysningsplikt. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap mv. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10 000, skal det likevel gis opplysninger om hele utgiftsgodtgjørelsen.

Naturallytelse i form av fri transport til og fra arrangement dog ikke fri bil, kost og losji ved slike, fritt utstyr mv., når slikt ytes i organisasjonens interesse, er unntatt fra opplysningsplikten uten hensyn til om det er betalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter annet ledd, lønn som overstiger kr 8 000 eller utgiftsgodtgjørelser som nevnt i foregående ledd.

#### **§ 5-2-15 skal lyde:**

§ 5-2-15. For utbetalinger mv. til personer som fast eller midlertidig oppholder seg i utlandet gjelder:

1. Utbetalinger vedrørende arbeid eller virksomhet utført i Norge skal det gis opplysninger om etter ligningsloven § 5-2, uansett nedenstående bestemmelser. Det samme gjelder for arbeid og virksomhet på norsk kontinentalsokkel og dermed likestilt område, herunder arbeid og virksomhet om bord på skip tilknyttet slik virksomhet uansett om skipet er registrert i Norge

(NOR eller NIS) eller i utlandet, jf. petroleumsskatteloven § 1. Lønn, honorar og annen godtgjørelse til utenlandske artister som er skattepliktige etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v., er ikke oppfattet av opplysningsplikten etter ligningsloven § 5-2.

2. Utbetalinger til personer som oppholder seg i utlandet, skal det gis opplysninger om etter ligningsloven § 5-2, med mindre det er på det rene at mottakeren etter norske interne skatteregler ikke er å anse som bosatt i Norge (bosatt i utlandet). Dersom skatteplikten til Norge for mottakeren er bortfalt, gjelder bestemmelsene i punkt 1 og 3.
3. Utbetalinger til personer som er bosatt i utlandet skal det gis opplysninger om i følgende tilfeller:
  - a) Ytelser som har karakter av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid, pensjon mv., jf. ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a–c. Det forlanges likevel ikke opplysninger om lønnsutbetalinger til ansatte ved norske bedrifters faste driftssteder i land Norge har skatteavtale med, såfremt utbetalingene skal belastes regnskapet for vedkommende driftssted.
  - b) Tantieme, gratiale og godtgjørelse (herunder pensjon) til direktør eller medlem av styre, kontrollkomité e.l. i selskap eller innretning hjemmehørende her i riket, jf. skatteloven § 2-3 bokstav e og f. Opplysningsplikten gjelder uten hensyn til om Norge i skatteavtale med vedkommende land har frafalt beskatningsretten til slike godtgjørelser.
  - c) Utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid om bord på skip registrert i Norsk ordinært Skipsregister (NOR). Det forlanges likevel ikke opplysninger om lønnsutbetalinger til personer som er bosatt utenfor Norden og som er statsborgere i land utenfor EØS, når de er ansatt av en utenlandsk arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet om bord.
  - d) Utbetaling av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid om bord på utenlandsk registrert skip befraktet av norsk rederi på bareboat basis når mottakeren er bosatt i et annet nordisk land.
  - e) Utbetaling av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid om bord på skip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS) når mottakeren er:
    - a. norsk statsborger, eller
    - b. bosatt i et annet nordisk land, eller
    - c. statsborger i en EØS-stat.Det forlanges likevel ikke opplysninger om lønnsutbetalinger til personer bosatt utenfor Norden som er ansatt i hotell- og restaurantvirksomhet om bord på turistskip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS).

§ 5-2-17 oppheves.

**§ 5-2-18 skal lyde:**

§ 5-2-18. Skattedirektoratet kan for det enkelte tilfelle eller grupper av tilfelle fritta for opplysningsplikten, eller utvide opplysningsplikten innenfor rammen av ligningsloven § 5-2.

**§ 5-2-37 nr. 5 bokstav a skal lyde:**

5. Opplysning om inntektsfradrag:
  - a) særskilt fradrag for sjøfolk.

**Overskriften til § 5-5 A skal lyde:**

A. Begrensning av plikten til å gi opplysninger om leieforhold mv. etter ligningsloven

**§ 5-5-1 skal lyde:**

§ 5-5-1. Opplysninger som nevnt i ligningsloven § 5-5 nr. 1 skal bare leveres når det følger av § 5-5-2 – § 5-5-3.

**§ 5-5-2 skal lyde:**

§ 5-5-2.

1. Opplysninger som nevnt i ligningsloven § 5-5 nr. 1 skal ukrevet leveres av den som har leiet:
  - a) bolig som fritt eller mot vederlag er stillet til disposisjon for arbeids- eller oppdragstaker, unntatt når boligen eies av stat, fylkeskommune, kommune eller norsk aksjeselskap,
  - b) boligeiendom eller noen del av sådan fra egen arbeidstaker, unntatt når leiebeløpet er innrapportert på a-meldingen. Det samme gjelder når aksjeselskap leier eiendom som nevnt av aksjonær, unntatt når leiebeløpet er tatt med i aksjonærøppgave.
2. Opplysninger skal gis om påløpt leie samt utbetalinger i siste år til den enkelte utleier uansett om leieren skal foreta eller har foretatt utbetalingen selv. Opplysningene skal leveres til skattekontoret innen 31. januar året etter inntektsåret. Opplysningene skal gis på blankett fastsatt av Skattedirektoratet.

**§ 5-5-3 skal lyde:**

§ 5-5-3.

1. Opplysninger som nevnt i ligningsloven § 5-5 nr. 1 skal ukrevet leveres av den som mot godtgjøring har formidlet leie av boligeiendom, herunder fritidseiendom, utleiehytte o.l. Det samme gjelder slik formidling av annen fast eiendom når denne ikke skal benyttes i næring eller forretningsvirksomhet av leietakeren.
2. Opplysninger etter nr. 1 pliktes likevel ikke gitt:
  - a) når eiendommen eies av stat, fylkeskommune, kommune eller norsk aksjeselskap,
  - b) når det er formidlet leie av rom, hytte, leilighet mv. i eller tilknyttet hotell, pensjonat eller lignende virksomhet,
  - c) når formidlingen vedrører leie med et samlet årlig beløp til den enkelte utleier på opptil kr 10 000.
3. Opplysninger skal gis om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier (navn, adresse og fødselsnummer – personnummer når det er kjent), eiendommens navn og adresse (kommune), avtalt leie og i tilfelle leie påløpt i inntektsåret som betales eller formidles av den opplysningspliktige og leie som den opplysningspliktige har betalt eller formidlet betaling av, samt for hvilket tidsrom (første og siste dato) den enkelte kontrakt gjelder. Det skal dessuten opplyses om den opplysningspliktiges navn og adresse, og den skal være underskrevet. Opplysningene skal leveres til skattekontoret innen 31. januar året etter det året kontrakten er inngått. Opplysningene kan gis på blankett fastsatt av Skattedirektoratet eller på annen fyllestgjørende måte.

**§ 5-5-4 skal lyde:**

§ 5-5-4. Enhver plikter å gi opplysninger som nevnt i ligningsloven § 5-5 nr. 1 etter krav fra ligningsmyndighetene.

**§ 5-9-40 skal lyde:**

§ 5-9-40. Hvem som er opplysningspliktig

Privat eller offentlig eiet institusjon som driver skolefritidsordning eller barnehage, herunder familiebarnehage og barnepark, og som mottar betaling for pass og stell av barn, skal uoppfordret levere opplysninger etter bestemmelsene i § 5-9-40 – § 5-9-45. Privat barnepassordning der foreldre mv. har lønnsopplysningsplikt etter ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a og k, omfattes ikke.

**§ 5-9-41 skal lyde:**

§ 5-9-41. Opplysningspliktens omfang

Det skal gis opplysninger om tidfestede utgifter for pass og stell av barn under 12 år, som dekkes av barnets foreldre eller andre foresatte.

**§ 5-9-42 skal lyde:**

§ 5-9-42. Hva det skal gis opplysninger om

Det skal gis opplysninger om:

1. Betalers navn, adresse og fødselsnummer.
2. Opplysningspliktiges navn, adresse og organisasjonsnummer.
3. Tidfestet beløp.

**§ 5-9-43 skal lyde:**

§ 5-9-43. Hvordan opplysningene skal gis

Opplysningene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

**§ 5-9-44 skal lyde:**

§ 5-9-44. Følgeskriv

Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

**§ 5-9-45 skal lyde:**

§ 5-9-45. Tid og sted for innlevering av opplysningene

Opplysningene skal leveres samlet til Skattedirektoratet innen 20. januar året etter inntektsåret.

§ 5-11-1 bokstav a oppheves.

**§ 5-11-1 skal lyde:**

- § 5-11-1. Skattyter skal innen 1. februar i året etter inntektsåret ha kopi av opplysninger om
- a. (Opphevet)
  - b. innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv. som nevnt i § 5-3-1 til § 5-3-5
  - c. finansielle instrumenter mv. registrert i verdipapirregister som nevnt i § 5-4-1 til § 5-4-10
  - d. utbetaling på skadeforsikring som nevnt i § 5-5-10 til § 5-5-15
  - e. utbetaling fra innskuddspensjonsordning som nevnt i § 5-5-20 til § 5-5-24
  - f. utbetalinger på livsforsikring som nevnt i § 5-5-30 til § 5-5-33
  - g. omsetning av jord- og skogbruksprodukter o.l. fra produsent som nevnt i § 5-5-40 til § 5-5-41
  - h. omsetning av råfisk som nevnt i § 5-5-50 til § 5-5-54
  - i. opplysninger fra drosjesentraler som nevnt i § 5-5-60 til § 5-5-65
  - j. aksjonær oppgaver som nevnt i § 5-7-1 til § 5-7-8
  - k. forsikring i livsforsikringsselskaper som nevnt i § 5-9-1 til § 5-9-5
  - l. konti for boligsparing for ungdom (BSU) som nevnt i § 5-9-10 til § 5-9-15
  - m. tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring som nevnt i § 5-9-30 til § 5-9-35
  - n. betaling for pass og stell av barn som nevnt i § 5-9-40 til § 5-9-45
  - o. innbetalinger og utbetalinger fra individuell pensjonsavtale etter skatteloven som nevnt i § 5-9-50 til § 5-9-57
  - p. gaver til frivillige organisasjoner mv. som nevnt i § 5-9-60 til § 5-9-65
  - q. boligsameie som nevnt i § 5-9-70 til § 5-9-76
  - r. boligselskap som nevnt i § 5-9-80 til § 5-9-86.

For opplysninger fra forvaltningsselskaper og verdipapirfond som nevnt i § 5-9-20 til § 5-9-25 er fristen 10. februar i året etter inntektsåret.

For lønns- og trekkoppgaver fra arbeidsgivere i fiske- og fangstvirksomhet som nevnt i § 5-2-29 fjerde ledd er fristen 20. februar i året etter inntektsåret.

For opplysninger fra utbetalere av vederlag som nevnt i § 5-9-90 til § 5-9-93 er fristen 15. februar i året etter inntektsåret.

Det skal fremgå av kopien (årsoppgaven) at opplysninger også er sendt til ligningsmyndighetene. Skattedirektoratet kan bestemme at kopien sendes til skattyter i en bestemt form.

§ 5-12-1 annet ledd oppheves.

**§ 5-12-10 første ledd skal lyde:**

(1) § 5-12 B gjennomfører avtale 15. april 2013 mellom Norge og USA om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).

**§ 5-12-11 annet ledd bokstav c skal lyde:**

- c. driver som forretningsvirksomhet (eller som styres av enhet som driver som forretningsvirksomhet):

1. omsetning av pengemarkedsinstrumenter (sjekker, veksler, banksertifikater, derivater osv.), utenlandsk valuta, børsm-, rente- og indeksinstrumenter, omsettelige verdipapirer eller råvareterminkontrakter,
2. individuell og kollektiv porteføljeforvaltning, eller
3. annen form for investering, administrasjon eller forvaltning av midler eller penger på vegne av andre personer (investeringsenhet).

**§ 5-12-11 femte ledd bokstav a skal lyde:**

- a. norske offentlige enheter, herunder den norske stat, fylker, kommuner, og deres heleide organer og virksomheter, herunder Statens pensjonsfond utland,

**§ 5-12-11 syvende ledd bokstav d skal lyde:**

- d. livrentekontrakt og livsforsikringsavtale med gjenkjøpsverdi som er opplysningspliktig etter § 5-5 D og § 5-9 A, unntatt kollektive livrenter.

**§ 5-12-11 niende ledd bokstav a skal lyde:**

- a. innskyter etter § 5-3,

**§ 5-12-22 første ledd bokstav a skal lyde:**

- a. identifikasjon av kontohaver som amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA,

**§ 5-12-22 femte ledd skal lyde:**

(5) Rapporterende finansielle institusjoner kan også velge ikke å undersøke innskuddskonti med verdi som ikke overstiger USD 50 000 per 30. juni 2014 og forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi som ikke overstiger USD 250 000 per 30. juni 2014, inntil verdien overstiger USD 1 000 000 ved utgangen av et inntektsår. Kontoen må gjennomgås innen seks måneder fra denne dato.

**Ny overskrift til § 5-12-25 skal lyde:**

Plikt til å summere verdien ved vurdering av beløpsgrenser etter dette kapittel

**§ 5-12-41 i kapittel 3 paragrafnummer og paragraftittel skal lyde:**

§ 5-12-31. Plikter ved formidling av betalinger med amerikansk kilde

**II**

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## SkN 15-025 Endring i skattebetalingsforskriften

### Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 25. februar 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-4 og § 5-5, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

#### I

**I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:**

#### **§ 5-4-3 tredje ledd skal lyde:**

(3) Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt for plikten til å beregne forskuddstrekk for verdien av kostbesparelse i hjemmet etter § 5-8-13 første til tredje ledd, når samlet lønnsutbetaling mv., eksklusiv beregnet kostbesparelse, til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger grensen for opplysningsplikt i forskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-1 annet ledd. Trekkplikten inntreffer fra og med det tidspunktet hvor lønn mv. overstiger grensen for opplysningsplikt som nevnt i første punktum.

#### **Ny § 5-5-3 skal lyde:**

§ 5-5-3. Forskuddstrekk i etterbetalinger av pensjoner og uføreytelser

(1) Ved etterbetaling og etteroppgjør av pensjoner kan det foretas forskuddstrekk tilsvarende 32 prosent. Ved etterbetalinger for personer som er skattemessig bosatt i en kommune i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke kan det foretas forskuddstrekk tilsvarende 28 prosent.

(2) Ved etterbetaling og etteroppgjør av uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra andre ordninger kan det foretas forskuddstrekk tilsvarende 44 prosent. Ved etterbetalinger for personer som er skattemessig bosatt i en kommune i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke kan det foretas forskuddstrekk tilsvarende 40 prosent.

**Nåværende § 5-5-3 blir ny § 5-5-4.**

#### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## **SkN 15-026 Endring i skattebetalingsforskriften § 5-11-2**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 19. februar 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-11, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5.

### **I**

**I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:**

§ 5-11-2 tiende ledd skal lyde:

Dokumentasjonen skal oppbevares i Norge i fem år etter inntektsårets slutt.

### **II**

Endringen trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2015.



# Skattenytt 3/2015

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

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-027 Fussell og Keith	1
SkN 15-028 Total E&P	10
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>29</b>
SkN 15-029 Skatteplikten til Norge	29
SkN 15-030 Spørsmål om omklassifisering av lån til utbytte	40
SkN 15-031 Utleie av egen bolig	54
SkN 15-032 Leie av kontor hos aksjonær	67
SkN 15-033 Uoppgitt inntekt - tilleggsskatt, tidfestingsfeil, fri rettshjelp	79
SkN 15-034 Lønnsinntekt eller næringsinntekt	93
SkN 15-035 Uoppgitt lønnsinntekt - straff	103
SkN 15-036 Fradrag for tap ved salg av seilyacht fra AS til aksjonær	113
SkN 15-037 Inntekter fra riggutleie – tilleggsskatt.	136
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>165</b>
SkN 15-038 Skattedirektoratets uttalelse 4. april 2014 - ikrafttredelse	165
<b>UTTALELSER FINANSDEPARTEMENTET</b>	<b>166</b>
SkN 15-039 NOKUS-reglene og vilkåret om norsk kontroll	166
SkN 15-040 Skattemessig behandling av utbetaling fra etterbetalingsfond etter samvirkeloven § 28 andre ledd	167
SkN 15-041 Spørsmål vedrørende fusjon	167
SkN 15-042 Fritaksmetoden - utenlandske selskap	169
SkN 15-043 Fusjon av borettslag	170
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>172</b>
SkN 15-044 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	172

# Høyesterettsdommer

## SkN 15-027 Fussell og Keith

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-11

**Høyesterett:** Dom av 5. mars 2015, sak nr. HR-2015-538-A

**Dommere:** Indreberg, Noer, Utgård, Tjomsland. Dissens: Normann. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-209190 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-171221 - Høyesterett HR-2015-538-A, (sak nr. 2014/730), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Thomas Joseph Fussell, Robert Napier Keith (advokat Rasmus Asbjørnsen)

**Ankemotpart:** Staten v/Skattedirektoratet (Regjeringsadvokaten v/advokat Torje Sunde - til prøve).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om skattyter hadde krav på dekning av saks-kostnader etter ligningsloven (lignl.) § 9-11 når kostnadene ble dekket av en annen.

**Kort omtale av dommen:** Saken dreide seg om lovligheten av to vedtak fra Riksskattenemnda hvor skattyter ble nektet å få dekket saks-kostnader i forbindelse med klage hvor skattyter vant frem, jf. lignl. § 9-11.

Den underliggende sak gjaldt en tvist om to personer – Fussell og Keith – var skattepliktig til Norge for ytelser fra Fast Search & Transfer AS (FAST) og Opticom AS (Opticom) i form av aksjeopsjoner og aksjer til underkurs som de mottok i perioden 1998-2000. De var engasjert i de norske selskapene som «aksjonærer, styremedlemmer og konsulenter».

Både Fussell og Keith ble lignet for en inntekt på noe i overkant av 214 millioner kroner hver som etter klage ble redusert til noe over 113 millioner kroner. Fussell og Keith krevde dekning av saks-kostnader med noe i overkant av NOK 16 millioner kroner i honorarer for bistand fra advokater og revisjonsselskap i forbindelse med klagesaken. Beløpet var imidlertid betalt av Opticom og FAST som ble begrunnet i at selskapene hadde en viss egeninteresse i skattesaken på grunn av et mulig subsidiært ansvar for skatt på godtgjørelse til utenlandske styremedlemmer.

**Riksskattenemnda** avslo kravene i vedtak av 9. september 2011 begrunnet med at lignl. § 9-11 bare omfattet kostnader skattyter selv måtte bære.

**Oslo tingrett** kom til at vedtaket måtte oppheves ved dom 22. august 2012, mens **Borgarting lagmannsrett** ved sin dom 25. februar 2014 kom til motsatt resultat, dvs. at staten måtte frifinnes.

**Høyesteretts flertall** – fire dommere – kom ved denne dom til samme resultat som lagmannsretten og forkastet anken. Skattyter måtte betale saks-kostnader for HR med NOK

113 100 og for lagmannsrett og tingrett med NOK 103 198 – det siste fulgte av lagmannsrettens dom.

Uttrykket «sakskostnader» i lignl. § 9-11 nr. 1 og 2 angir ikke hvem som har hatt kostnadene, men når det bare er skattyter som kan fremsette krav på dekning er det rimelig å tolke bestemmelsen dit hen at den kun omfatter *skattyters egne kostnader*. Også vilkåret om at dekning kun innrømmes når det ville være «urimelig om skattyter måtte dekke dem selv» trekker i samme retning. Lovens ordlyd og dens forarbeider synes «ganske klart» å forutsette at det bare er *skattyters egne kostnader* som kan kreves dekket etter bestemmelsen (se konklusjonen i avsnitt 30).

Skattyter kunne altså ikke kreve dekning av sakskostnader som er betalt av en tredjemann som ikke krever beløpet refundert av skattyter – dette kan ikke anses for å være *skattyters egne sakskostnader*. Det må imidlertid her gjøres en reservasjon for de tilfeller den som betaler kostnadene unnlater å kreve refusjon i gavehensikt. I slike tilfelle må kostnadene anses som skattyters egne sakskostnader (se avsnitt 35 og 36).

**Mindretallet** – en dommer – kom til at det ikke kunne oppstilles et vilkår at skattyter selv hadde dekket sakskostnadene. Reelle hensyn tilsa at det avgjørende måtte være om de betalte sakskostnadene *hadde tilknytning til den aktuelle skattesak* (her sakene til Keith og Fussell). Og omfanget av statens ansvar vil ikke bli påvirket av om kostnadene dekkes av skattyter selv eller av en tredjemann.

**Referentens kommentarer:** Dommen fastsetter et klart prinsipp for retten til å kreve kostnader dekket etter lignl. § 9-11: Dekning kan bare kreves for *skattyters egne sakskostnader* – ikke for slike kostnader når de dekkes av andre.

Rent umiddelbart er det lett å følge flertallet; det kan synes naturlig at en skattyter som får medhold ved overprøving av et ligningsvedtak kun kan kreve dekket de kostnader skattyter selv må dekke – ikke kostnader som er betalt av en tredjepart. Det må ved anvendelsen av et slikt synspunkt oppstilles en reservasjon for de tilfeller en tredjeperson betaler skattyters sakskostnader i *gavehensikt*. Dette kan imidlertid skape visse avgrensingsproblemer som riktignok ikke synes å ha vært fremtredende i denne sak.

Rene rimelighetshensyn trekker – som mindretallet påpeker – i motsatt retning. Er det noen rimelig grunn til at staten skal spare penger på at en tredjemann av en eller annen grunn finner det formålstjenlig å dekke skattyters sakskostnader i en skattesak? Har staten gjort en feil i et skattevedtak er det rimelig at staten dekker sakskostnadene uavhengig av hvem som har betalt kostnadene – og uavhengig av om den som har betalt bidraget gjør det i egeninteresse eller for å tilgodese skattyter. I motsatt fall vil staten få en tilfeldig fordel i de tilfeller en tredjemann dekker kostnadene og det ikke er åpenbart at dette skjer i gavehensikt i forhold til skattyter.

Og flertallets løsning kan lede til ulike forsøk på omgåelser: Sett at arbeidsgiver i første omgang gir skattyter et lån for å dekke sakskostnadene og det er partenes forutsetning at lånet skal tilbakebetales med de midler som skattyter får dekket etter lignl. § 9-11. Hvis det ikke er klart om skattyter må tilbakebetale lånet i tilfelle sakskostnadene ikke blir refundert, står vi da overfor kostnader som må karakteriseres som «skattyters egne kostnader»?

Et spørsmål som ikke var fremme i saken var om utbetalingene fra FAST og Opticom kunne ha vært skattlagt som *utbytte* eventuelt *lønn* for mottakerne – selskapene hadde tross alt dekket kostnader knyttet til aksjonærers/ansattes skattesak – altså uttak begrunnet i deres

og ikke selskapets interesse. Mye taler vel for at Fussell og Keith kunne ha vært skattlagt for selskapets dekning av deres kostnader til skattesaken. Men i så fall kunne det ikke ha vært tvilsomt at kostnadene ville være gjenstand for refusjon etter lignl. § 9-11.

Syv

- (1) Dommer **Indreberg**: Saken gjelder gyldigheten av to vedtak fra Riksskattenemnda hvor skattyternes krav om dekning av sakskostnader etter ligningsloven § 9-11 ikke ble tatt til følge under henvisning til at det ikke var skattyterne selv som hadde hatt kostnadene.
- (2) I årene 1998, 1999 og 2000 var Thomas Fussell og Robert Keith engasjert i de norske selskapene Fast Search & Transfer AS - FAST - og Opticom AS - Opticom - som aksjonærer, styremedlemmer og konsulenter. Fussell og Keith var bosatt i England.
- (3) Det oppstod tvist med norske skattemyndigheter om hvorvidt Fussell og Keith hadde skatteplikt til Norge for ytelser de hadde mottatt fra selskapene i form av aksjeopsjoner og aksjer til underkurs. De ble først lignet for en inntekt hver på 214 412 788 kroner. Etter klagebehandling i flere instanser ble resultatet at inntekten for hver av dem ble redusert til 113 456 394 kroner. Fussell og Keith hadde altså fått delvis medhold, og fremmet krav til Riksskattenemnda om dekning av sakskostnader med til sammen 16 608 074 kroner. Beløpet utgjorde honorar til rådgivere - to advokatselskaper og ett revisjonsselskap - i forbindelse med klagesaken.
- (4) Honorarene var under sakens gang betalt av Opticom og FAST, og senere av Microsoft etter oppkjøp av FAST i 2008. Selskapene hadde egeninteresse i saken på grunn av et potensielt subsidiært ansvar for skatt på godtgjørelse til utenlandske styremedlem, jf. den dagjeldende skattebetalingsloven 1952 § 37 nr. 5.
- (5) Riksskattenemnda avsto skattyternes krav om dekning av sakskostnader ved to likelydende vedtak 9. september 2011. Etter nemndas oppfatning er det en forutsetning for å få dekning av sakskostnader etter ligningsloven § 9-11 at skattyteren selv har hatt kostnadene.
- (6) Fussell og Keith tok ut stevning for Oslo tingrett, som 22. august 2012 avsa dom [TOSLO-2011-209190] med slik domsslutning:
  - «1. Riksskattenemndas vedtak av 9. september 2011 vedrørende Thomas Fussell og Riksskattenemndas vedtak av 9. september 2011 vedrørende Robert Keith er ugyldig.
  2. Staten v/Skattedirektoratet dømmes til innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å betale kr 195.550,-  
ettthundreogtittifemtusenfemhundreogfemti - i saksomkostninger til Thomas Fussell og Robert Keith.»
- (7) Tingretten la til grunn at verken ordlyden, forarbeider eller formålsbetraktninger tilsier at det skal innfortolkes i ligningsloven § 9-11 en forutsetning om at skattyter selv har betalt eller finansiert de kostnader som kreves tilkjent. Den så det også slik at en slik forutsetning ville gi rom for uklarhet, manglende forutberegnelighet og kunne lede til urimelige resultater.

- (8) Staten ved Skattedirektoratet anket til Borgarting lagmannsrett, som 25. februar 2014 avsa dom [LB-2012-171221] med slik domsslutning:
- «1. Staten frifinnes.
  - 2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Thomas Fussell og Robert Keith én for begge og begge for én til staten til sammen kr 103 198 – etthundreogtusenetthundreogtrettiåtte - innen to uker fra forkynnelse av dommen.»
- (9) Lagmannsretten kom til at ligningsloven § 9-11 måtte tolkes slik at det bare er kostnader skattyteren selv har hatt som kan kreves dekket i medhold av bestemmelsen. Selskapene hadde ikke dekket kostnadene for Fussell og Keith slik at det var tale om gave, lønn eller utbytte, men betalt advokatsalærene i egen interesse. Det var dermed selskapene, ikke skattyterne, som hadde hatt kostnadene.
- (10) Keith og Fussell anket til Høyesterett. Anken gjaldt bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 19. mai 2014 ble anken tillatt fremmet «hva gjelder den rettslige forståelse av ligningsloven § 9-11». For øvrig ble anken ikke tillatt fremmet. Det innebærer at Høyesterett skal bygge på de faktiske forhold lagmannsretten har funnet bevist.
- (11) De ankende parter, *Thomas Joseph Fussell og Robert Napier Keith*, har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (12) Ligningsloven § 9-11 krever ikke at skattyteren som får sin ligning endret, selv har hatt kostnaden som kreves dekket. Et slikt krav har verken støtte i lovens ordlyd eller forarbeider. Det som kreves, er at kostnadene er påløpt i klagesaken, og at vilkårene i § 9-11 nr. 4 er oppfylt. Et tilleggsvilkår om at skattyteren selv har pådratt seg kostnadene, er ulovhjemlet.
- (13) Ligningsloven § 9-11 skal sikre at forvaltningen dekker sakskostnadene som er påløpt for å få rettet et uriktig vedtak. Det har dermed ingen betydning om det er en annen enn skattyteren som har dekket advokatens salærkrav, og hva som eventuelt er motivet for det.
- (14) Det er svært vanlig med ordninger som innebærer at en annen enn parten selv betaler sakens omkostninger, og ofte er det også nødvendig for at parten skal kunne ivareta sine rettigheter. Det kan for eksempel være tale om fri rettshjelp, rettshjelpsforsikring, rettshjelp fra en fagforening eller interesseorganisasjon, bistand fra nær familie eller avtaler med advokaten om at salæret skal være betinget av utfallet av saken. Dersom skattyteren i slike tilfeller ikke tilbakefører tilkjente sakskostnader til den som har ytt bistanden, innebærer ikke det at det skjer en formuesforskyvning fra staten til skattyteren. Det er fra den som har ytt bistanden til skattyteren formuesforskyvningen i tilfelle skjer.
- (15) Det vil være en retts teknisk uheldig regel om dekning av partens sakskostnader skal være betinget av at han ikke har fått bistand av andre til å betale for rettshjelp. Det vil også gi urimelige resultater.

(16) Thomas Joseph Fussell og Robert Napier Keith har nedlagt slik påstand:

- «1. Tingrettens dom stadfestes.
2. Thomas Fussell og Robert Keith tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten og Høyesterett.»

(17) Ankemotparten, *staten v/Skattedirektoratet*, har i hovedtrekk gjort gjeldende:

(18) Ligningsloven § 9-11 krever at skattyter selv har hatt kostnaden som kreves dekket. Det følger av ordlyden, tolket i sin kontekst, forarbeidene og forvaltningspraksis, av hvordan modellbestemmelsen i forvaltningsloven § 36 blir forstått, og av alminnelige erstatningsrettslige prinsipper. Bestemmelsen bygger på et reparasjonsformål - skattyter skal ikke selv måtte dekke kostnadene ved å få et riktig vedtak.

(19) Det blir derfor et rent bevissspørsmål om det er skattyter som har hatt kostnaden. Der en tredjeperson betaler, er ikke dette vilkåret oppfylt hvis ikke skattyteren har tilbakebetalingsplikt - som eventuelt kan være betinget av at klagen fører fram, regressansvar eller en annen form for økonomisk oppofrelse. Ved intervensjonsbetaling vil skattyter i alminnelighet ha regressansvar.

(20) Dette er ingen retts teknisk uheldig regel. Regelen er heller ikke urimelig overfor skattyter - som jo ikke har hatt den utgiften som kreves dekket. Men det erkjennes at regelen kan føre til at adgangen til å få tilkjent sakskostnader avhenger av måten partene har ordnet sitt mellomværende på.

(21) Dersom skattyters krav måtte tas til følge der en tredjeperson har betalt, vil forvaltningen i noen tilfeller risikere å måtte betale samme krav to ganger. Selv om andre betalere ikke kan kreve dekning etter ligningsloven § 9-11, vil de kunne ha krav på dekning etter vanlige erstatningsrettslige regler.

(22) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

(23) **Jeg er kommet til** samme resultat som lagmannsretten.

(24) Saken gjelder forståelsen av ligningsloven § 9-11. Bestemmelsens nr. 1, 2 og 4 lyder:

«§ 9-11. Dekning av sakskostnader

1. Når skatteklagenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal skattekontoret tilkjenne skattyteren helt eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader. Det samme gjelder når skattekontoret i medhold av § 9-8 nr. 1 annet punktum endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren. Skattyteren må fremme krav om dekning av sakskostnader innen tre uker etter at meldingen om vedtaket er kommet fram.

2. Når Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal den samtidig tilkjenne hel eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader. Skattyteren må fremme krav om dekning av sakskostnader innen tre uker etter at melding om at saken skal behandles i Riksskattenemnda er kommet fram.

...

4. Sakskostnader skal bare tilkjennes når kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv.

...»

- (25) Spørsmålet er om skattyteren kan kreve dekning av statskassen for sakskostnader som er påløpt for å få endret ligningen, dersom det ikke er skattyteren som har hatt disse kostnadene. Det vil for eksempel være situasjonen der det, som her, er et rettssubjekt med egeninteresse i utfallet av saken som har betalt advokatsalærene. I dette tilfellet har lagmannsretten funnet det bevist at partene seg imellom ikke har ansett betalingen som gave, lønn eller utbytte, og at selskapene heller ikke har behandlet den slik i regnskapene. Heller ikke har skattyterne plikt til å betale beløpene tilbake til selskapene i tilfelle kostnadsdekning blir gitt.
- (26) Det kan nok også tenkes andre lignende tilfeller, men slike situasjoner opptrer neppe særlig hyppig. Mer vanlig er det at en annen enn skattyter har betalt for bistand til skattyteren, for eksempel fra advokat- eller revisor, eller selv bistått med å få endret ligningen uten å kreve betaling, men hvor det er en forutsetning at tilkjente sakskostnader skal gå til den som har betalt eller bistått. I slike tilfeller må kostnadene anses som skattyters og kan dermed kreves dekket etter ligningsloven § 9-11.
- (27) Spørsmålet i vår sak er altså om skattyteren kan kreve dekning for sakskostnader som tredjemann har hatt for å få ligningen endret, og som ikke kan anses som skattyters egne.
- (28) Ligningsloven § 9-11 nr. 1 og 2 taler bare om «sakskostnader» uten å angi hvem som eventuelt har hatt kostnadene. I og med at det bare er skattyter som kan gjøre krav gjeldende etter § 9-11, er det likevel nærliggende å legge til grunn at bestemmelsen er begrenset til å gjelde skattyters kostnader. Dette støttes også av at et av vilkårene i § 9-11 nr. 4 for å få tilkjent sakskostnader, er at det ville være «urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv». Det fremgår riktignok av forarbeidene at dette rimelighetskravet knytter seg til om skattyteren har gjort det som med rimelighet kan ventes for å bistå med sakens opplysning, og at skattyteren må ha vært utsatt for noe ekstraordinært «slik at han har rimelig grunn til å føle seg forurettet over de kostnadene han er påført uten skyld», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-79) side 120-121. Vilket indikerer like fullt at det er en underliggende forutsetning at det er skattyteren som vil bære kostnaden hvis det ikke gis dekning. I proposisjon på side 119-121 tales det for øvrig flere steder om de utgifter «skattyter pådrar seg» eller «skattyterens kostnader». Jeg nevner også at i ligningsforvaltningsutvalget forslag til bestemmelse i dets Innstilling III side 53, lød første ledd første punktum:

«Når en likningsavgjørelse etter klage ... blir endret til gunst for en skattyter, kan skattyteren tilkjennes et skjønnsmessig fastsatt beløp til hel eller delvis dekning for særlige saksomkostninger som han har pådratt seg for å få endret avgjørelsen.»

- (29) Her fremgår det uttrykkelig at det er skattyterens egne omkostninger som dekkes. Det er ikke holdepunkter for at noen realitetsforskjell var tilsiktet på dette punkt da departementet i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) foreslo en noe annen ordlyd.
- (30) Loven og forarbeidene synes derfor ganske klart å bygge på en forutsetning om at det er skattyterens egne kostnader som kan kreves dekket, og bare dem. Spørsmålet blir så om formålsbetraktninger, rimelighet eller andre reelle hensyn tilsier en annen løsning.
- (31) Av forarbeidene mener jeg det kan utledes at formålet med bestemmelsen er at skattyteren i særlige tilfeller, av rimelighetsgrunner, bør slippe å dekke kostnadene med å få endret ligningen. Jeg viser til ligningsforvaltningsutvalgets innstilling III side 51 flg., og Ot.prp.nr.3 (1976-1977) side 101. Proposisjonen gjelder riktignok forvaltningsloven § 36, men det fremgår av Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 119 flg. at det var et ønske om å likestille ligningsforvaltningen med den øvrige forvaltningen i spørsmålet om sakskostnader, som var bakgrunnen for ligningsloven § 9-11.
- (32) Jeg kan ikke finne holdepunkter i forarbeidene for det synspunkt at staten uansett bør bære kostnadene som er påløpt for å få et uriktig ligningsvedtak endret. Tvert i mot trekkes det fram betenkeligheter ved overhodet å åpne for å tilkjenne sakskostnader i ligningsforvaltningen, og det fremheves at det er tale om en begrenset rett som innføres, se Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 119 flg.
- (33) Det har vært anført at et skille mellom de tilfeller tredjemann dekker skattyterens egne omkostninger og andre tilfeller av tredjemannsbetaling eller -bistand, kan være vanskelig å praktisere og føre til tilfeldige resultater, og at det kan tale for at alle omkostninger som har vært nødvendige for endring av ligningen bør likestilles. I et slikt perspektiv kan det også hevdes at den retts teknisk enklere regelen de ankende parter tar til orde for, ville spare forvaltningen for å foreta nærmere undersøkelser.
- (34) Til dette vil jeg påpeke at forholdet i vår sak som nevnt er nokså utypisk, og at det som regel vil være en uttrykkelig eller underforstått forutsetning mellom partene at tilkjente sakskostnader skal gå til den som har ytt bistanden. I de aller fleste tilfeller vil forvaltningen derfor kunne gå ut fra at sakskostnader som kreves, er skattyterens egne, uten å foreta nærmere undersøkelser.
- (35) Jeg nevner også at jeg - til dels i motsetning til det staten gjorde gjeldende i prosedyren - anser sakskostnadene som skattyters egne dersom det er på det rene at den som har dekket dem unnlater å kreve tilbakebetaling fordi bistanden er gitt som en gave eller godtgjørelse.
- (36) Min konklusjon er etter dette at det bare er skattyterens egne kostnader som kan kreves dekket i medhold av ligningsloven § 9-11. Anken må dermed forkastes.
- (37) Staten har fått fullt medhold i saken, og bør etter mitt skjønn tilkjennes sakskostnader i samsvar med lovens hovedregel, tvisteloven § 20-2 første ledd. Staten ble i lagmannsrettens dom tilkjent sakskostnader for tingretten og lagmannsretten. Jeg finner ikke grunnlag for å

endre dette. For Høyesterett utgjør kravet 113 100 kroner. Det legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

(38) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Thomas Joseph Fussell og Robert Napier Keith en for begge og begge for en til staten v/Skattedirektoratet 113 100 - etthundreogtrententusenett hundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

(39) Dommer **Normann**: Jeg er kommet til at anken må tas til følge.

(40) For min del kan jeg ikke se at det - slik lagmannsretten og Riksskattenemnda har lagt til grunn - kan oppstilles som vilkår etter ligningsloven § 9-11 for å tilkjenne skattyter dekning for sakskostnader, at skattyter selv har dekket kostnaden. Lagmannsrettens dom bygger derfor etter mitt syn på uriktig lovtolkning.

(41) Lovens ordlyd gir ikke et klart svar på spørsmålet. Lagmannsretten har som støtte for sitt syn blant annet vist til at det etter ligningsloven § 9-11 nr. 4 er et vilkår for dekning at det er urimelig om «skattyteren» måtte dekke kostnadene «selv». Om dette vilkåret heter det i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 120-121:

«Det skjønnstema som vil bli vanskeligst å praktisere noenlunde ensartet er 'at det ville være urimelig om skattyteren må dekke dem (kostnadene) selv'. Dette kravet vil være oppfylt først og fremst når ligningsmyndighetene har gjort en klar feil og det ikke har lyktes å få den rettet ved klage til ligningsnemnda. Selv om det ikke er noe å bebreide forvaltningen, kan avgjørelsen ved uhell eller misforståelser være blitt så klart uriktig at den må rettes. Som regel vil slikt bli rettet uten kostnader for skattyteren, men det kan forekomme at det ikke lykkes. At en avgjørelse viser seg klart uriktig i sitt innhold, betyr ikke nødvendigvis at skattyterens kostnader vil ramme ham urimelig. Det kan ofte være slik at han har gjort lite for å bistå ligningskontoret med å få avgjørelsen riktig, og gitt god grunn til å kreve ytterligere legitimasjoner for hans påstand, selv om tvilen viste seg ubegrunnet. Rimelighetskravet betyr altså at skattyteren må ha gjort det som med rimelighet kan ventes av ham for å bistå med sakens opplysning. Dertil betyr det at skattyteren må ha vært utsatt for noe som ikke hører til dagens orden. Det behøver ikke være vilkårlighet eller klare feil, men det må være noe ekstraordinært som f.eks. et sammentreff av uheldige omstendigheter, slik at han har rimelig grunn til å føle seg forurettet over de kostnader han er blitt påført uten skyld.»

(42) Det fremgår her at rimelighetsvilkåret ikke kan tas til inntekt for lagmannsrettens lovforståelse. Formålet med ligningsloven § 9-11 synes å ha vært at det offentlige skal bære kostnadene som har vært nødvendig for å få endret et uriktig vedtak, og hvor skattyter ikke er å bebreide for at vedtaket ble feil. Det avgjørende er da om de pådratte omkostningene har

tilknytning til skattesakene mellom henholdsvis Keith og Fussell og den norske staten. Dette er ikke bestridt. Riksskattenemnda kom for øvrig til at vilkårene i ligningsloven § 9-11 nr. 2 jf. nr. 4 er oppfylt.

- (43) Selskapene har dekket omkostningene, men var ikke part i skattesakene og kunne selv derfor ikke ha fremmet krav etter ligningsloven § 9-11 om å få dekket kostnadene som er medgått i Keiths og Fussells klagesaker vedrørende ligningene for inntektsårene 1998, 1999 og 2000. Omfanget av statens ansvar vil således ikke endres etter som det er tredjemann eller partene som har dekket eller skal dekke kostnadene.
- (44) Dersom det oppstilles som et vilkår etter ligningsloven § 9-11 at parten selv skal dekke kostnadene med klagesaken, oppstår det en rekke vanskelige avgrensningsspørsmål som domstolene er dårlig egnet til å klargjøre ved avgjørelsen av en konkret sak. Det bør - slik jeg ser det - være opp til lovgiver å ta stilling til disse spørsmålene. Etter mitt syn er det uheldig om en såpass spesiell sak som den foreliggende skal bli avgjørende for utformingen av en mer generell regel.
- (45) Jeg stemmer på denne bakgrunn for at tingrettens dom stadfestes.
- (46) Dommer **Noer**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Indreberg.
- (47) Dommar **Utgård**: Det same.
- (48) Dommer **Tjomsland**: Likeså.
- (49) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. *Anken forkastes.*
2. *I sakskostnader for Høyesterett betaler Thomas Joseph Fussell og Robert Napier Keith en for begge og begge for en til staten v/Skattedirektoratet 113 100 - etthundreogtrententusenetthundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

## SkN 15-028 Total E&P

**Lovstoff:** Ligningsloven § 3-4 og § 3-13 nr. 1.

**Høyesterett:** dom av 27. mars 2015. **Sak nr.** HR-2015-699-A

**Dommere:** Matheson, Bårdsen, Endresen, Indreberg, Stabel. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-69079 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-98633 - Høyesterett HR-2015-699-A, (sak nr. 2014/498), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Total E&P Norge AS (advokat Arvid Aage Skaar) (Rettslig medhjelper: advokat Kyrre Eggen) **Ankemotpart:** Staten v/Oljeskattekontoret (Regjeringsadvokaten v/advokat Ingrid Skog Hauge) (Rettslig medhjelper: advokat Arne-Martin Sørli).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om **i)** skattyters rett til innsyn i taushetsbelagt materiale hos Oljeskattekontoret i sak om internprising av våtgass og **ii)** om kontoret kunne benytte et slikt materiale – såkalte «*secret comparables*» – i vedtak om skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1 når skattyter bare har fått et begrenset innsyn i dette materiale, men ikke direkte tilgang til kontraktene.

**Kort omtale av dommen:** **Saksforholdet – prisingen av konserninterne salg:** Total E&P Norge AS (Total) driver betydelig virksomhet med utvinning av petroleum på norsk sokkel. Selskapet solgte våtgass til tre nærstående utenlandske selskap som tilhørte samme konsern som Total (heretter betegnet som Totsa – etter det siste av de tre kjøperselskapene, Total Oil Trading SA ). Kjøperselskapene overtok våtgassen på kaikanten på terminalene ved Kårstø og i Teesside for videresalg vesentlig til kjøpere i Nordvest-Europa. E&P har en marginalsattesats på 78 prosent. Kjøperselskapene var hjemmehørende i Bermuda/Sveits og det var ikke opplyst om de betalte skatt og eventuelt sattesatsen i disse land. En underprising av salgene av våtgass til beslektede selskaper, ville åpenbart ha ført til en betydelig skattebesparelse for konsernet.

**Lignings- og klagebehandlingen:** Ved endringsvedtak for inntektsårene 2002-2005 samt ved fravikelser ved ligningen for 2006-07 ble selskapets særskattepliktige inntekt (sokkelinntekt) forhøyet med i alt om lag 140,9 millioner kroner. Fravikelsen var begrunnet i at prisen var fastsatt lavere enn den pris uavhengige parter ville ha avtalt under tilsvarende forhold, jf. skatteloven § 13-1. Avgjørelsen ble fastholdt av klagenemnda for petroleumsskatt.

Den konserninterne prisen var basert på den uavhengige prisindeksen Argus CIF ARA large uten påslag. Indeksen priser levering av våtgass med store skip (large) på kaikanten hos kjøper (CIF) basert på prisindeksens referansepunkt som er Amsterdam, Rotterdam eller Antwerpen (ARA). Som følge av at det interne salget skjedde på kaikanten på Teesside eller Kårstø (FOB) ble det etter internavtalen gjort fradrag for en estimert fraktkostnad som var basert på publisert informasjon fra et annet uavhengig prisbyrå.

For å kunne vurdere om de avtalte internprisene var markedsmessige, ble selskapet anmodet om å gi informasjon om oppnådde videresalgspriser. Dette ble ikke imøtekommet av Total og det forelå således verken ved lignings- eller klagebehandlingen noen opplysninger om videresalgsprisene som de beslektede kjøperselskaper oppnådde i markedet.

Oljeskattemyndighetene var imidlertid gjennom ligningsarbeidet med andre oljeselskaper kjent med transaksjoner som var egnet til å kaste lys over hva som var armlengdepris. I mangel av ovennevnte opplysninger, eller annen tilgjengelig offentlig informasjon, baserte Klagenemnda for oljeskatt seg derfor på en sammenligning med det prisnivå som andre selskaper oppnådde ved salg til uavhengige. Sammenligningen ble gjort med kontrakter som hadde mange av de samme karakteristikaene som den interne kontrakten, herunder at det var salg fra samme terminaler, FOB-salg, salg av hele produksjonen og langsiktige kontrakter. Kontrakter som ikke tilfredsstilte seleksjonskriteriene, ble forkastet fordi Oljeskattekontoret/Klagenemnda ikke fant noen justeringsmetode for å kunne eliminere forskjellene.

**Skattyters anmodning om innsyn – ligningsmyndighetenes anmodning om tilleggsopplysninger:** Under lignings- og klagebehandlingen anmodet Total om innsyn i de kontrakter Oljeskattekontoret hadde benyttet som sammenligningsgrunnlag. Anmodningen ble avslått under henvisning til skattemyndighetenes taushetsplikt, jf. ligningsloven § 3-13. – Oljeskattemyndighetene anmodet på sin side Total om å få opplyst videresalgsprisen til de tre beslektede selskaper som kjøpte våtgassen. Dette var et forhold som Total ikke ga opplysninger om da det dreide seg om avtaler som kjøperne hadde inngått og som Total derfor ikke hadde rådighet over (men som konsernet altså kunne ha valgt å meddele ligningsmyndighetene, noe det altså valgte ikke å gjøre).

**Rettslig overprøving:** Total tok ut søksmål mot staten med påstand om at ligningen ble opphevet for så vidt gjaldt de foretatte inntektstillegg, men tapte i alle tre instanser (TRD av 09.03.2012, LRD av 16.12.2013 og HRD som omtales her). Staten ble tilkjent saksomkostninger i alle instanser – i sum noe i overkant av 1,9 millioner kroner.

Det tilføyes at sakene for tingrett og lagmannsrett gjaldt spørsmålet om det var grunnlag for å fravike prisingen av internsalgene av våtgass mellom Total og Totsa med hjemmel i sktl. § 13-1. Både tingrett og lagmannsrett kom til at skattemyndighetene hadde påvist at de konserninterne salg mellom Total og Totsa hadde skjedd til underpris i forhold til armlengdes (markedsmessig) pris, og videre at det ikke forelå feil ved skjønnsutøvelsen som kunne medføre at de foretatte skjønnsmessige prisfastsettelse kunne tilsidesettes.

Høyesterett tillot saken fremmet kun for spørsmålet om skattyter kunne nektes innsyn i de kontrakter som oljeskattemyndighetene hadde benyttet som sammenligningsgrunnlag – og om oljeskattemyndighetene ved sin avgjørelse kunne bygge på et materiale som skattyter ikke hadde fått direkte innsyn i.

**i) Skattyters innsynsrett:** Høyesterett tok utgangspunkt i ligningsloven § 3-4 som gir skattyter rett til innsyn i «saksdokument som angår hans ligning». Ligningsloven § 3-13 nr. 1 pålegger imidlertid ligningsforvaltningen taushetsplikt for å hindre at «uvedkommende» får tilgang eller kjennskap til andre skattyteres formues eller inntektsforhold eller økonomiske eller bedriftsmessige forhold. Det ble videre vist til ligningsloven § 3-13 nr. 4 hvor det fastsettes at den som mottar taushetsbelagte opplysninger uten selv å ha noen lovbestemt taushetsplikt, skal ha taushetsplikt etter nr. 1 for mottatte opplysninger.

I denne sak inngikk den som krevde innsyn i den krets som taushetsplikten skulle beskytte mot, og partsinnsyn ville ikke kunne ivareta pliktens formål: Å gi beskyttelse mot en som ville kunne gjøre bruk av opplysningene i næringsøyemed (altså å gi Total innsikt i andre selskapers kontrakter og prising av våtgass). Det var etter Høyesteretts mening vanskelig å se at partsinnsyn etter ligningsloven skulle kunne gis til en som taushetsplikten skulle beskytte mot. Innsyn i materiale som nevnt ville for øvrig ikke ha vært tillatt på

forvaltningsrettens område utenfor ligningsforvaltningen.

Høyesterett konkluderte etter dette med at Total var å anse som «uvedkommende» etter ligningsloven § 3-13 nr. 1 og at taushetsplikten følgelig var til hinder for å gi innsynsrett i andre oljeselskapers salgskontrakter (se avsnitt 68).

**ii) Ligningsmyndighetenes adgang til å benytte et sammenligningsgrunnlag**

**skattyter ikke hadde fått innsyn i:** Høyesterett tok her utgangspunkt i statens behov for å kunne føre effektiv kontroll med internprisingsforhold for å oppnå en riktig ligning med henvisning til uttalelser i Prop.126 LS (2009-2010) s. 31. Grunnlaget for at staten innhenter informasjon om salgskontrakter og prisforhold ved gassalg hos de berørte rettighetshavere på norsk sokkel, er selvsagt å gi myndighetene et best mulig grunnlag for å kunne utføre en effektiv kontroll av internprisingsforhold. Og da må oljeskattemyndighetenes samlede faktagrunnlag kunne brukes i arbeidet med å fastsette en armlengdes pris for gassalg for det enkelte selskap (avsnitt 73).

Det ble i denne forbindelse vist til OECDs retningslinjer for internprising, jf. skatteloven § 13-1 fjerde ledd, som forutsetter at ligningsmyndighetene kan benytte «secret comparables» ved ligningen, men som også karakteriserer en slik metode som «unfair» med mindre skattyter får innsynsrett innenfor det myndighetene kan gjøre uten å bryte sin taushetsplikt, jf. ligningsloven § 3-13 (se sitatet fra retningslinjene i avsnitt 75).

I denne sak hadde Oljeskattekontoret gitt «omfattende og presis informasjon om seleksjonskriteriene og i tillegg en del sentral informasjon om sammenlikningskontraktenes innhold så langt dette var mulig av hensyn til taushetsplikten», se sitatet i avsnitt 79.

I lagmannsrettsdommen gis det en detaljert omtale av seleksjonskriteriene for utvalget av sammenlignbare kontrakter på s. 25-27 med følgende oppsummering:

«I nærværende sak har likningsmyndighetene valgt en metode hvor det er gitt omfattende og presis informasjon om seleksjonskriteriene og i tillegg en del sentral informasjon om sammenlikningskontraktenes innhold så langt dette var mulig av hensyn til taushetsplikten. På denne måten ble det forut for endelig vedtak synliggjort hva likningsmyndighetene bygde sin avgjørelse på.»

Og det tilføyes i lagmannsrettsdommen at det ikke kunne oppstilles noen plikt for ligningsmyndighetene til å henvende seg til de skattytere som var part i de kontrakter som var benyttet som sammenlikningsgrunnlag med anmodning om samtykke til å legge dem frem i den foreliggende sak. Det var lite sannsynlig at slikt samtykke ville bli gitt. Og en fremleggelse av kontraktene kunne også «fremstå som betenkelig av konkurransemessige hensyn».

Total hadde altså fått informasjon i anonymisert form om innholdet i de kontrakter som var benyttet som sammenligningsgrunnlag, og dette var etter Høyesteretts oppfatning «en forsvarlig fremgangsmåte» (avsnitt 80).

I tillegg fokuserer dommen på at Total – eller rettene sagt det konsern som selskapet tilhørte som også omfattet kjøperselskapene – nektet å gi nærmere opplysninger om videresalgpris som også kunne ha betydning for vurdering av om salgene var skjedd til armlengdes pris etter den såkalte «videresalgsmetoden» – som også er en metode som kan anvendes for å finne ut om salgene skjedde til markedspris.

Basert på dette kunne Høyesterett ikke se at det var begått noen saksbehandlingsfeil ved

ligningen av Total som kunne begrunne en opphevelse av ligningen.

Så vidt vites er dette den første dom fra en høyere domstol i OECD-området som uttrykkelig aksepterer bruk av anonymiserte sammenligningsgrunnlag («secret comparables»).

I saken oppsto også et spørsmål om følgene av at Total og det konsern selskapet tilhørte nektet å **opplyse om videresalgsprisen som kjøperselskapene oppnådde**. Det vises til omtalen av dette spørsmål i kommentarene nedenfor.

**Referentens kommentarer:** Dette er en prinsipielt viktig dom om kontradiksjon i ligningssaker – skattyters innsynsrett i materiale som Skatteetaten er i besittelse av og som kan ha hatt betydning for ligningen av ham – og om Skatteetatens rett til å benytte sammenligningsmateriale som skattyter ikke har fått innsyn i.

**Krav om innsyn:** Ved avgjørelsen av dette spørsmål må det foretas en avveining mellom hensynet til kontradiksjon – skattyters behov for innsikt i andres kontrakter – og ligningsmyndighetenes taushetsplikt. I sitt arbeid med å kontrollere om internprisingen ved transaksjoner innen et konsern er i samsvar med den pris som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter, må skattekontoret foreta en sammenligning med en rekke andre transaksjoner basert på materiale som skattekontoret har innhentet fra andre skattytere. Det er åpenbart at den taushetsplikt som påhviler Skatteetaten etter ligningsloven § 3-13, ville bli sterkt innskrenket hvis en skattyter skulle ha en uinnskrenket rett til å få utlevert slikt materiale. En slik innsynsrett ville kunne medføre at mange skattytere ville vegre seg for å gi Skatteetaten tilgang til sine salgskontrakter. Og Høyesterett setter i denne sak foten ned for å gi en skattyter ubegrenset tilgang til kontrakter som Skatteetaten har innhentet fra andre skattytere. Resultatet ble altså at hensynet til taushetsplikten veide tyngre enn hensynet til kontradiksjon – skattyters behov for å få tilgang til andres kontrakter. Ved denne vurdering måtte det også legges vekt på at Oljeskattekontoret hadde gitt «en del sentral informasjon om sammenlikningskontraktenes innhold så langt dette var mulig av hensyn til taushetsplikten», se avsnitt 79. Skattyter hadde altså fått et visst innsyn i sammenligningsgrunnlaget og hensynet til kontradiksjon var – i alle fall i en viss grad – ivare tatt på denne måte. Konklusjonen på dette punkt er derfor etter min mening kanskje ikke så overraskende.

Det tilføyes at hensynet til kontradiksjon tilsier at skattyter får en utfyllende informasjon om priser og salgsvilkår i de kontrakter som benyttes som sammenligningsgrunnlag og som er grunnlaget for en fravikelse av prisingen på skattyters konserninterne gassalg etter skatteloven § 13-1. Og denne informasjon må være tilstrekkelig detaljert til at skattyter kan ha en formening om han kan være enig eller uenig med skattekontorets konklusjon. Premissene i denne sak gir, som nevnt, inntrykk av at skattyter fikk tilstrekkelig informasjon om disse forhold.

**Bruken av taushetsbelagt materiale (anonymiserte sammenligningsgrunnlag eller såkalte «secret comparables»):** På dette punkt kommer Høyesterett etter min mening frem til et naturlig og riktig resultat. Det kan riktignok fremstå som et problem – sett fra skattyters side – at ligningsetaten benytter såkalte hemmelige sammenligningsgrunnlag («secret comparables») som skattyter ikke får direkte innsyn i. Men Skatteetaten ville ikke få mulighet til å gjennomføre en effektiv analyse av om skattyters konserninterne salg var i samsvar med markedspris hvis etaten ikke kunne bruke det sammenligningsgrunnlag de var i besittelse av – herunder også materiale som ikke kan utleveres på grunn av reglene om taushetsplikt. At skattyter mangler innsynsrett, kan altså ikke medføre at Skatteetaten ikke kan benytte det «hemmelige» materiale det er i besittelse av. Noe annet ville medføre at

etaten ikke ville kunne gjennomføre en effektiv priskontroll av konserninterne transaksjoner.

**Anmodningen om å oppgi videresalgspriser:** Oljeskattekontoret anmodet, som nevnt ovenfor, også om å få oppgitt videresalgsprisene til de tre konserninterne selskaper som hadde kjøpt våtgass fra Total – en anmodning som selskapet/konsernet ikke fant å ville imøtekomme. Dette var ikke en direkte del av saken, men ble vektlagt av retten ved vurderingen av Skatteetatens rett til å benytte taushetsbelagt materiale.

Og Høyesteretts konklusjon er klar: Etatens anmodning om å få oppgitt videresalgsprisene ligger «*innenfor hva ligningsforvaltningen har rett til å anmode en skattyter om under ligningsarbeidet*», jf. Rt. 1999-1087 – Baker Huges (se avsnitt 82). – En av konsekvensene av at skattyter nekter å etterkomme en anmodning om å oppgi videresalgsprisene under lignings- eller klagebehandlingen, vil være at han ikke kan påberope seg dette materiale senere, for eksempel ved en rettslig overprøving av skjønnsutøvelsen som er lagt til grunn i et ligningsvedtak, sml. Rt. 2001-1265 (Norsk Agip). – Det er for øvrig nokså åpenbart at Total ved å nekte å oppgi videresalgsprisene ikke ønsket å gi skattemyndighetene fulle opplysninger om prisforholdene ved de konserninterne salgene av våtgass – en etter min mening nokså klanderverdig opptreden fra skattyters side og neppe i god overenstemmelse med reglene om opplysningsplikt etter ligningslovens regler, jf. §§ 4-1 og 4-12.

Et lite PS! Staten ble tilkjent sakskostnader for alle instanser, jf. hovedregelen i Tvisteloven § 20-2 første ledd. Men saken hadde – selv om ingen av instansene var i tvil om utfallet – avgjort en viss prinsipiell karakter. Det kan derfor hevdes at Total hadde tungtveiende grunner som gjorde det rimelig å få en rettslig avklaring av de spørsmål som saken gjaldt og som følgelig kunne gi grunnlag for å frita selskapet fra å dekke motpartens sakskostnader etter § 20-2 tredje ledd bokstav a. På den annen side taler selskapets/konsernets manglende medvirkning til å fremlegge opplysninger om konserninterne forhold av betydning for saken – videresalgsprisene som kjøperselskapene oppnådde – i motsatt retning.

Syv

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak. Spørsmålet er om en skattyter, ved Oljeskattekontorets fastsettelse av armlengdepris i forbindelse med konserninternt salg av våtgass, har rett til innsyn i taushetsbelagte opplysninger fremlagt av tredjeparter, eventuelt om Oljeskattekontoret kan bygge på dette materialet uten at skattyteren får innsyn.
- (2) Total E&P Norge AS (Total) driver en betydelig olje- og gassproduksjon på den norske kontinentalsokkelen. Gassen - Liquefied Petroleum Gas (LPG) - føres i rørledning til terminalene ved Kårstø i Rogaland og Teesside i England. Fra disse terminalene selges den videre på FOB-vilkår (Free On Board). I perioden 2002-2007 ble gassen solgt til tre nærstående, utenlandske tradingselskaper. Som fellesbetegnelse på disse selskapene, benytter jeg forkortelsen på det tradingselskapet som utførte tradingen i siste del av perioden, her kalt Totsa.
- (3) FOB-vilkåret innebærer at selgeren Total forestår lastning på skip som kjøperen Totsa har anvist. Gassen transporteres deretter til gassterminalene i Amsterdam, Rotterdam og Antwerpen.

- (4) Prisene mellom aktørene i petroleumsmarkedet er ikke transparente, men holdes hemmelige av hensyn til konkurransen. Ettersom Totsa tilhører samme konsern som Total, og derfor ikke er et uavhengig selskap, har salgsprisen vært fastsatt ut fra en prisindeks kalt Argus CIF ARA Large (Argus). Indeksen lages av et selskap ved navn Argus. Dette er et globalt analyseselskap som har spesialisert seg på å publisere daglige prisindekser for blant annet petroleumsprodukter, herunder LPG. Indeksen bygger på en rekke informasjonskilder som det ikke er nødvendig å beskrive nærmere her.
- (5) Argus er basert på CIF-priser (Cost, Insurance, Freight) for store skipslaster. CIF-vilkåret innebærer at selger bærer alle kostnader, forsikring og frakt frem til lossehavnen.
- (6) Den konserninterne FOB-prisen mellom Total og Totsa er fastsatt ved at det gjøres et fradrag for fraktelementet i Argus' CIF-priser. Ved beregningen av fradraget har partene i gassalgsavtalen benyttet månedlige indekser for frakt av små og mellomstore skipslaster LPG, utarbeidet av konsulentselskapet Poten & Partners. Også andre indekser har vært benyttet ved den interne prissettingen uten at det er nødvendig for meg å komme nærmere inn på disse.
- (7) Ved endringsvedtak for inntektsårene 2002-2005 samt ved fravikelse under ligningene for inntektsårene 2006 og 2007, foretok Oljeskattekontoret en økning av selskapets sokkelinntekt med til sammen 140 932 910 kroner. Vedtakene ble påklaget og behandlet samlet i Klagenemnda for oljeskatts kjennelse for 2002-2007, datert 25. oktober 2010. Skattemyndighetene mente etter å ha foretatt en sammenligning med prissettingen i kontrakter mellom uavhengige parter at gassprisen i Totals kontrakter med Totsa var redusert på grunn av interessefellesskapet mellom selskapene, jf. skatteloven § 13-1. Dette gav grunnlag for skjønnslikning der inntekten skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget; det vil si med utgangspunkt i såkalte armlengdepriser.
- (8) Total ba under ligningsbehandlingen om innsyn i de kontraktene som ble benyttet ved prissammenligningen; heretter kalt sammenligningskontraktene. Selskapet ba også om innsyn i alle kontrakter som det potensielt kunne sammenlignes med. Total ville med dette kontrollere at utvalget Oljeskattekontoret hadde foretatt, var representativt. Anmodningene ble under henvisning til lovbestemt taushetsplikt ikke etterkommet.
- (9) For å kunne kontrollere sitt eget vurderingsgrunnlag ba oljeskattemyndighetene for sin del om at Total fremla Totas videresalgskontrakter. Selskapet etterkom ikke anmodningen.
- (10) Klagenemnda fastholdt i sin kjennelse Oljeskattekontorets ligning av selskapet.
- (11) Total reiste i april 2011 søksmål mot staten v/Oljeskattekontoret med påstand om at den nye ligningen oppheves. I søksmålet gjorde selskapet blant annet gjeldende at det var en saksbehandlingsfeil at sammenligningskontraktene ikke hadde vært gjenstand for kontradiksjon under ligningsbehandlingen.
- (12) Oslo tingrett avsa 9. mars 2012 dom [TOSLO-2011-69079] med slik domsslutning:

- «1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.  
2. Innen 2 - to - uker fra forkynning av dommen betaler Total E&P Norge AS til staten v/Oljeskattekontoret sakskostnader med kr 514 041,- - femhundreogfjortentusenogførtien 0/00 -.»
- (13) Total anket dommen til Borgarting lagmannsrett som 16. desember 2013 avsa dom [LB-2012-98633] med slik domsslutning:  
«1. Anken forkastes.  
2. Total E&P Norge AS dømmes til innen to uker fra dommens forkynning å betale staten ved Oljeskattekontoret sakskostnader for lagmannsretten med 928 378 – nihundreogtjueåttetusentrehundreogsyttiåtte - kroner.»
- (14) Total har anket til Høyesterett. Anken gjaldt lagmannsrettens rettsanvendelse, bevisvurdering og saksbehandling. Høyesteretts ankeutvalg traff 8. mai 2014 slik beslutning:
- «Høyesteretts ankeutvalg tillater anken fremmet for så vidt gjelder spørsmålene om innsyn i og bruk av kontrakter underlagt taushetsplikt, jf. pkt. 4 i anken.
- For øvrig finner Høyesteretts ankeutvalg enstemmig at verken avgjørelsens betydning utenfor den foreliggende sak eller andre forhold tilsier at anken blir fremmet for Høyesterett, jf. tvisteloven § 30-4.»
- (15) Den ankende part - *Total E&P Norge AS* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (16) Ved behandlingen av skattesaker gjelder et likhets- og kontradiksjonsprinsipp både ved den forvaltningsmessige behandlingen og ved rettslig overprøving. Prinsippene har samme gjennomslagskraft som hva som ellers følger av Grunnloven § 95 og Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 6 som setter krav om rettferdig rettergang. Likhetsprinsippet er brutt ved at det bare er staten som har hatt tilgang til alle kontrakter som det potensielt kan sammenlignes med. Uten kjennskap til disse kan Total ikke kontrollere om utvalget av kontrakter er representativt for sammenligningsformål. Kontradiksjonsprinsippet er brutt ved at selskapet ikke kjenner innholdet av de kontraktene som er valgt ut og faktisk sammenlignet med.
- (17) Ved ligningsbehandlingen har Total etter ligningsloven § 3-4 nr. 1 rett til «å bli gjort kjent med saksdokument som angår hans ligning». Sammenligningskontraktene er et slikt «saksdokument» som selskapet har rett til innsyn i. Det følger av ligningslovens forarbeider og system at innsynsretten gjelder uten hensyn til om opplysningene som kreves fremlagt, er underlagt taushetsplikt.
- (18) Dernest pålegger § 3-13 nr. 1 bare skattemyndighetene plikt til å hindre at «uvedkommende» får kjennskap til de opplysningene som skal vernes. Som skattyter er Total ikke «uvedkommende» når det gjelder tredjepartsopplysninger som benyttes som grunnlag for selskapets egen ligning.

- (19) Det følger uansett av § 3-13 nr. 4 annet ledd at det kan gis partsinnsyn etter § 3-4 i taushetsbelagt informasjon ettersom taushetsplikten gjelder tilsvarende for den som får opplysningene. Forståelsen støttes av uttalelser fra Finansdepartementet, Skattedirektoratet og Sivilombudsmannen og er også lagt til grunn i praksis fra Skatt øst.
- (20) Forvaltningslovens regler om partsinnsyn og taushetsplikt omkring forretningshemmeligheter har ikke overføringsverdi på ligningslovens område. Ligningslovens regler er et resultat av lovgivers bevisste valg. Bestemmelsene i forvaltningsloven kan derfor ikke begrunne en mer restriktiv tolkning.
- (21) I den grad konkurransemessige hensyn skulle tilsi at Total som part ikke kan gis innsyn i opplysningene, må informasjonen kunne gis til utvalgte representanter for selskapet ettersom disse etter § 3-13 nr. 4 vil ha en straffesanksjonert plikt til ikke å bringe den videre.
- (22) Innsyn er uansett påkrevd for å kunne ivareta retten til kontradiksjon. Kontradiksjonsprinsippet som skal sikre mot blant annet feil og feilslutninger i avgjørelsesgrunnlaget, er et grunnleggende prinsipp også i forvaltningsprosessen.
- (23) Skattemyndighetenes nektelse av rett til partsinnsyn er etter dette en saksbehandlingsfeil. Feilen må etter ligningsloven § 3-12 føre til at ligningen oppheves.
- (24) Under enhver omstendighet er opplysningene i sammenligningskontraktene på grunn av den lange tiden som har gått, ikke lenger «forretningshemmeligheter» som kan utnyttes i andres næringsvirksomhet. Det er en saksbehandlingsfeil at oljeskattemyndighetene ikke har vurdert dette.
- (25) Subsidiært gjøres gjeldende at sammenligningskontraktene skulle vært fremlagt for både tingretten og lagmannsretten etter så vel grunnleggende prinsipper for rettferdig rettergang som etter tvistelovens regler, jf. henholdsvis Grunnloven § 95, EMK artikkel 6 og tvisteloven § 11-1 tredje ledd jf. § 1-1 første ledd. Unntak fra kontradiksjonsprinsippet kan bare tenkes i eksepsjonelle tilfeller. Foreliggende sak er ikke et slikt unntakstilfelle.
- (26) Total E&P Norge AS har nedlagt slik påstand:
- «Prinsipalt:  
Ligningen av Total E&P Norge AS oppheves.  
Total E&P Norge AS tilkjennes saksomkostninger for alle retter.
- Subsidiært:  
Tingrettens og lagmannsrettens dom oppheves og saken hjemvises til fornyet behandling.  
Total E&P Norge AS tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.»
- (27) Ankemotparten - *staten v/Oljeskattekontoret* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (28) Det er ingen saksbehandlingsfeil å nekte innsyn i sammenligningskontraktene og enda mindre i alle de kontrakter staten har vurdert for å finne frem til et relevant

sammenligningsgrunnlag. Kontraktene er omfattet av lovbestemt taushetsplikt, jf. ligningsloven § 3-13 nr. 1. Bestemmelsen i § 3-13 nr. 4 annet ledd om partsinnsyn under taushetsplikt er uanvendelig i foreliggende sak ettersom den som krever innsyn, her selskapet Total, er en konkurrent til den som er vernet av taushetsplikten.

- (29) Forvaltningsloven § 13 f annet ledd slår dessuten fast at taushetsplikt etter særlovgivningen skal ha forrang i situasjoner med en konkurrerende innsynsrett. Det heter der at bestemmelse i annen lov om rett eller plikt til å gi opplysninger ikke begrenser lovbestemt taushetsplikt, med mindre vedkommende bestemmelse fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal gjelde. Ligningsloven § 3-4 om partsinnsyn kan ikke forstås som en regel som klart forutsetter at taushetsplikten etter § 3-13 nr. 1 ikke skal gjelde.
- (30) Ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav e gir uansett rett til å holde tilbake dokument «når hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier det». Kontrollhensynet krever at de selskaper og de opplysninger som er benyttet som grunnlag for sammenligningen, gis vern.
- (31) Lovgivningen inneholder flere eksempler på at retten til partsinnsyn ikke er absolutt. OECDs retningslinjer oppstiller heller ikke forbud mot bruk av hemmelig sammenligningsgrunnlag, men oppfordrer til forsiktighet slik at den enkelte skattyters interesser blir ivaretatt på en rimelig måte. Det skal etter skatteloven § 13-1 fjerde ledd tas hensyn til disse retningslinjene. Oljeskattemyndighetene har i tråd med dette under saksbehandlingen søkt å balansere de ulike hensyn som her gjør seg gjeldende.
- (32) Dersom sammenligningskontraktene ikke tillates brukt i ligningsarbeidet, står oljeskattemyndighetene uten reell mulighet til kontroll av Totals internpriser. Til dette bildet hører at Total ikke har villet etterkomme flere anmodninger om å fremlegge opplysninger om Totals videresalgspriser. Slike opplysninger ville vært egnet til å korrigere Oljeskattekontorets skjønn dersom dette bygger på gale forutsetninger.
- (33) Det foreligger etter dette ingen saksbehandlingsfeil som kan lede til at ligningsvedtaket må oppheves.
- (34) Sammenligningskontraktene, som er underlagt lovbestemt taushetsplikt, er omfattet av bevisforbud etter tvisteloven § 22-3. For unntak fra dette forbudet gjelder særskilte saksbehandlingsregler. Total har i saken ikke forsøkt å benytte seg av disse. Domstolene har ingen selvstendig plikt til å iverksette prosedyre for fremleggelse av taushetsbelagte opplysninger uten at en part fremsetter begjæring om dette.
- (35) Noen aktivitetsplikt kan heller ikke utledes av EMK artikkel 6, som ikke gjelder i skattesaker.
- (36) Staten v/Oljeskattekontoret har nedlagt slik påstand:
- «Anken forkastes.  
Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

- (37) Saken står med de begrensninger som følger av ankeutvalgets henvisningsbeslutning, i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.

**(38) Mitt syn på saken**

- (39) Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.

- (40) Innledningsvis minner jeg om den rammen om saken som følger av ankeutvalgets henvisningsbeslutning. Ifølge beslutningen gjelder saken spørsmålene om «innsyn i og bruk av» (kursiv her) kontrakter underlagt taushetsplikt. Begrepsbruken peker entydig på at det er saksbehandlingsmåten i forvaltningen som er tillatt fremmet til prøving. I den grad punkt 4 i anken som det er vist til, også reiser spørsmål om dokumentene skulle vært fremlagt under domstolsprøvingen, er dette ikke omfattet av ankeutvalgets beslutning. Denne forståelsen er også presisert i protokollen fra det saksforberedende møtet som Total ikke reiste innvendinger mot. Der heter det:

«Saken gjelder dermed to spørsmål med en nær indre sammenheng, nemlig om det skulle ha vært gitt innsyn i sammenligningsgrunnlaget som ligningsmyndighetene benyttet ved prisjusteringen, og om ligningsmyndighetene var avskåret fra å bygge på kontraktene som sammenligningsgrunnlag når innsyn ikke ble gitt.»

- (41) Min behandling vil i det følgende være begrenset til disse to spørsmålene. Spørsmålet om tingretten og lagmannsretten begikk saksbehandlingsfeil da de avgjorde saken uten at Total hadde hatt innsyn i sammenligningsgrunnlaget, og uten at det materiale som ligningsmyndighetene bygget på ved ligningen, var fremlagt, faller utenfor det som er henvist til behandling i Høyesterett.
- (42) Jeg ser først på om det skulle ha vært gitt innsyn i sammenligningsgrunnlaget som ligningsmyndighetene benyttet ved prisjusteringen.
- (43) Total har inngått kontrakt med et utenlandsk søsterselskap om salg av gass fra norsk sokkel. Inntektene fra dette salget er underlagt særskatt etter petroleumsskatteloven § 5. Særskatten har siden 1992 vært på 50 prosent i tillegg til den ordinære skatten på 28 prosent.
- (44) Ettersom allokering av inntekten under særskatten har meget stor betydning for størrelsen på skattegrunnlaget, er det nødvendig ved ligningen å sikre at konserninterne salg skjer til markedspris. Dersom salg mellom selskaper som har et interessefellesskap foregår til priser som er lavere enn ved kjøp og salg mellom uavhengige parter, vil dette redusere skattefundamentet.
- (45) Etter skatteloven § 13-1 kan det foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annet selskap. Bestemmelsen sier at inntekten da skal fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget; det vil si til såkalte armlengdepriser.

- (46) Spørsmålet i saken er om Oljeskattekontoret ved fastsettelse av armlengdeprisen ved det konserninterne salget av gassen kan bygge på opplysninger fremlagt av tredjeparter i andre saker, uten at Total får fullt innsyn i sammenligningsgrunnlaget.
- (47) Problemstillingen oppstår fordi sammenligningskontraktene er sentrale elementer i vurderingen av hva som er en armlengdepris, samtidig som disse kontraktene er underlagt skattemyndighetenes lovbestemte taushetsplikt.
- (48) Jeg ser først på den generelle rekkevidden av ligningsloven § 3-4 om rett til partsinnsyn. I § 3-4 nr. 1 heter det:
- «Skattyteren har rett til å bli gjort kjent med saksdokument som angår hans ligning.»
- (49) Dokument som gjelder tredjeparter og som benyttes som grunnlag for ligningen av en skattyter, er klart et «saksdokument» i bestemmelsens forstand. Bestemmelsen svarer imidlertid ikke på spørsmålet om retten til partsinnsyn gjelder uten hensyn til om dokumentet er omfattet av taushetsplikt.
- (50) Jeg kan ikke se at noen av unntakene i § 3-4 nr. 2 åpner for at ligningsmyndighetene har adgang til å holde sammenligningskontraktene tilbake fra partsinnsyn på grunn av taushetsplikt. Hva særlig gjelder bokstav e som gir adgang til å gjøre unntak når hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier det, vil jeg peke på at unntaket etter forarbeidene sikter «mest til behovet for i unntakstilfelle å beskytte kontrollarbeidet og eventuelt kilder», jf. Ot.prp.nr.29 for 1978-79 side 67. Sammenligningskontraktene er etter mitt syn ikke den type kilder lovgiver her tar sikte på.
- (51) Etter forvaltningsloven § 13 b nr. 1 er taushetsplikt ikke til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent for sakens parter eller deres representanter. Mottakerne får da taushetsplikt om det de får kjennskap til gjennom partsinnsynet, jf. § 13 b annet ledd. Men retten til partsinnsyn etter forvaltningsloven omfatter ikke opplysninger av teknisk og forretningsmessig art som andre kan utnytte i egen næringsvirksomhet, jf. § 19 første ledd bokstav b.
- (52) Ligningsloven inneholder ingen tilsvarende, uttrykkelige regler, jf. også ligningsloven § 1-2 som bestemmer at forvaltningsloven ikke gjelder på ligningslovens område. Jeg viser her også til Rt-2013-917. Ettersom § 3-4 ikke oppstiller noe unntak for dokumenter underlagt taushetsplikt, kan det være nærliggende å tolke bestemmelsen slik at den gir rett til partsinnsyn også i denne type dokumenter, uten hensyn til om det er tale om konkurransefølsom informasjon. Bestemmelsen i § 3-13 nr. 1 lest i sammenheng med nr. 4 gir støtte for dette. I § 3-13 nr. 1 heter det:

«Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til ligningsforvaltningen, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det han i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.»

- (53) I § 3-13 nr. 4 heter det så:

«Hvis opplysninger gis med hjemmel i nr. 2 eller nr. 3 til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov, gjelder taushetsplikten etter nr. 1 tilsvarende for den som får opplysningene. Den som gir opplysningene skal samtidig gjøre oppmerksom på det. Opplysningene kan likevel brukes til det formål som begrunnet at de ble gitt.

Første ledd gjelder tilsvarende for opplysninger som gis med hjemmel i § 3-4.»

- (54) Det er allerede i forarbeidene forutsatt at retten til partsinnsyn også omfatter dokumenter underlagt taushetsplikt, men da slik at den som mottar opplysningene får taushetsplikt om dem, jf. Ot.prp.nr.29 for 1978-79. Der heter det på side 74 at «skattyterens krav på opplysninger etter § 3-4 (partsoffentlighet) [vil] normalt gå foran evt. taushetsplikt til fordel for andre, man da med taushetsplikt for skattyteren selv etter § 3-13 nr. 4.»

- (55) Denne lovforståelsen lå også til grunn for en klargjøring av nr. 4 annet ledd som fant sted i 1999. I spesialmerknaden til § 3-13 i Ot.prp.nr.32 for 1998-99 uttales i den forbindelse at «ligningsloven § 3-13 nr. 4 endres slik at det gjøres klart at taushetsplikt overføres til skattyter som får taushetsbelagte opplysninger om andre skattytere i kraft av regelen om partsoffentlighet».

- (56) Tolkningen er også blitt lagt til grunn i ligningspraksis som er oppsummert slik i Lignings-ABC for 2011/12 i kapitlet om «Innsynsrett - egne forhold», punkt 3.2 Forholdet til taushetsplikten:

«En skattyter kan i utgangspunktet ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattyters forhold. Unntak gjelder hvis den andre skattyterens forhold har direkte betydning for skattyterens ligning, se Sivilombudsmannen i UTV 2000 1484 og FIN 23. januar 1986 i UTV 1986 52. I slike tilfeller må den som får opplysningene gjøres oppmerksom på at opplysningene er taushetsbelagte, jf. lignl. § 3-13 nr. 4.»

- (57) Noe mer enn et utgangspunkt kan dette imidlertid ikke være. I foreliggende sak er situasjonen at den som krever innsyn inngår i den krets som taushetsplikten skal beskytte mot. Partsinnsyn under taushetsplikt vil dermed ikke kunne ivareta pliktens formål; nemlig å gi beskyttelse mot den som vil kunne gjøre bruk av opplysningene i næringsøyemed.

- (58) Total mener denne situasjonen løses ut fra at selskapet ikke er disse opplysningene «uvedkommende» etter § 3-13 nr. 1 og at taushetsplikten derfor ikke er til hinder for partsinnsyn; ingen er sin egen sak uvedkommende.

- (59) Dette er jeg ikke enig i. I Ot.prp.nr.29 for 1978-79 er begrepsbruken forklart slik på side 10:

«Også i noen bestemmelser med direkte betydning for almenheten har departementet foreslått kortfattede hovedregler som forutsetter at detaljspørsmål blir løst i praksis ved fortolkning. Klarest kommer dette fram i § 3-13 nr. 1 om taushetsplikten, hvor ordet

'uvedkommende' trer istedenfor store deler av oppregningene i forvaltningslovens §§ 13 a og 13 b. Departementet foreslår bare de presiseringer av begrepet 'uvedkommende' som kan volde tvil i praktisk betydningsfulle tilfelle. Formålet er dels å begrense omfanget av lovteksten, dels å unngå lovendringer som ikke er uttrykk for et endret realitetsstandpunkt.»

- (60) Videre heter det i spesialmerknaden til bestemmelsen på side 73-74 i proposisjonen:

«Ordet 'uvedkommende' begrenser taushetsplikten slik at den ikke blir til hinder for at ligningsmyndighetene bruker opplysningene til det de ble innhentet for. Departementet finner det meget vanskelig og vidløftig å formulere lovregler som i detalj angir hvem som ikke er 'uvedkommende'. Etablert praksis og prinsippene i utkastets § 3-13 nr. 2 antas å ville gi den nødvendige veiledning i spørsmålet.»

- (61) Uttalelsene viser at begrepet «uvedkommende» verken er entydig eller skarpt i kantene, jf. eksempelvis passusen om at det trer istedenfor «store deler» av oppregningene i forvaltningsloven § 13 a og § 13 b.

- (62) Med tanke på situasjonen i foreliggende sak, der den som krever innsyn er den som taushetsplikten skal beskytte mot, vil jeg peke på at opplysningene er avgitt av partene i sammenligningskontraktene som del av den ordinære ligning og i tillit til forvaltningens taushetsplikt. Så langt kan det ikke være særlig tvil om at opplysningene er andre uvedkommende. Det virker da fremmed om ligningsmyndighetenes bruk av opplysningene i ligningen av andre skattytere enn dem de direkte angår, uten videre skulle medføre at informasjonen mister det lovbestemte vern den i utgangspunktet hadde.

- (63) Det fremgår dessuten av forarbeidsuttalelser som jeg allerede har sitert, at lovgiver ikke har sett for seg at retten til partsinnsyn alltid skal måtte gå foran taushetsplikten. Jeg sikter her til spesialmerknadene til § 3-13 om at partsoffentlighet «normalt» går foran hensynet til taushetsplikten, jf. Ot.prp.nr.29 for 1978-79 på side 73-74. Tilsvarende heter det i Ot.prp.nr.32 for 1998-1999:

«Etter departementets vurdering bør overføring av taushetsplikt til skattyter i forbindelse med partsoffentlighet kunne skje. Hensynet til skattyters rettssikkerhet taler for at han i så stor grad som mulig gis innsyn i de dokumenter som gjelder hans ligning. Dersom taushetsplikt ikke kan overføres, må man eventuelt kunne nekte skattyter innsyn i dokumenter som inneholder taushetsbelagte opplysninger om andre skattytere. Hensynet til de som har krav på taushet må trolig gå foran skattyters behov for innsyn hvis han har rett til å spre opplysningene.»

- (64) Uttalelsene viser at lovgiver har vært seg bevisst situasjoner der hensynet til dem som har krav på taushet, må gå foran skattyters rett til innsyn.

- (65) Det er dessuten vanskelig å begrunne hvorfor partsinnsyn etter ligningsloven skal kunne gis til tross for at den som krever innsyn er den taushetsplikten skal beskytte mot, mens det samme ikke vil være tillatt i en tilsvarende sak på forvaltningslovens område, jf.

forvaltningsloven § 19 første ledd bokstav b om unntak fra innsynsretten for opplysninger som kan utnyttes i andres næringsvirksomhet.

- (66) Jeg viser i denne forbindelse til at Finansdepartementet i et høringsnotat til ny skatteforvaltningslov datert 21. november 2014, på side 28 uttaler at det gjelder strengere regler på skatte- og avgiftsområdet enn etter forvaltningsloven. I notatet heter det at ettersom opplysningspliktene i skatte- og avgiftssaker er omfattende, er det svært viktig at de opplysningspliktige kan stole på at de kan gi opplysningene uten fare for at de kommer på avveie. Videre uttales på side 48:

«Skattemyndighetenes taushetsplikt bidrar til å sikre skattepliktiges rettssikkerhet og personvern ved å legge begrensninger på utlevering av opplysninger om økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Der det er behov for unntak fra taushetsplikten, må regelverket sette klare grenser for hvem opplysningene kan utleveres til.»

- (67) Total har gjort gjeldende at behovet for vern kan ivaretas ved at innsynet begrenses til en avgrenset personkrets. Jeg kan ikke se at ligningsloven åpner for en løsning med delvis vern når den som krever innsyn er den taushetsplikten skal beskytte mot.
- (68) Etter dette konkluderer jeg med at taushetsplikten var til hinder for at Total kunne gis innsyn i sammenligningskontraktene.
- (69) Jeg går så over til å se på spørsmålet om oljeskattemyndighetene i sine ligningsvedtak hadde adgang til å bygge på kontraktene som sammenligningsgrunnlag når innsyn ikke kunne gis.
- (70) I forvaltningsprosessen gjelder et grunnleggende krav om at saksbehandlingen skal være forsvarlig. I vurderingen av om kravet er oppfylt inngår blant annet spørsmålet om parten i tilstrekkelig grad har fått innsyn i og anledning til å kommentere grunnlaget for avgjørelsen.
- (71) Ved bedømmelsen av om oljeskattemyndighetenes saksbehandling har vært forsvarlig i foreliggende sak, tar jeg utgangspunkt i Finansdepartementets merknader i Prop.126 LS (2009-2010). Selv om vår sak ikke gjelder utvidede opplysningsplikter for oljeselskapene, gir proposisjonen et perspektiv på behovet for å kunne føre effektiv kontroll med beskatningen av inntektene fra petroleumsvirksomheten. På side 30-31 uttaler departementet:

«I dag sel utvinningsselskap sjølve sin egen gass. Ein aukande del blir selt til nærstående selskap. Det er store forskjellar i kontraktsvilkår for ulike gasskontraktar, og marknadsverdet kan variere stort som følge av dette. I tillegg skjer framleis hovuddelen av salet gjennom langsiktige avtalar med direkte kontakt mellom kjøpar og seljer. Dette fører til relativt lite open marknadsinformasjon om salsverdet av gassen.

...

Grunna den høge skattesatsen på inntekt frå utvinningsverksemd, har oljeselskapa sterke incentiv til å redusere inntekta i særskatteregimet ved sal til nærstående selskap.

Omsynet til å få riktig likning, og unngå reduksjon av skattegrunnlaget frå utvinningsverksemda, tilseier at faktagrunnlaget som den enkelte avgjerda byggjer på, er så breitt som mogleg.»

- (72) Når det er nødvendig for staten å sikre seg et så bredt faktagrunnlag som mulig for å kunne foreta en riktig petroleumsbeskatning, ligger det innenfor formålet å benytte opplysningene i en sammenlikning mellom ulike skattyteres kontrakter. Total har sagt seg enig i at det ikke er noe til hinder for at ligningsmyndighetene bruker tredjepartsinformasjon til å identifisere kontrollobjekter og mulige markedsprinsnivåer. Men selskapet mener slik informasjon ikke kan begrunne vedtak om hva armlengdeprisen skal være dersom selskapet ikke har hatt innsyn i materialet. Total har imidlertid ikke gitt anvisning på hvilken informasjon oljeskattemyndighetene i så fall kan bygge på med tanke på å skulle kunne foreta riktig ligning av inntektene i petroleumssektoren.
- (73) Det kan etter mitt syn ikke ha vært lovgivers mening at oljeskattemyndighetenes samlede faktagrunnlag ikke skal kunne brukes i arbeidet med ligningen av det enkelte selskap; snarere tvert imot, jf. Prop.126 LS (2009-2010) side 31. Der heter det at innsendt informasjon «vil vere til stor nytte for likningsstellet i arbeidet med å sikre at gass blir verdsett til marknadpris ved interne sal».
- (74) Med dette som utgangspunkt går jeg over til å se på hvilke prinsipper som må gjelde for bruken av slik informasjon i ligningsarbeidet. Ved vurderingen står OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECDs retningslinjer) sentralt. Retningslinjene gir anvisning på forskjellige beregningsmetoder som kan brukes for å finne armlengdeprisen. Retningslinjene har vært lagt til grunn i norsk ligningsforvaltningsrett i lang tid, og er med virkning fra og med inntektsåret 2008 innarbeidet i skatteloven § 13-1 som et retningsgivende instrument ved avgjørelsen av om formue og inntekt er redusert ved interessefellesskap. I § 13-1 fjerde ledd første punktum heter det:
- «Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD).»
- (75) De retningslinjer som var gjeldende på tidspunktet for Klagenemndas vedtak, ble vedtatt 22. juli 2010. Der heter det:

«A.4.3.3 Information undisclosed to taxpayers

3.36 Tax administrators may have information available to them from examination of other taxpayers or from other sources of information that may not be disclosed to the taxpayer. However, it would be unfair to apply a transfer pricing method on the basis of

such data unless the tax administration was able, within the limits of its domestic confidentiality requirements, to disclose such data to the taxpayer so that there would be an adequate opportunity for the taxpayer to defend its own position and to safeguard effective judicial control by the courts.»

- (76) Det var i et høringsutkast til de nye reglene i 2006 opprinnelig foreslått at «[c]ountries that use 'secret comparables' in audits are encouraged to develop appropriate safeguards in their domestic legislation or practices, aiming at ensuring reasonable fairness and reliability for taxpayers.» I den endelige teksten som medlemslandene samlet seg om, er bruken av slik informasjon altså karakterisert som «unfair» med mindre ligningsforvaltningen innenfor rammen av vedkommende lands taushetspliktreger kan gi innsyn som gir skattyteren en adekvat mulighet til å forsvare sin posisjon og som sikrer adgang til effektiv domstolskontroll.

- (77) Lagmannsretten har som grunnlag for sin vurdering vist til 2006-utkastet til reviderte retningslinjer. Total har i skranken for Høyesterett pekt på at det er de endelige retningslinjene av 2010 som skal legges til grunn for avgjørelsen. Dette er jeg enig i. Men jeg kan samtidig ikke se at retningslinjene slik de til slutt ble lydende etter revisjonen, har et rettslig innhold som avviker nevneverdig fra høringsutkastet. Dette er kommentert slik av Brit Thu Gundersen i Gjems-Onstad og Matre (red.), Skatteprosess på side 93:

«Kommentaren vedrørende hemmelig sammenligningsgrunnlag har med andre ord fått en mer sentral plassering, og får anvendelse på alle metoder for armlengdevurdering. På bakgrunn av drøftelsen i høringsnotatet kan man, som før, lese formuleringen som et minste felles multiplum av svært ulike standpunkter. Kommentaren fremstår ikke som en anvisning på at hemmelig sammenligningsgrunnlag ikke er tillatt, men som en advarsel og oppfordring til forsiktighet slik at den enkelte skattyters interesser blir ivarettatt på en rimelig måte.»

- (78) Jeg nevner at dette allerede var en gjengs oppfatning forut for endringen, jf. Prop.126 LS (2009-2010) side 31 der departementet i tilknytning til forslaget om utvidet informasjonsplikt for oljeselskapene uttaler:

«Dersom prisinga i interne sal skal fråvikast, skal likningsstellet framleis vere bunden av dei allmenne reglane i skatte- og likningslova, inkludert retningslinene til OECD om internprising, som ikkje stengjer for bruken av informasjon som skattyteren ikkje kjenner til, men som oppmodar til varsemd med korleis den brukast sånn at skattyteren får eit rimeleg høve til å forsvare seg og tryggje rettsleg kontroll ved domstolane.»

- (79) Klagenemnda har i vedtakets punkt 4 redegjort for hvordan forsiktighetshensynet er blitt håndtert rent praktisk under ligningsbehandlingen. Det fremgår at selskapet er gitt informasjon om hvilken prisformel som er benyttet samt hvilket påslag som er avtalt mellom partene. Det er også redegjort for andre karakteristika ved de avtalene som det er sammenlignet med, samt redegjort for utvelgelsesprosessen. Lagmannsretten har etter direkte bevisføring beskrevet saksbehandlingsmåten slik:

«I nærværende sak har likningsmyndighetene valgt en metode hvor det er gitt omfattende og presis informasjon om seleksjonskriteriene og i tillegg en del sentral informasjon om sammenlikningskontraktenes innhold så langt dette var mulig av hensyn til taushetsplikten. På denne måten ble det forut for endelig vedtak synliggjort hva likningsmyndighetene bygde sin avgjørelse på.»

- (80) Etter min oppfatning er dette en forsvarlig fremgangsmåte. Ved vurderingen må de særlige kontrollhensyn og de praktiske utfordringene som knytter seg til kontrollen på dette feltet, tas i betraktning. Allerede de lovbestemte unntakene fra innsynsretten bygger på en iboende forutsetning om at vedtak etter en interesseavveining vil kunne bygge på opplysninger som en part ikke har fått innsyn i. Oljeskattemyndighetene har i foreliggende sak søkt å gi informasjon så langt mulig der den som mottar opplysningene, er den som taushetsplikten skal beskytte mot. På denne måten er rommet «within the limits of its domestic confidentiality requirements» blitt utnyttet, slik OECDs retningslinjer gir anvisning på. Dette har lovgiver dessuten klart fremholdt som den gjeldende standard.
- (81) Ved vurderingen legger jeg vekt på de mange anmodningene Total har fått om å fremlegge priser. Totsa har oppnådd ved videresalg til sluttbruker eller annen uavhengig part. Så vel Klagenemnda som lagmannsretten har pekt på dette. Oppfordringene har hatt sammenheng med at OECDs retningslinjer også inneholder en såkalt videresalgsmetode for beregning av armlengdeprisen. Total har ikke etterkommet anmodningene og begrunnet dette med at selskapet ikke besitter disse opplysningene, at loven ikke gir hjemmel til å kreve slik informasjon, at videresalgsprisene ikke er relevante for ligningene, og at det vil være uforholdsmessige byrdefullt å fremskaffe dem.
- (82) Oppfordringene ligger etter mitt syn innenfor hva ligningsforvaltningen har rett til å anmode en skattyter om under ligningsarbeidet. Jeg nøyer meg her med å vise til Rt-1999-1087 (Baker Hughes) der det på side 1097 heter:

«Etter ligningslovens system er det skattyter som har hovedansvaret for sakens opplysning. Forvaltningsloven § 17 første ledd gjelder således ikke jf. ligningsloven § 1-2. Når ligningsmyndighetene har funnet grunn til å anta at det foreligger en inntektsreduksjon som skyldes interessefellesskap, vil det være opp til skattyter å påvise at dette ikke er riktig. For å hindre skjønnsligning må skattyter da selv legge frem nødvendige opplysninger om selskapet og om prisfastsettelsen. Dette må også gjelde i et tilfelle som det vi her står overfor, hvor en rekke av de aktuelle opplysninger, blant annet om hvordan leieprisen var fastsatt, etter det opplyste bare forelå hos TUS.»

- (83) I den nevnte saken var TUS et selskap i samme konsern som skattyteren.
- (84) Det kan ikke være tvilsomt at det er opp til ligningsforvaltningen - ikke skattyteren - å avgjøre om videresalgsprisene kunne gitt grunnlag for å anvende en alternativ metode eller tjent til kontroll av den beregningsmetoden som ble anvendt. Selskapet har i et hvert fall gjennom de mange oppfordringene fått «an adequate opportunity ... to defend its own position». En slik kontroll kunne også ha bidratt til å avdekke eventuelle feil eller ubalanser i beslutningsgrunnlaget.

- (85) Etter min oppfatning oppfyller fremgangsmåten dessuten kravet etter OECDs retningslinjer om «to safeguard effective judicial control by the courts». Jeg legger til grunn at kravet til effektiv domstolskontroll vil være oppfylt der domstolene har adgang til å etterprøve den fremgangsmåte som har vært benyttet, slik foreliggende sak er et eksempel på. Dette vil være situasjonen selv om Total i forbindelse med den rettslige prøvingen forgjeves hadde forsøkt å få innsyn i sammenligningskontraktene etter den særskilte prosedyren i tvisteloven § 22-3 og § 22-10.
- (86) Det følger da at Totals krav om innsyn i alle kontrakter som det *potensielt* kan sammenlignes med heller ikke kan føre frem.
- (87) Det er etter mitt syn ikke begått saksbehandlingsfeil ved ligningen av Total. Følgelig er det ikke grunnlag for å oppheve ligningen.
- (88) Anken har etter dette ikke ført frem. Det er ikke grunner til å fravike hovedregelen om at den som har vunnet saken fullt ut, også tilkjennes sakskostnader.
- (89) Staten har etter oppgave krevd kostnader for Høyesterett tilkjent med 474 150 kroner. Oppgaven legges til grunn.
- (90) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Total E&P Norge AS til staten v/Oljeskattekontoret 474 150 - firehundreogsyttifiretusenetthundreogfemti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (91) Dommer **Bårdsen**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (92) Dommer **Endresen**: Likeså.
- (93) Dommer **Indreberg**: Likeså.
- (94) Dommer **Stabel**: Likeså.
- (95) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. Anken forkastes.

2. *I sakskostnader for Høyesterett betaler Total E&P Norge AS til staten v/Oljeskattekontoret 474 150 - firehundreogsyttifiretusenetthundreogfemti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 15-029 Skatteplikten til Norge

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-1. Skatteavtalen mellom Norge og Kypros.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 4. mars 2015, **sak nr.:** LA-2014-26876

**Dommere:** Lagdommer Steingrim Bull, lagdommer Christian Lund, tilkalt dommer, sorenskriver Stein Arne Vedde. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-77655 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-26876 (14-026876ASD-BORG/03).

**Parter:** Jan Hallquist (advokat Arvid Gusland) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Ole Kristian Rigland).

**Sammendrag:** Norsk statsborger emigrerte til Kypros i 2007. Han ble ved ligningen for 2008 til 2010 ansett bosatt i Norge i henhold til skatteloven § 2-1, og skattepliktig til Norge, blant annet for norsk pensjon. I henhold til skatteavtalen mellom Norge og Kypros var skattyter ikke bosatt i noen av landene, og en konsekvens av dette var at i skatteavtalen ikke begrenset Norges beskatningsrett til skattyters pensjon. Skattyters anførsler om at skatteloven § 2-1 måtte tolkes innskrenkende førte ikke frem. Lagmannsretten fant heller ikke at anførsler om strid mot EØS-loven og EMK kunne føre frem.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak fra Skatteklagenemnda om beskatning av person bosatt på Kypros i henhold til skatteavtalen inngått mellom Norge og Kypros.

Jan Hallquist inngikk i 2006 avtale om førtidspensjonering med sin arbeidsgiver Norsk Hydro ASA. Hallquist var da 56 år gammel. Han flyttet til Kypros i desember 2007, og solgte sin leilighet i Norge samme måned.

Det er ikke omtvistet at Hallquist på Kypros søkte å etablere næringsvirksomhet, slik at formålet med utflyttingen ikke var å nyte en pensjonisttilværelse på Kypros.

Før Hallquist flyttet til Kypros hadde han bodd i Norge i mer enn 10 år. Han ble ved ligningen for 2008 - 2010 ansett omfattet av skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav b, jf. første ledd, og dermed ansett skattepliktig til Norge. Denne bestemmelsen i skatteloven kalles gjerne for «emigrasjonsregelen».

Hallquist klaget på ligningsvedtakene og hevdet at hans norske pensjon skulle fritas fra beskatning i Norge. Hallquist viste til skatteavtalen mellom Norge og Kypros (heretter stort sett omtalt som «skatteavtalen»). Denne avtalen ble opprinnelig inngått med Storbritannia i 1951 og omfattet Kypros fra 1955.

I vedtak datert 5. september 2011 opprettholdt Skatteklagenemnda Hallquists ligning for 2008. Søksmål mot vedtaket ble ikke tatt ut, og ligningen for 2008 er dermed endelig avgjort.

For ligningsårene 2009 og 2010 opprettholdt Skatteklagenemnda ligningen av Hallquist i vedtak av 2. november 2011. Det er dette vedtaket som nå står til prøving for domstolen.

Oslo tingrett avsa 29. november 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Jan Hallqvist plikter innen to uker fra dommens forkynnelse å erstatte Staten v/Skatt øst sine sakskostnader med 67 200 - sekstisv tusentohundre- kroner.

Jan Hallquist har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 29. januar 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Hallquist møtte sammen med sin prosessfullmektig. Staten møtte ved sin prosessfullmektig. Om bevisføringen vises til rettsboken.

### **Partenes anførsler**

#### **Den ankende part, Jan Hallquist, har i hovedtrekk anført:**

Skattemyndighetenes anvendelse av emigrasjonsregelen innebærer en dobbeltbeskatning av hans pensjon fra Norsk Hydro, da han har blitt beskattet for den samme inntekten også på Kypros. Den norske beskatningen strider mot skatteavtalen mellom Norge og Kypros. Skatteavtalens formål er å unngå dobbeltbeskatning. Utgangspunktet må tas i skatteavtalens artikkel XII, hvor det fremkommer at pensjoner oppebåret fra kilder i Norge skal være fritatt for norsk skatt når pensjonen er undergitt beskatning på Kypros. Det erkjennes at artikkel II (1) bokstav (g) isolert sett innebærer at Hallquist i henhold til skatteavtalen ikke er bosatt på Kypros. Dersom utslagsregelen som finnes i de fleste norske skatteavtaler hadde vært tatt inn i skatteavtalen med Kypros, ville det imidlertid vært klart at Hallquists pensjon ikke kunne beskattes i Norge. Det er grunnlag for å innfortolke en tilsvarende utslagsregel i skatteavtalen med Kypros.

Kreditregelen i skatteavtalens artikkel XVI var tenkt å være anvendelig kun i korte perioder ved emigrasjon. Da skatteavtalen ble inngått, bortfalt skatteplikten til Norge etter opphold i utlandet i minst ett år. Det strider mot skatteavtalens formål at Norge i 2004 innførte en emigrasjonsregel som ga norsk global beskatning i mer enn tre år etter en utflytting fra Norge. Dette innebærer en bristende forutsetning for Kypros.

Statens tolkning av skatteavtalen strider mot Wienkonvensjonens regler om tolkning av traktater. Det vises særlig til artikkel 27, hvoretter en stat ikke kan henvise til nasjonal lovgivning som begrunnelse for å bryte en traktatforpliktelse.

Det er en presumsjon for at nyere lovgivning er i samsvar med Norges folkerettslige forpliktelser, og skatteavtalen er uansett *lex specialis* i forhold til senere skattelovgivning. Begge deler innebærer at emigrasjonsregelen i skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav b) må tolkes innskrenkende, slik at Norges forpliktelser i henhold til skatteavtalen oppfylles.

Da emigrasjonsregelen ble vedtatt, forutsatte lovgiver at Norges skatteavtaler hadde en utslagsregel som medførte at skatteavtalen avgjorde hvor en person var bosatt. Også dette tilsier at emigrasjonsbestemmelsen må tolkes innskrenkende.

Emigrasjonsregelen i skatteloven strider mot EØS-loven, artiklene 4, 28, 31 og 40. Det vises særlig til artikkel 31 om fri etableringsrett. Skatteloven § 2-1 anvendes på samme måte både i forhold til land Norge har en utslagsregel med, og i forhold til f eks Kypros, hvor det ikke er en utslagsregel. Dette innebærer at man bruker samme regel på ulike situasjoner. Dette utgjør en substansiell forskjellsbehandling i strid med artikkel 31.

Dobbeltbeskatningen som følger av emigrasjonsregelen strider også mot forbudet mot diskriminering i EMK artikkel 14. Det vises både til artikkel 1 i tilleggsprotokoll 1 om vern av eiendom og til artikkel 2 i tilleggsprotokoll 4 om bevegelsesfrihet. Dobbeltbeskatningen har ikke noe legitimt formål som gjør den lovlig etter EMK.

Endelig anføres det at dobbeltbeskatningen er i strid med forbudet mot aldersdiskriminering i artikkel 19 i Lisboa-traktaten. Bestemmelsen gir uttrykk for et likhetsprinsipp som kan påberopes overfor staten, selv om Norge ikke er part i Lisboa-traktaten.

På grunn av sakens prinsipielle natur bør staten - uansett sakens utfall - dømmes til å dekke Hallquists saksomkostninger.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 2. november 2012 mot Jan Hallquist er ugyldig og oppheves.
2. Staten ved Skatt øst dømmes til innen 14 - fjorten - dager etter dommens forkynning å betale sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

**Ankemotparten, Staten v/ Skatt Øst, har i hovedtrekk anført:**

Hallquist er skattemessig bosatt i Norge etter norske internrettslige regler, jf. skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav b). Lovens forarbeider gir ikke grunn til å tolke bestemmelsen innskrenkende.

Den norske beskatningsretten er ikke begrenset gjennom skatteavtalen med Kypros. Det følger av skatteavtalen at Hallquist ikke er bosatt på Kypros i skatteavtalens forstand, jf. artikkel II (1) bokstav g). Dobbeltbeskatning unngås ved kreditregelen i artikkel XVI (1). Det er etter denne bestemmelsen Kypros som har plikt til å unngå dobbeltbeskatning, ved å gi kredit i kypriotisk skatt for skatten som er betalt i Norge.

Det er ikke dokumentert at Hallquist faktisk er blitt beskattet på Kypros for pensjonsinntekten fra Norge. Uansett vil det ikke ha betydning for Hallquists skatteplikt til Norge om Kypros bryter skatteavtalens forutsetning om å gi fradrag for skatt betalt i Norge. Finansdepartementet i Norge tilbød Hallquist bistand i prosessen mot kypriotiske skattemyndigheter, men Hallquist tok ikke imot tilbudet.

Det er ingenting i skatteavtalen som hindrer Norge i å endre de norske reglene for beskatning ved utflytting. Tvert i mot forutsetter skatteavtalen at dette kan gjøres, se artikkel XXII.

De norske reglene om skattemessig bosted er ikke i strid med EØS-avtalen. De norske reglene er ikke strengere enn reglene for eksempel i Storbritannia og Tyskland. Det er ikke i strid med EØS-reglene at det er ulikheter mellom de enkelte lands skatteregler og skattenivåer. Skatteavtalen

med Kypros innebærer at en skatteulempe for Hallquist kun skyldes ulikt skattenivå i Norge og på Kypros. Dette er ikke i strid med EØS-avtalen.

Norge er ikke part i Lisboa-traktaten, som derved ikke er anvendelig. Heller ikke EMK artikkel 14 er anvendelig i denne saken.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes
2. Staten v/Skatt Øst tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten.

**Lagmannsretten har kommet til at anken ikke fører frem.**

### **Skatteplikten etter norske skatteregler og skatteavtalen**

Lagmannsretten ser først på spørsmålet om Norge - gjennom skatteavtalens emigrasjonsregel og skatteavtalen med Kypros - har gitt avkall på sin rett til å beskatte pensjonen til Hallquist.

Utgangspunktet må tas i skatteloven § 2-1. Det følger av bestemmelsens første ledd at skatteplikt påhviler enhver som «er bosatt i riket». I tredje ledd er det så en bestemmelse om kriteriene for å anses bosatt i Norge ved utflytting. Det er bokstav b) som er relevant i denne saken.

Bestemmelsen har følgende ordlyd:

For person som har vært bosatt i riket i minst ti år før det inntektsår vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører bosted i riket etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsår vedkommende tar slikt fast opphold i utlandet, men bare hvis det for hvert av de tre inntektsårene godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og at personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket.

Det er ingen uenighet om at Hallquist etter at han flyttet til Kypros, ikke har oppholdt seg i Norge mer enn 61 dager i noe inntektsår. Det er også klart at han eller nærstående ikke har disponert bolig i Norge.

Det er heller ingen uenighet om at Hallquist hadde bodd i Norge i mer enn ti år før han flyttet til Kypros. Partene er således enige om at en normal, språklig forståelse av bestemmelsen innebærer at Hallquist frem til utløpet av 2010 - etter interne norske regler - var bosatt i Norge.

Lagmannsretten er enig i dette.

Hallquist har imidlertid anført at skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav b) ikke kan tolkes etter sin ordlyd. Det anføres at den dobbeltbeskatning som emigrasjonsregelen medfører strider mot skatteavtalen.

Skatteavtalene er folkerettslige traktater. Avtalene er inngått med hjemmel i dobbeltbeskatningsavtaleloven av 28. juli 1949 nr. 15. Skatteavtalene har trinnhøyde som formell norsk lov. I utgangspunktet gjelder derfor normale tolkningsprinsipper ved potensiell motstrid mellom intern norsk lov og inngåtte skatteavtaler. Som oftest vil skatteavtalene anses som lex

specialis i forhold til norsk skattelovgivning, se Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave (2009), side 63. Det er i Norge også et presumsjonsprinsipp, i den forstand at det er en generell presumsjon for at nyere lovgivning er i samsvar med Norges folkerettslige prinsipper, også skatteavtalene. Dette kan tilsi at nyere norsk skattelovgivning tolkes innskrenkende, slik at motstrid med eldre skatteavtaler ikke oppstår, se Skaar m. fl: Norsk skatteavtalerett, side 43.

Som nevnt ble skatteavtalen opprinnelig inngått med Storbritannia i 1951 og omfattet Kypros fra 1955. De fleste skatteavtaler Norge er part i, er basert på OECDs mønsteravtale (heretter omtalt som «mønsteravtalen»). Disse skatteavtalene har regulært en bestemmelse som regulerer hvor skatteyderne skatterettslig skal anses bosatt, en såkalt «utslagsregel». Skatteavtalen med Kypros ble inngått forut for utarbeidelsen av mønsteravtalen og inneholder ingen utslagsregel.

Av skatteavtalen artikkel XII (1) følger det at pensjoner oppebåret fra kilder i Norge av en person som er «bosatt» på Kypros, skal være fritatt for norsk skatt når inntekten er undergitt beskatning på Kypros.

I artikkel II (1) bokstav (g) er det nærmere bestemt hva som menes med begrepet «bosatt»:

Uttrykkene «person bosatt [på Kypros]» og «person bosatt i Norge» betyr henholdsvis enhver person som ansees bosatt [på Kypros etter kypriotiske skatteregler] og som ikke ansees bosatt i Norge etter norske skatteregler, og tilsvarende enhver person som anses bosatt i Norge etter norske skatteregler og som ikke ansees bosatt [på Kypros etter kypriotiske] skatteregler.

Lagmannsretten har fått opplyst at Hallquist etter interne kypriotiske regler har blitt ansett som bosatt på Kypros. Dette innebærer at Hallquist - i skatteavtalens forstand - ikke er bosatt i noen av landene. Dette medfører at artikkel XII (1) om fritak for norsk skatt ikke får anvendelse.

Den potensielle dobbeltbeskatningen det ovenstående kan resultere i, er i skatteavtalen regulert i artikkel XVI (1). Det heter her at «norsk skatt som direkte eller gjennom avkortning skal betales av inntekt fra kilder i Norge», skal «godskrives mot enhver [kypriotisk] skatt som skal betales av den samme inntekt». Bestemmelsen innfører således et kreditfradrag og innebærer at det er Kypros som har plikt til å avhjelpe en eventuell dobbeltbeskatning, ved å gi fradrag i kypriotisk skatt for den skatt som er betalt i Norge på samme inntekt.

Etter lagmannsrettens syn er ovenstående konklusjon - basert på en alminnelig språklig forståelse av skatteavtalen - klar. Lagmannsretten kan heller ikke se at noen av Hallquists anførsler leder til en annen konklusjon.

Hallquist har for det første vist til Wienkonvensjonen om traktatretten, særlig artiklene 26, 27 og 31. Det er vist til at skatteavtalen må tolkes ut fra sin sammenheng og hensikt, og at formålet med skatteavtalen er å hindre dobbeltbeskatning.

Artikkel 31 nr. 1 i Wienkonvensjonen lyder som følger:

A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.

Wienkonvensjonen er ikke ratifisert av Norge, men artikkel 31 gir uttrykk for folkerettslig sedvane, se Rt-2004-957 (avsnitt 41) og Rt-2008-577 (avsnitt 46). Lagmannsretten legger til grunn at også artiklene 26 og 27 gir uttrykk for generelle prinsipper som Norge er bundet av.

Lagmannsretten vil vise til at det følger av artikkel 31 at skatteavtalen må tolkes ut fra vanlig språklig forståelse, i lys av hva avtalen gjelder og formålet. Det må særlige holdepunkter til for å konkludere med at en traktatspart har bundet seg til mer enn det som følger av ordlyden.

Lagmannsretten kan slutte seg til det Zimmer skriver i Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave (2009), på side 74:

Inngåelse av skatteavtale innebærer at statene gjensidig gir avkall på skattleggingsrett. Et gjennomgående synspunkt kan derfor være at statene ikke har gitt avkall på skattleggingsrett ut over det de nokså tydelig har gitt uttrykk for i avtalen. Bl.a av denne grunn er tolkingsstilen i folkeretten ofte noe mer restriktiv enn den man finner i intern norsk rett.

Lagmannsretten finner heller ikke ankende parts henvisning til at formålet med skatteavtalen er å hindre dobbeltbeskatning, er treffende. Som det er påvist ovenfor, har skatteavtalen i artikkel XVI bestemmelser som hindrer dobbeltbeskatning. Det er således ingenting ved en vanlig språklig forståelse av skatteavtalen som medfører at formålet om å unngå dobbeltbeskatning ikke oppnås.

Den ankende part har til dette anført at skatteavtalen artikkel XVI var ment å ha begrenset rekkevidde. Da skatteavtalen med Kypros trådte i kraft, falt skatteplikten til Norge ved utflytting - etter de norske skatteregler - bort etter midlertidig opphold i utlandet i minst ett år. Da Norge vedtok den nåværende emigrasjonsregelen i 2004, innebar det en utvidelse av norsk beskatning i tid. I og med at skatteavtalen ikke har noen utslagsregel, medfører det at Norge ensidig pålegger Kypros å avhjelpe dobbeltbeskatning ved å gi kredit for skatt betalt i Norge i flere år etter at skattyteren har flyttet fra Norge, og i flere år etter at skattyteren etter interne kypriotiske regler har blitt skattepliktig til Kypros. Det anføres at dette er åpenbart urimelig sett fra Kypros side og må anses å være en bristende forutsetning for anvendelsen av artikkel XVI.

Lagmannsretten er enig i at den norske endringen av emigrasjonsregelen i 2004 innebar en utvidelse av norsk beskatningsrett på bekostning av Kypros. Hovedårsaken til det er at skatteavtalen ikke inneholder en utslagsregel basert på OECDs mønsteravtale artikkel 4. Hadde skatteavtalen inneholdt en utslagsregel ville endringen i emigrasjonsregelen ikke fått den samme betydningen, fordi avtalen da ville avklart hvor skattyterne skulle anses bosatt i henhold til skatteavtalen.

Lagmannsretten finner det imidlertid klart at dette ikke kan medføre at skatteavtalen ikke skal tolkes i henhold til ordlyden. Retten bemerker først at det er Kypros som er kontraktspart i skatteavtalen, ikke Hallquist. Lagmannsretten finner ikke holdepunkter for at Hallquist kan påberope seg urimelighet og bristende forutsetninger som eventuelt rammer Kypros.

Hallquist har anført at Kypros ikke aksepterer norsk beskatning i tråd med emigrasjonsregelen, og har vist til en protestnote sendt fra kypriotiske myndigheter til norske myndigheter, datert 25. januar 2010.

Lagmannsretten kan ikke se at protestnoten kan tas til inntekt for at Kypros ikke aksepterer hvordan skatteavtalen skal forstås. Hovedessensen i protestnoten er at Kypros anmoder om at norske myndigheter ikke skal håndheve emigrasjonsregelen, særlig sett hen til at landene var i diskusjoner om en ny traktat som ville inneholde regler om bosted basert på OECDs mønsteravtale.

Lagmannsretten finner uansett at formålsbetraktninger ikke kan føre til en tolkning av skatteavtalen som innebærer at Norge ikke kan beskatte pensjonen til Hallquist. Som lagmannsretten har redegjort for ovenfor, er ordlyden i skatteavtalen klar. En tolkning i tråd med det den ankende part anfører, vil ikke være en formålsbasert, innskrenkende fortolkning av avtaleteksten. Det vil innebære en tolkning i strid med klare avtalebestemmelser som formålsbetraktninger ikke gir anledning til.

Lagmannsretten kan heller ikke se at ankende parts synspunkt basert på urimelighet/bristende forutsetninger kan føre frem. Norge har ikke oppgitt sin rett til å endre interne skatteregler ved å inngå skatteavtalen, heller ikke regler som påvirker beskatningsretten etter skatteavtalen. Dette er også direkte forutsatt i skatteavtalen, ved at partene i artikkel XXII ble gitt en særskilt rett til oppsigelse av avtalen dersom det inntrådte «noen vesentlig forandring i den annen kontraherende parts lovgivning som berører anvendelsen av artikkel XVI».

Den ankende part har anført at statens syn innebærer at Norge kunne ha innført en emigrasjonsregel med en enda lenger tidsmessig grense, kanskje ti år eller mer, og at dette ville ha undergravet skattegrunnlaget for Kypros. Lagmannsretten utelukker ikke at det teoretisk sett kan tenkes at en emigrasjonsregel er så omfattende at den kan anses å være traktatstridig overfor en stat Norge har en skatteavtale med. Hovedsanksjonen er i disse tilfellene at skatteavtalen sies opp, se for så vidt skatteavtalen med Kypros artikkel XXII. Lagmannsretten kan ikke se at konsekvensen vil kunne være at den enkelte skattyter i Norge kan påberope seg brudd på traktaten som grunnlag for å være fritatt for norsk skatt. Det er antatt at dersom forholdet mellom en skatteavtale og nyere intern lovgivning skulle komme på spissen, så må nyere intern lovgivning - ved tvist for norske domstoler - gå foran, se Zimmer, Internasjonal Inntektsskatterett (4. utgave), side 63. Lagmannsretten kan uansett ikke se at den emigrasjonsregelen som ble vedtatt i Norge, er traktatstridig overfor Kypros.

Hallquist har også vist til at Norges anvendelse av emigrasjonsregelen medfører en faktisk juridisk dobbeltbeskatning, siden Kypros har skattlagt ham for samme pensjon og ikke har gitt ham fradrag i kypriotisk skatt for skatt betalt i Norge. Etter bevisføringen legger lagmannsretten til grunn at Hallquist har blitt beskattet på Kypros for pensjonsinntekten fra Norsk Hydro. Derimot er det mer uklart om Hallquist faktisk har anmodet kypriotiske myndigheter om fradrag for norsk skatt i utlignet skatt på Kypros.

Lagmannsretten finner uansett ikke dette avgjørende. Etter skatteavtalen ligger forpliktelsen om å unngå dobbeltbeskatning på Kypros. At Kypros eventuelt ikke oppfyller denne forpliktelsen, kan ikke medføre at norske skattemyndigheter ikke har adgang til å skattlegge Hallquist i tråd med

skatteloven og skatteavtalen. Lagmannsretten viser også til at Finansdepartementet tilbød Hallquist hjelp med å kreve fradrag for norsk skatt på Kypros. Hallquist valgte å ikke ta i mot dette tilbudet.

Lagmannsretten finner således at skatteavtalen må tolkes slik at det er Norge som har beskatningsretten i dette tilfellet.

Den ankende part har videre anført at emigrasjonsregelen i skatteloven må tolkes innskrenkende. Det er vist til presumsjonsprinsippet om at norske skatteregler må tolkes slik at Norge oppfyller sine internasjonale forpliktelser. Videre er det vist til at forarbeidene til emigrasjonsregelen viser at bestemmelsen forutsetter at de norske skatteavtalene inneholder en utslagsregel som avgjør bosted etter skatteavtalene.

Når det gjelder presumsjonsregelen, bemerker lagmannsretten kun at det ikke er behov for noen innskrenkende fortolkning av skatteloven for at Norge skal oppfylle sine forpliktelser i henhold til skatteavtalen med Kypros. Dermed kommer det heller ikke på spissen om skatteavtalen som «lex specialis» må gå foran senere norsk skattelovgivning. Det vises til lagmannsrettens vurderinger ovenfor om hvordan skatteavtalen skal forstås.

Spørsmålet er da om forarbeidene til emigrasjonsregelen - eller et annet grunnlag - medfører at det må innfortolkes at regelen ikke skal gjelde i forhold til de land hvor Norge ikke har en skatteavtale basert på OECDs mønsteravtale.

Den ankende part har særlig vist til Ot.prp.nr.42 (2002-2003), punkt 2.6.4, hvor forholdet mellom internrettens regler og skatteavtalene behandles. Lagmannsretten er ikke enig i at disse forarbeidene gir støtte til den ankende parts syn. Det er riktig at departementet her beskriver situasjonen der det er inngått skatteavtaler med hovedvekt på de skatteavtaler som er basert på OECDs mønsteravtale. Men departementet er åpenbart oppmerksom på at ikke alle Norges skatteavtaler er basert på OECDs mønsteravtale. Det heter for eksempel innledningsvis i kapitlet at de «fleste» av Norges avtaler er basert på mønsteravtalen.

Redegjørelsen i proposisjonen må også ses i sin sammenheng. I punkt 2.6.3 er det redegjort for den tiårsregelen som ble vedtatt. Denne regelen vil gjelde ubetinget for eksempel for personer som flytter til land som Norge ikke har skatteavtale med. Det fremgår av proposisjonen at Norge per 1. januar 2003 hadde skatteavtaler i kraft med 78 stater. Dette innebærer at det er enda flere stater Norge ikke har skatteavtale med, og hvor emigrasjonsregelen får full effekt, uavhengig av om det innebærer en dobbeltbeskatning i en periode. Proposisjonen redegjør - naturlig nok - for at den regel som skal vedtas, får begrenset betydning for de fleste av de land Norge har inngått skatteavtale med. Men det innebærer selvsagt ikke at emigrasjonsregelen ikke kan anvendes i forhold til land som Norge ikke har skatteavtale med. Og det kan heller ikke innebære at emigrasjonsregelen ikke kan brukes i forhold til land som Norge har skatteavtale med, men hvor skatteavtalen ikke bygger på OECDs mønsteravtale.

Lagmannsretten kan heller ikke se at det er andre indikasjoner i forarbeidene som tilsier at emigrasjonsregelen ikke skal tolkes etter sin ordlyd.

Realiteten er at emigrasjonsregelen innførte en regel som kunne innebære en utvidet beskatningsrett i tid overfor personer som flyttet fra Norge. Regelen er klar og innebærer at Hallquist er skattepliktig til Norge til utløpet av ligningsåret 2010. Skatteavtalen med Kypros oppnår formålet med å unngå dobbeltbeskatning, ved at den forplikter Kypros til å gi fradrag for norsk skatt av inntekt fra kilder i Norge i skatt utlignet på Kypros. Dersom Kypros ikke oppfyller denne forpliktelsen, kan ikke løsningen bli at Norge ikke skulle ha rett til å beskatte personer i tråd med norsk intern lovgivning - og i tråd med en korrekt forståelse av skatteavtalen.

Lagmannsrettens konklusjon så langt er dermed at emigrasjonsregelen må tolkes etter sin ordlyd. Lagmannsretten går så over til å vurdere forholdet til EØS-loven.

### **Forholdet til EØS-retten**

Selv om skattepolitikken ikke er omfattet av EØS-avtalen, er det sikker rett at Norge må utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-avtalen, inkludert de fire friheter. Det naturlige utgangspunktet i forhold til EØS-retten er videre at EØS-statene har bevart retten til å fordele beskatningskompetansen seg imellom, jf. Rt-2006-404, avsnitt 51, med videre henvisninger.

Lagmannsretten legger også til grunn at det er i samsvar med EØS-retten at statene i en skatteavtale bestemmer hvordan beskatningsretten skal fordeles mellom statene, i alle fall så lenge skatteavtalen følger anerkjente prinsipper, se Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett (4. utgave), side 103.

Den ankende part har anført at denne fordelingskompetansen baserer seg på at EØS-statene har fordelt beskatningsretten i henhold til OECDs mønsteravtale, og har vist til EF-domstolens avgjørelse i Gilly-saken (C-336/96), premiss 31. Dette spørsmålet har på generell basis blitt vurdert av Bullen i EU, EØS og skatt. På side 161 uttales følgende:

Etter mitt syn kan avgjørelsen i Gilly neppe forstås slik at medlemsstatenes fordeling av beskatningskompetansen seg i mellom kun vil aksepteres dersom den er fordelt på den måte som er foreskrevet i OECDs mønsteravtale. Domstolens uttalelser må betraktes som eksempler på hvorledes beskatningskompetansen kan fordeles, ikke som en angivelse av hvorledes kompetansen må fordeles. Det forhold at beskatningskompetansen allokeres til én stat fremfor en annen, vil ikke i seg selv kunne ha negative følger for skattyter; eventuelle negative følger vil skyldes høyere skattenivå i den kompetente stat enn i den stat som frasier seg beskatningsretten. Høyere skattenivå i én stat enn i en annen stat er på sin side kun uttrykk for en forskjell mellom statenes skattesystemer, som i seg selv ikke rammes av forbudsbestemmelsene på området for de fire friheter. Det må derfor være uten betydning om den aktuelle skatteavtale fordeler beskatningskompetansen i samsvar med OECDs mønsteravtale eller på en annen måte. Fordelingen av beskatningskompetansen mellom Norge og andre EØS-stater vil således ikke i seg selv være i strid med forbudsbestemmelsene på området for de fire friheter selv om beskatningskompetansen er fordelt på en annen måte enn i OECDs mønsteravtale.

Lagmannsretten er enig i disse betraktningene. Etter skatteavtalen med Kypros er beskatningskompetansen i den foreliggende saken gitt til Norge. Skatteavtalen sikrer også at det ikke skjer noen dobbeltbeskatning. Det har ikke betydning at Hallquist dermed må betale en

høyere skatt enn han måtte ha gjort dersom det var Kypros som hadde beskatningskompetansen. Formålet med skatteavtalen er å hindre dobbeltbeskatning, ikke å sikre at beskatningen i den ene staten ikke skal være høyere enn i den andre, jf. EF-domstolens uttalelse i Gilly-saken (C-336/96), avsnitt 46.

I forlengelsen av dette kan Hallquist heller ikke påberope seg at det utgjør forskjellsbehandling at han blir skattlagt på en annen måte enn norske skattytere som flytter til en stat hvor skatteavtalen har en utslagsregel. Dette er en konsekvens av at skatteavtalene er bilaterale avtaler, og dermed kan ha ulike tilknytningskriterier. EØS-reglene krever ikke at alle personer som emigrerer fra Norge, skal kunne påberope seg den skatteavtalen som gir det mest gunstige resultatet for dem, se Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett (4. utgave), side 103, med videre henvisning til EF-domstolens avgjørelse i C-376/03 D.

Den ankende part har anført at beskatningen av ham i Norge innebærer en substansiell forskjellsbehandling som er ulovlig. Hallquist beskattes i Norge etter emigrasjonsregelen til tross for at han er beskattet på Kypros for samme inntekt. Han beskattes dermed likt med andre skattytere som ikke er utsatt for slik beskatning fra en annen stat. Det anføres at dette er en lik behandling av forskjellige situasjoner, noe som er en ulovlig restriksjon etter artikkel 31 i EØS-loven. Det er vist til Bullen, EU, EØS og skatt, på side 406 flg.

Lagmannsretten er ikke enig. I dette tilfellet skyldes forskjellen at Hallquist - i strid med skatteavtalen - er beskattet på Kypros. Som nevnt over kan ikke Norge i en slik situasjon være forpliktet til å frasi seg beskatningsrett som følger av norsk rett, heller ikke som en følge av EØS-loven.

Lagmannsretten mener resultatet må bli det samme selv om man skulle legge til grunn at Kypros bestrider den norske forståelsen av skatteavtalen, og hevder at det er Kypros som har beskatningsretten. I teorien har det vært antydning at en slik situasjon vil kunne utgjøre en form for juridisk dobbeltbeskatning som kan ses på som en substansiell forskjellsbehandling (Bullen, EU, EØS og skatt, side 411).

Lagmannsretten mener løsningen da må finnes ved en tolkning av skatteavtalen. Skatteavtalen gir - etter lagmannsrettens oppfatning - beskatningskompetansen til Norge. Det kan ikke anses å være en restriksjon i strid med EØS-avtalen at Norge benytter den rett den har til å beskatte en inntekt etter skatteavtalen, særlig ikke der skatteavtalen inneholder en bestemmelse som hindrer dobbeltbeskatning av inntekten.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at skattleggingen av Hallquist ikke er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og EØS-loven.

### **EMK og Lisboaatraktaten**

Lagmannsretten kan heller ikke se at skattleggingen av Hallquist strider mot forbudet mot diskriminering i EMK artikkel 14. Den ankende part har anført at det er dobbeltbeskatningen av ham som innebærer et brudd på EMK, og at denne dobbeltbeskatningen verken er i «the public interest» (tilleggsprotokoll 1, artikkel 1) eller nødvendig (tilleggsprotokoll 4, artikkel 2).

Lagmannsretten nøyer seg her med å vise til at etter lagmannsrettens syn er det ikke Norges anvendelse av emigrasjonsregelen som i denne saken er årsaken til den dobbeltbeskatning som har oppstått. Skatteavtalen med Kypros sikrer at beskatning av pensjonsinntekt til Norge, så lenge man internrettslig anses bosatt i Norge, kan skje uten dobbeltbeskatning. Etter lagmannsrettens syn er det åpenbart at Norge ikke bryter noen regler i EMK ved å beskatte Hallquist i tråd med dette.

Lagmannsretten finner også at den ankende parts anførsel om brudd på likhetsprinsippet i Lisboa-traktaten artikkel 19 ikke kan føre frem. For det første viser lagmannsretten til at Norge ikke er part i traktaten, og det er derfor uklart på hvilket grunnlag Norge skulle ha brutt traktaten, og i hvilken grad Hallquist i så fall kunne påberope seg dette. For det andre kan ikke lagmannsretten se at noe brudd på likhetsprinsippet i artikkel 19 på noen måte er påvist.

Etter dette må anken forkastes.

### **Sakskostnader**

Den ankende part har tapt saken fullstendig. Den ankende part har anført at han - selv om han skulle tape saken - bør tilkjennes sakskostnader. Det er vist til sakens prinsipielle karakter.

For å bli tilkjent sakskostnader når man har tapt saken, må et av vilkårene i tvisteloven § 20-4 være oppfylt. Lagmannsretten kan ikke se at noen av alternativene i § 20-4 er anvendelig, og finner derfor ikke noe grunnlag for å tilkjenne ankende part sakskostnader.

Avgjørelsen om sakskostnader må da avgjøres etter tvisteloven § 20-2. Lagmannsretten har ikke vært i tvil om resultatet. Staten har i utgangspunktet krav på dekning av sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Retten har vurdert unntaksbestemmelsen i § 20-2 tredje ledd, men ikke funnet den anvendelig.

Staten har lagt frem sakskostnadsoppgave på kr 61 725, som utelukkende utgjør salær. Den ankende part har ikke hatt innsigelser mot oppgaven, og retten legger den til grunn.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Jan Hallquist til staten v/Skatt Øst kr 61 725 innen to uker fra dommens forkynnelse.*

## SkN 15-030 Spørsmål om omklassifisering av lån til utbytte

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-11. Ligningsloven § 8-1.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 24. februar 2015, **sak nr.:** LA-2014-27268

**Dommere:** Lagdommer Harald Georg Venger, lagdommer Anne Ellen Fossum, sorenskriver Stein Arne Vedde. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-61226 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-27268 (14-027268ASD-BORG/03).

**Parter:** A (advokat Marius Holm Rynning) mot Staten v/Skatt øst (advokat Eirik Jensen).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om overføringer fra selskap til aksjonær skulle behandles som lån eller utbytte. Skattyter var daglig leder, styreleder og eide alle de stemmeberettigede aksjene i et selskap han eide sammen med sine barn. I skriftlig avtale var han av selskapet innvilget rentefri kreditt på inntil fire millioner kroner. Skattyter hadde ikke stilt sikkerhet for kreditten, og det var ikke avtalt noen nedbetalingsplan eller forfallstidspunkt. I perioden 2002 til 2008 var det imidlertid foretatt løpende innbetalinger og utbetalinger på henholdsvis 13,1 og 16,3 millioner kroner, bokført på mellomregningskonto. Skattemyndighetene mente at det ikke forelå et reelt låneforhold og omklassifiserte netto mellomværende per 31.12 til aksjeutbytte for årene 2004-2006 og 2008. Lagmannsretten kom under dissens til at det forelå et reelt låneforhold. Flertallet la særlig vekt på at det forelå skriftlig dokumentasjon i form av låneavtale, regnskap, selvangivelser og bokførte tilbakebetalinger fra tiden før skattemyndighetene tok opp forholdet.

Saken gjelder overprøving av ligningsvedtak, herunder spørsmål om omklassifisering av lån til aksjeutbytte.

A etablerte investerings- og holdingsselskapet Tobi AS i 1990. Selskapet har i hovedsak foretatt investeringer i ikke-børsnoterte selskap. I de inntektsårene saken gjelder var aksjekapitalen på 903 000 kroner fordelt på 903 aksjer à 1 000 kroner. A og hans tre mindreårige barn var eneste aksjonærer. A eide tre A-aksjer med stemmerett, mens barna eide 900 B-aksjer uten stemmerett. A var derved kontrollerende eier i tillegg til styreleder og daglig leder.

Det foreligger en skriftlig kredittavtale mellom A og Tobi AS av 11. november 1999. Avtalen gjengis i sin helhet:

### KREDITTAVTALE

**KREDITTGIVER:** Tobi AS - Org.nr. [...]

**LÅNTAKER:** A - p.nr. [...]

#### 1. KREDITTBELØP

A [personnummer] er innvilget en kreditt av Tobi AS på inntil:

kr 4.000.000,- -kroner firemillioner 00/100-

Fordringen kan overdras av långiver.

#### 2. RENTER

Kreditten er inntil videre rentefri. Kredittgiver kan endre rentesatsen med tre måneder skriftlig varsel.

Ved forsinket betaling løper en forsinkelsesrente med 2 - to - prosent over den gjeldende rentesats inntil betaling har funnet sted. Forsinkelsesrenten kan dog ikke være høyere enn hva som er tillatt etter forsinkelsesrentelovens § 3.

### **3. INNFRIELSE**

Kreditten er løpende men kan sies opp med tre måneders skriftlig varsel.

### **5. MISLIGHOLD**

Dersom kredittaker misligholder nåværende eller fremtidige fastsatte betingelser, forfaller gjelden straks til betaling.

I tilfelle låntaker skulle avgå ved døden, gå konkurs, innstille betalingene, søke akkord, undergå arrest eller utleggsforretning eller vesentlig forringe sin formuesstilling ved gave, opprettelse av ektepakt o.l., eller ta fast bopel utenfor Norge, kan kreditten forlanges innløst uten oppsigelse, selv om forfallsdag ikke er kommet.

Kredittavtalen er etter det opplyste en skriftlig nedtegnning av en muntlig avtale som var inngått noe tid i forveien. A har forklart at avtaledokumentet ble utarbeidet fordi to eksterne styremedlemmer kom inn i styret og krevde en formalisering av kredittavtalen.

Av selskapets årsregnskaper går det frem at selskapet har en fordring mot A med et varierende beløp etter avtalens inngåelse. Beløpet tilsvare bokført saldo på selskapets mellomregningskonto med A. Bokført utestående per 31. desember er oppgitt som fordring/gjeld i selskapets og As selvangivelser i det enkelte år.

Saken gjelder endring av As ligning for årene 2004 - 2006 og 2008. Per 31. desember utgjorde den innberettede lånesaldoen 801 668 kroner (2004), 3 147 377 kroner (2005), 3 237 152 kroner (2006), 1 585 488 kroner (2007) og 6 123 007 kroner (2008).

Mellomregningskontoen viser at A har tatt ut 16 373 241 kroner fra selskapets konto fra 2002 - 2008, og at han tilbakebetalt 13 133 694 kroner i samme periode. Per 15. juni 2007 var lånet i sin helhet var innfridd, og lånesaldoen var negativ slik at det var selskapet som skyldte A 2,3 - 2,6 millioner kroner fra juni til desember 2007.

I brev 28. april 2009 anmodet Skatt øst Tobi AS om tilleggsopplysninger knyttet til mellomregningskontoen for årene 2004 - 2007. Det ble bedt om utskrift av spesifiserte konti fra hovedboka, styremøte- og generalforsamlingsprotokoller, nummererte brev fra revisor og låneavtaler mellom selskap og aksjonærer/ansatte.

Tobi AS v/ A fremla dokumentasjon som utbedt. Skatt øst traff deretter vedtak 6. desember 2010 om at den innberettede gjelden per 31. desember i årene 2004 - 2008 skulle tillegges As inntekt som utbytte fra Tobi AS. Den alminnelige inntekten ble derved økt med 6 123 007 kroner fordelt på ligningsårene 2004 - 2006 og 2008. Med en skattesats på 28 % gir dette en økt skatt på ca. 1,7

millioner kroner. Videre ble A ilagt tilleggsatt med 30 % som utgjør ca. 500 000 kroner. Etter klage fra A ble vedtaket opprettholdt ved Skatteklagenemndas vedtak 1. oktober 2012.

I stevning 8. april 2013 tok A ut søksmål for Oslo tingrett mot staten v/Skatt øst med krav om at Skatteklagenemndas vedtak oppheves for inntektsårene 2004 - 2006 og 2008. Staten v/Skatt øst har bestridt kravet og krevd seg frifunnet i tilsvarende 21. mai 2013.

Oslo tingrett avsa 13. desember 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.
2. A dømmes til innen 2 - to - uker fra dommens forkynning å betale kr 150.960 – kronerethundreogfemtitusennihundreogseksti - i saksomkostninger til Staten v/Skatt Øst.

A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen.

Saken står i det vesentlige i samme stilling som for tingretten. Om det nærmere saksforholdet vises det derfor til tingrettens dom.

Ankeforhandling ble holdt i Borgarting lagmannsretts hus 27. - 28. januar 2015. Retten mottok forklaring fra A. Øvrig bevisførsel fremgår av rettsboken.

**Den ankende part - A - har i det vesentlige anført:**

Tingrettens dom bygger på feil faktum og feil rettsanvendelse. Det er ikke grunnlag for å omklassifisere lånesaldoen etter kredittavtalen per 31. desember til utbytte og inntektsbeskatte dette. Skatteklagenemndas vedtak må derfor oppheves.

Skattemessig klassifisering som lån eller utbytte skal skje basert på det innhold partene selv har gitt utbetalingen, bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler.

Partene har i dette tilfellet inngått en kredittavtale med en ramme på fire millioner kroner. At det dreier seg om en låneavtale fremgår av konsekvent bokføring, regnskapsføring og skatterapportering. Avtalen har vært underlagt kontroll av et styre med eksterne og uavhengige styremedlemmer. At kredittrammen i en periode ble overskredet, er implisitt godkjent av styret ved godkjenning av årsregnskapet.

Avtalen skulle fungere som en gjensidig kassekredittordning uten fast nedbetalingsplan. Intensjonen var å ha en fleksibel ordning hvor overskuddslikviditet kunne lånes inn og ut etter partenes behov. Dette underbygges av at saldoen i de aktuelle årene har vært delvis i selskapets favør, delvis i As favør.

Skatteklagenemnda tar feil når den legger til grunn for sitt vedtak at A verken hadde tilbakebetalingsplikt eller til hensikt å tilbakebetale utestående lån.

Et avgjørende bevis for at A har hatt tilbakebetalingshensikt, er at han har betalt tilbake ca. 13,1 millioner kroner av de 16,3 millionene han har trukket på kreditten i den aktuelle perioden. I låneforhold uten faste avdrag og terminer vil nedregulering alltid skje fortløpende etter hvert som

debitor har overskuddslikviditet. Det er vanskelig å se at A har hatt noen annen hensikt med å innbetale 13,1 millioner kroner til Tobi AS, enn å nedbetale lånet fra selskapet. A har også hatt økonomi til å innfri låneforpliktelsen.

At lånet ble nedbetalt i en periode der Tobi AS var i en økonomisk situasjon som gjorde at deler av lånet måtte innfris i 2007, viser også klart at det forelå en tilbakebetalingsplikt.

Selv om staten v/Skatt øst skulle få medhold i at utbetalingene skattemessig skal klassifiseres som utbytte, kan det ikke legges til grunn at A har brutt opplysningsplikten overfor ligningsmyndighetene. Det er derfor verken grunnlag for å endre ligningen ut over den ordinære endringsfristen på to år, jf. ligningsloven § 9-6, eller å ilegge tilleggsskatt, jf. § 10-2.

A har ikke gitt uriktige opplysninger. Spørsmålet er om opplysningene er fullstendige. Det er ikke et krav om at skattyter fremlegger all dokumentasjon som er nødvendig for å foreta en riktig ligning. Det er nok at opplysningene er tilstrekkelige for at ligningsmyndighetene skal kunne ta opp spørsmålet om skattemessig klassifisering, slik at de kan skaffe seg ytterligere opplysninger og et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag for ligningen, jf. Rt-1992-1588 (Loffland)

I As selvangivelser er det gitt opplysninger som viser at A har hatt et rentefritt lån fra et selskap han eide sammen med sine (mindreårige) barn. Det gis normalt ikke rentefrie lån mellom uavhengige parter. Informasjonen underbygget derfor at det forelå et interessefellesskap mellom Tobi AS og A. Disse opplysningene ga grunnlag for bokettersynet. Dette viser nettopp at opplysningene i selvangivelsen var tilstrekkelige til å ta opp spørsmål omkring klassifisering av innberettet gjeld.

Opplysningsplikten er etter dette overholdt. Det foreligger derfor verken endringsadgang for ligningsårene 2004 - 2006 eller grunnlag for å ilegge A tilleggsskatt.

Utestående lånesaldo som etter skatteklagenemndas vedtak er utbyttebeskattet i 2004 - 2006 ble i sin helhet tilbakebetalt i 2007. Eventuelle tilleggsskatt for disse årene må derfor beregnes ut fra rentefordelen A hadde denne korte perioden. Utestående lånesaldo per 31. desember 2008 er også delvis tilbakebetalt henhold til kredittavtalen.

Eventuell tilleggsskatt er uansett begrenset til 15 % siden eventuelle opplysningsfeil gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger ligningsmyndighetene ellers rår over. Aksjonærsammensetningen fremgikk av aksjonærregisteringsoppgaven, og det var lett for skattekontoret å kontrollere at Tobi AS var heleid av familien A.

A har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. oktober 2012 [skal være 1. oktober 2012] vedrørende ankende parts ligning for inntektsåret 2004, 2005, 2006 og 2008 oppheves.
2. Ankende part tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

**Ankemotparten - staten v/Skatt øst - har i det vesentlige anført:**

Tingretten har korrekt lagt til grunn at det er grunnlag for skattemessig omklassifisering fra lån til aksjeutbytte, og at A har gitt ufullstendige opplysninger som gir grunnlag for å endre ligningen ut over to år, samt å ilegge 30 % tilleggsskatt. Vedtaket er derved gyldig.

De aktuelle inntektsøkningene knytter seg til As uttak fra Tobi AS som A kontrollerer. Hovedspørsmålet er om selskapet og A hadde inngått en reell kredittavtale som påla ham en tilbakebetalingsplikt for disse uttakene.

Staten slutter seg til tingrettens vurdering av tilbakebetalingsplikten. At A skjøt inn 13,1 millioner kroner av 16,3 millioner kroner som var tatt ut av selskapet i den aktuelle perioden, er ikke «avgjørende bevis» for at det forelå en tilbakebetalingshensikt. En mer sannsynlig forklaring er at A så det hensiktsmessig å ivareta selskapets interesser ved å skyte inn midler slik at selskapet kunne oppfylle bankens krav.

Heller ikke nedbetalingen i 2007 understøtter at det forelå en tilbakebetalingsplikt. Kredittavtalen angir ingen nedbetalingsplan, og det går ikke frem at pågang fra selskapets kreditorer vil utløse en plikt til å tilbakebetale utestående kreditt. Det er heller ikke sendt påkrav som utløser forfall. Innskuddene i 2007 må derfor anses motivert ut fra et ønske om å ivareta selskapets interesser, snarere enn en nedbetalingsplikt overfor selskapet.

At kreditten var rentefri og at det ikke forelå noen nedbetalingsplan, tilsier etter klar og konsekvent rettspraksis at det ikke forelå noen reell betalingsforpliktelse.

Staten er også enig i tingrettens vurdering av spørsmålet om A hadde gitt skattemyndighetene tilstrekkelige opplysninger i sine selvangivelser for de aktuelle årene.

Det fremgikk ikke av selvangivelsen at As og barnas aksjer representerte alle aksjene i selskapet, og at A og hans barn derved hadde kontrollerende innflytelse. Dette var en relevant opplysning som A unnlot å gi. A la heller ikke ved kredittavtalen som lå til grunn for gjelden som var oppført i selvangivelsen, og han unnlot å opplyse om de sentrale vilkårene som fravek fra en normal kredittavtale. Dette gjelder særlig at kreditten var rentefri, at det ikke var stilt krav om sikkerhet og at det ikke var avtalt noen nedbetalingsplan. At det fremgår av selvangivelsen at lånet var rentefritt, innebærer ikke at skattemyndigheten burde ha forstått at han kontrollerte selskapet.

At hele mellomværendet ble tilbakebetalt i 2007, innebærer ikke at det dreier seg om en tidfestingsfeil som etter rettspraksis gir grunnlag for at tilleggsskatten beregnes ut fra rentefordelen frem til dette tidspunktet, jf. Rt-2006-333.

Staten er enig med A i at domstolene fullt ut kan prøve hvilken sats for tilleggsskatt som skal anvendes, jf. Rt-2006-1367 forutsetningsvis. Om tingretten har tatt feil på dette punktet, har det likevel ikke betydning for avgjørelsen.

*Staten v/Skatt øst* har lagt ned slik påstand:

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

**Lagmannsretten bemerker:**

Saken gjelder tvist om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak. Hovedspørsmålet er om vedtaket bygger på feil faktum og/eller feil rettsanvendelse når utbetalinger fra Tobi AS til A er omklassifisert fra lån til aksjeutbytte. Bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen kan prøves fullt ut av domstolene, jf. for eksempel Rt-1998-383.

Det presiseres for ordens skyld at saken kun gjelder spørsmål om uttak fra selskapet skattemessig skal klassifiseres som lån eller utbytte. Spørsmål om eventuelle låneuttak kan beskattes etter ulovfestede regler om gjennomskjæring, er ikke tema i saken.

Det rettslige utgangspunktet for skattemessig klassifisering av en privatrettslig disposisjon er at det underliggende privatrettslige forholdet legges til grunn for beskatningen. Det vises blant annet til Rt-2009-813 avsnitt 54 hvor Høyesterett slutter seg til følgende uttalelse i Rt-1994-1064:

«[U]tgangspunktet i skatteretten [er] at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens ramme, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få.»

I skatteloven § 10-11 annet ledd første punktum er utbytte definert slik:

«Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær.»

Skattelovens utbyttedefinisjon er vid, og spørsmålet blir om utbetalingen innebærer en vederlagsfri overføring av verdier bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler.

Lovgivningen inneholder ingen rettslig definisjon av lån. Den sentrale rettslige forskjellen på om en utbetaling skal bedømmes som et lån eller som et utbytte som faller innenfor skatteloven § 10-11, er om det følger en tilbakebetalingsplikt med utbetalingen. Dersom det foreligger en tilbakebetalingsplikt, foreligger det ikke en endelig «overføring av verdier» til aksjonæren som omfattes av skattelovens utbyttedefinisjon.

Det må likevel kreves at tilbakebetalingsplikten er reell. Dersom det for eksempel på utbetalingstidspunktet er klart for partene at debitor verken har betalingshensikt eller betalingsevne, og at tilbakebetalingsplikten ikke vil kunne gjennomføres verken frivillig eller tvungent gjennom tiltredelse av sikkerhetsretter eller på annen måte, vil utbetalingen måtte anses som en endelig overføring. I så fall vil det foreligge et skattepliktig utbytte etter skatteloven § 10-11 annet ledd.

De rettslige utgangspunktene er etter dette noenlunde klare. Uklarhet knyttet til klassifiseringsspørsmålet vil i de fleste tilfeller knytte seg til bevisbedømmelsen.

Etter ligningsloven § 8-1 avgjør ligningsmyndighetene «hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger». Dette innebærer at skattemyndighetene skal fastsette

det faktiske grunnlag for likningen ut fra en fri bevisbedømmelse hvor alle foreliggende faktiske opplysninger hensyntas, og skattemyndighetene skal legge det mest sannsynlige faktum til grunn i samsvar med hovedregelen i sivile saker, jf. Rt-2005-1461 avsnitt 54.

Det skal med andre ord foretas en konkret og helhetlig vurdering av alle relevante faktiske omstendigheter ved bedømmelsen av om det foreligger en reell tilbakebetalingsplikt og derved et skattefritt lån. Hensynet til likebehandling står sentralt i ligningsforvaltningen. Det er derfor grunn til å ta utgangspunkt i omstendigheter som etter hvert har utkrystallisert seg som relevante bevismomenter som er vektlagt i rettspraksis og ligningspraksis.

I den konkrete bevisvurderingen har lagmannsretten delt seg i et flertall og et mindretall.

**Flertallet** - *dommerne Venger og Vedde* - ser det slik:

A representerte 100 % av de stemmeberettigede aksjene i selskapet og var i tillegg styreleder og daglig leder. I slike tilfeller vil det være særlig sentralt at det foreligger skriftlig dokumentasjon som skaper notoritet omkring et eventuelt låneforhold, og at slik dokumentasjon foreligger før skattemyndighetene reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, jf. Rt-1998-383 (Vrybloed) på side 392 første hele avsnitt.

Etter flertallets syn karakteriseres denne saken av at det foreligger betydelig skriftlig dokumentasjon omkring et låneforhold både før klassifiseringsspørsmålet ble tatt opp av skattemyndighetene i november 2009, og ikke minst før aksjeutbytte ble skattbart på aksjonærens hånd fra og med inntektsåret 2006.

Det vises i denne forbindelse særlig til den skriftlige kredittavtalen av 11. november 1999 som i det vesentlige synes etterlevd av partene. Avtalen slik den er gjengitt innledningsvis, står sentralt i flertallets bevisbedømmelse.

Ut fra ordlyden er det ikke tvilsomt at avtalen - bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler - regulerer et låneforhold og ikke endelige verdioverføringer fra selskapet til A. Det vises kort til at avtalen er benevnt «kredittavtale», at partene er benevnt «kredittgiver"/"låntaker» og at utbetalinger gir grunnlag for en «fordring» på A som Tobi AS kan overdra til andre, jf. punkt 1. I en formuerettslig tvistesak mellom Tobi AS og A, må det være klart at avtalens ordlyd gir uttrykk for en tilbakebetalingsplikt.

Staten har anført at avtalen ikke gir uttrykk for noen tilbakebetalingsplikt fordi den ikke inneholder noen nedbetalingsplan eller bestemmelser som regulerer tidspunkt eller vilkår for tilbakebetaling. Flertallet er ikke enig i dette. At avtalen ikke regulerer forfallstidspunktet for tilbakebetalingen, innebærer ikke at A ikke har en tilbakebetalingsplikt. Det fremgår klart av avtalen at uttak under kreditten gir grunnlag for en fordring som kan overdras andre. I mangel av særlig regulering av forfallstidspunktet, kan långiver bringe fordringen til forfall ved påkrav, jf. gjeldsbrevloven § 5. Långiver kan også bringe fordringen til forfall ved å si opp avtalen med tre måneders varsel.

Spørsmålet blir etter dette om bevisførselen for øvrig tilsier at den skriftlige avtalen ikke gir uttrykk for det reelle rettsforholdet mellom A og Tobi AS.

At kredittavtalen gir uttrykk for det reelle rettsforholdet mellom Tobi AS og A, understøttes av øvrig tidsnær, skriftlig dokumentasjon.

Tobi AS og A har oppført saldoen på mellomregningskontoen som fordring/gjeld i sine selvangivelser. Dette er dokumenterbart og gjort konsekvent over en tiårsperiode før skattemyndighetene tok opp klassifiseringsspørsmålet i 2009.

Utestående etter kredittavtalen er også konsekvent ført som en fordring på A i årsregnskapet til Tobi AS, og det er spesifisert i notene til regnskapet at det dreier seg om et lån til en aksjonær som det ikke er stilt sikkerhet for, og som er rentefritt.

Samtidig er det notoritet omkring hvordan kreditten faktisk har vært benyttet, ved at mellomværende mellom A og selskapet er bokført på en egen mellomregningskonto som skattemyndigheten på forespørsel har fått utskrift av for perioden 2002 til 2008. Mellomregningskontoen viser at A har benyttet kreditten aktivt. I årene 2002 til 2008 har A tatt ut til sammen 16,3 millioner kroner fra selskapets konto, og tilbakebetalt ca. 13,1 millioner kroner. I perioden fra avtalen ble inngått i 1999 og frem til mars 2008 holdt han seg likevel hele tiden innenfor kredittrammen på fire millioner kroner. Som flertallet vil komme tilbake til, underbygger dette også at avtalen gir uttrykk for det reelle rettsforholdet mellom partene.

At mellomregningskontoen viser A har foretatt faktiske innbetalinger til selskapet mange år før klassifiseringsspørsmåleter tatt opp av skattemyndighetene, og at disse innbetalingene er trukket fra i gjelden som er oppgitt i årsregnskap og selvangivelser, styrker etter flertallets oppfatning at kredittavtalen ikke har vært fiktiv, men at den gir et reelt uttrykk for rettsforholdet mellom Tobi AS og A. Det vises i denne forbindelse til Skattedirektoratets nylige prinsipputtalelse om omklassifisering av lån av 10. oktober 2014 hvor det uttales at slik tilbakebetaling vil være «et viktig moment ved vurderingen av om et lån er reelt eller ikke». Flertallet vil videre understreke at tilbakebetalingene er foretatt dels gjennom kontantutlegg for selskapet, og dels gjennom kontantinnbetalinger til selskapets konto. At mellomværendet ikke er gjort opp med selskapets midler gjennom avregning mot senere besluttede utbytter eller lønn, taler i mot at kredittavtalen i realiteten må anses som en avtale om forskuttert uttak av utbytte eller lønn.

Ovennevnte forhold, som er skriftlige/dokumenterbare fra tiden før det ble innført reell skatteplikt på aksjeutbytte i 2006, og mange år før skattemyndighetene tok opp omklassifiseringsspørsmålet i 2009, taler etter flertallets syn med styrke for at kredittavtalen av 1999 er uttrykk for det reelle rettsforholdet mellom A og Tobi AS. Saksforholdet skiller seg med dette vesentlig fra for eksempel Rt-1998-383 (Vrybloed), og har på dette punktet større likhetstrekk med for eksempel RG-2009-1248 (Hjeltnes) hvor lagmannsretten kom til at det forelå et reelt låneforhold.

Om bakgrunnen for låneavtalen, har A i ettertid forklart at han sluttet som toppleder i næringslivet i 1992 fordi han trengte en mer fleksibel arbeidssituasjon etter å ha blitt far til en utviklingshemmet sønn. Han hadde hatt store inntekter over mange år, og ønsket derfor i stedet for å forvalte disse midlene gjennom investeringer i unoterte aksjer i selskap hvor han involverte seg som aktiv eier.

Tobi AS ble overdratt til barna i 1999 som ledd i et planlagt generasjonsskifte. Hensikten var å utvikle verdier i et selskap som tilhørte barna, siden dette uansett var verdier som ville tilfalle dem ved arv. Aksjene i selskapet ble fordelt slik at A hadde tre A-aksjer med stemmerett, mens de barna hadde 900 B-aksjer uten stemmerett.

Den fremlagte kredittavtalen ble skriftliggjort etter at A hadde utvidet styret med to eksterne styremedlemmer med bred erfaring fra næringslivet høsten 1999. I følge A var hensikten med eksterne styremedlemmer å sikre barnas interesser ved at andre kompetente personer kjente til selskapets forretningsmessige engasjement, og kunne ivareta verdiene som lå i selskapets investeringer dersom han skulle falle fra. Styret ble orientert om kredittavtalen mellom ham og selskapet i konstituerende styremøte 16. september 1999, og avtalen ble i følge A skriftliggjort 11. november 1999 som en direkte konsekvens av at de nye styremedlemmene ba om dette.

Om det nærmere formålet med avtalen, har A forklart at hensikten var å kunne utnytte overskuddslikviditet hos seg selv og selskapet, ved at han fritt kunne låne/låne ut penger fra/til selskapet ut fra likviditetssituasjonen til enhver tid.

Flertallet finner ikke grunn til å trekke As forklaring om bakgrunnen for opprettelsen av Tobi AS og inngåelsen av kredittavtalen i tvil. Forklaringen understøttes av den øvrige bevisførselen, herunder overføringen av betydelige formuesverdier fra seg selv til et aksjeselskap hvor de mindreårige barna fikk aksjene i gave.

I lys av forklaringen kan flertallet ikke se at det ikke forelå noe incitament for A til å kamuflere vederlagsfrie overføringer til seg selv gjennom en fiktiv låneavtale. Det var ikke andre aksjonærer enn A og barna da avtalen ble inngått, og formålet med overføringen av aksjene i Tobi AS var tvert i mot å overføre verdier fra seg selv til barna.

Kredittavtalen ble som nevnt ble nedtegnet skriftlig ti år før klassifiseringsspørsmålet ble tatt opp av skattemyndighetene. Dersom hensikten var å overføre verdier fra selskapet (barna) til seg selv, kunne dette vært gjort gjennom ordinært uttak av utbytte etter aksjelovens regler uten å utløse skatteplikt frem til skatteåret 2006. Frem til dette tidspunktet var aksjeutbytte i realiteten skattefritt gjennom reglene for godtgjørelsesfradrag. Også dette taler etter flertallets syn mot at kredittavtalen var fiktiv.

I en slik situasjon fremstår det lite rasjonelt å tildele seg selv et ulovlig utbytte ved å etablere en fiktiv låneavtale i 1999, med den konsekvens at retten til godtgjørelsesfradrag falt bort slik at utbyttet likevel ble skattepliktig. Med en slik fiktiv avtale ville A løpe en risiko for tilleggsskatt, eller i verste fall fengselsstraff, for unndragelse av skatt på et utbytte som ikke hadde vært skattepliktig dersom de reelle forholdene hadde vært oppgitt. At A heller ikke har operert med en fiktiv kredittavtale for å omgå aksjelovens beløpsmessige og tidsmessige begrensninger for uttak av utbytte, underbygges etter flertallets syn av at A over en tiårsperiode ikke har tatt ut regulære utbytter i selskapet på noe tidspunkt til tross for at det har vært adgang til dette, og til tross for at dette i en lang periode har vært skattefritt.

Staten har anført at den fremlagte kredittavtalen har alle egenskapene som gjør at skattyter kan oppnå den samme økonomiske realitet som ved utbytte. Det er i denne forbindelse pekt på at det ikke foreligger noen nedbetalingsplan eller fastsatte tidspunkt for forfall, at det ikke betales rente

for kreditten og at det ikke er stilt sikkerhet for lånet. Når A også var kontrollerende aksjonær, styreleder og daglig leder og på den måten hadde kontroll med om lånet skulle bringes til forfall, kunne han i praksis disponere over selskapets midler som sine egne med en åpen tidshorisont.

Til dette vil flertallet først bemerke at skatteklagenemndas vedtak bygger på at As uttak skal omklassifiseres fordi det ikke foreligger en låneavtale bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler. Om låneavtalen gjør at A langt på vei kan oppnå den samme økonomiske realitet som ved utbytte, fratar ikke låneavtalen karakteren av å være reell med den konsekvens at A for eksempel må påregne at fordringen må bringes til forfall ved kreditorpågang mot selskapet. Om låneavtalen kan settes til side etter ulovfestede regler om gjennomskjæring, fordi partene har valgt en privatrettslig form hvor hovedformålet er å oppnå skattemessige fordeler i strid med skattereglenes formål, og hvor de ikke-skattemessige virkningene av låneforholdet er underordnet, er som nevnt ikke tema i saken.

At A var kontrollerende aksjonær, og at det ikke var avtalt renteplikt, sikkerhetsstillelse eller forhåndsbestemt forfall for tilbakebetalingskrav, er omstendigheter som etter rettspraksis og ligningspraksis er tillagt bevismessig vekt til støtte for at det ikke foreligger et reelt låneforhold.

Etter flertallets syn innebærer imidlertid ikke disse forholdene at kredittavtalen ikke gir uttrykk for det reelle rettsforholdet mellom partene i denne saken.

Når det gjelder spørsmål om manglende sikkerhetsstillelse spesielt, er det ikke bestridt av staten at A hele tiden har hatt økonomi til å innfri låneforpliktelsen. Det må også legges til grunn at manglende sikkerhetsstillelse (og renteberegning) var vel kjent for selskapets bankforbindelse gjennom opplysning om dette i notene til årsregnskapet. Til tross for dette, og at banken hadde et meget betydelig låneengasjement i selskapet som den krevde nedregulert i tett dialog med A i perioden 2004 - 2007, synes det på det rene at banken ikke har krevd at A skulle stille sikkerhet for den regnskapsførte fordringen. Dette underbygger at behovet for sikkerhetsstillelse ikke ble vurdert som viktig fra banken, ut fra dens kjennskap til selskapets og As økonomi.

Det vises ellers til gjennomgangen ovenfor og særlig det forhold at det foreligger skriftlig dokumentasjon omkring avtaleforholdet før spørsmålet ble tatt opp av skattemyndighetene, og at A har foretatt betydelige innbetalinger til selskapet i perioden 2002 - 2008. Innbetalingene viser at uttakene rent faktisk har vært disponert som en kreditt i tråd med avtalen, og ikke som endelige uttak. For uttakene i inntektsårene 2004 - 2006 vises det særlig til at A hadde tilbakebetalt beløpene i sin helhet per 15. juni 2007, og at saldoen på mellomregningskontoen på dette tidspunktet var i As favør med et beløp på ca. 2,6 millioner kroner. Etter flertallets syn er dette lite forenlig med at uttakene i foregående år skal ha vært ment som endelige verdioverføringer fra selskapet til A.

At avtalen ikke synes kommersielt begrunnet ut fra Tobi AS' interesser, og at den eventuelt er inngått i strid med aksjeloven § 3-8, er også momenter er vektlagt i rettspraksis og ligningspraksis til støtte for at avtalen ikke gir uttrykk for det reelle rettsforholdet mellom partene. Ivaretagelse av kreditorers og andre aksjonærers økonomiske interesser er imidlertid ikke direkte relevant for skatteplikten, og flertallet finner ikke å kunne tillegge disse forholdene avgjørende betydning slik saken ellers er opplyst.

Staten har videre anført at manglende styrebehandling av kredittavtalen svekker avtalens notoritet, og at uoverensstemmelser mellom styremøteprotokoller som er undertegnet av eksterne styremedlemmer viser at avtalen ikke gir uttrykk for det reelle rettsforholdet mellom partene.

I denne forbindelse er det særlig fremhevet at det i protokoll fra styremøte 29. juni 2007 fremgår at A har ytt selskapet et lån på 3,2 millioner kroner til tross for at mellomregningskontoen på dette tidspunktet viser en saldo på 2,6 millioner kroner i As favør. På samme måte fremgår det av protokoll fra styremøte 12. desember 2007 at selskapet hadde en forpliktelse overfor A på seks millioner kroner, og at et tilsvarende beløp vil bli overført A «som oppgjør for mellomværende», til tross for at mellomregningskontoen på dette tidspunktet viste en saldo i As favør med ca. 2,3 millioner kroner.

Flertallet er enig i at styreprotokoller undertegnet av eksterne styremedlemmer har større notoritet enn en avtale undertegnet av A på vegne av seg selv og det selskapet han har inngått avtalen med. På den annen side må det forutsettes at låneforholdet slik det fremkommer av kredittavtalen og mellomregningskontoen var kjent for styremedlemmene, siden låneforholdet fremgikk av regnskapet og var beskrevet i notene til årsregnskapet. Flertallet legger i denne forbindelse til grunn at lån til en aksjonær som i praksis fungerer som eneaksjonær, og som er utbetalt i perioder med anstrengt likviditet og press fra banken om nedregulering av gjeld, vil ha oppmerksomhet hos et uavhengig styremedlem med fullt styreansvar og erfaring fra næringslivet.

Opplysningene i de to nevnte styreprotokollene er vanskelig å forene med det øvrige bevisbildet i saken. At A skal ha ytt selskapet et lån på 3,2 millioner kroner i juni 2007 er verken forenlig med at han foretok innskudd til selskapet på til sammen ca. 6,4 millioner kroner i forkant av styremøtet, eller at netto mellomværende på dette tidspunktet var ca. 2,6 millioner kroner i As favør. Flertallet finner derfor ikke å kunne se bort fra at As redegjørelse til styret kan ha blitt uriktig i en periode med høyt arbeidspress hvor han sto midt i et samlivsbrudd med sin tidligere kone og hadde 50 % omsorg for tre mindreårige barn, hvorav ett med særlige omsorgsbehov. Det vises også til at mellomregningskontoen består av et stort antall føringer, og at A har forklart at han ikke var løpende oppdatert på saldoen siden han bare fikk regnskapsutskrift av mellomregningskontoen én gang per år i forbindelse årsoppgjør og selvangivelser.

Utskrifter fra mellomregningskontoen viser ellers at A til enhver tid har holdt seg innenfor den avtalte kredittrammen på fire millioner kroner fra avtalen ble nedtegnet i 1999 og frem til 2008, selv om det brutto har vært trukket langt større beløp på kreditten i løpet av perioden. Etter flertallets syn understøtter også dette at avtalen gir uttrykk for det reelle rettsforholdet mellom partene. At kredittrammen har vært overtrukket fra mars 2008 kan etter flertallets syn ikke tas til inntekt for det motsatte. Det bemerkes i denne forbindelse at Tobi AS etter det opplyste ikke hadde eksterne kreditorer etter at selskapet innfridde bankgjelden i 2007. Etter dette tidspunktet var selskapets evne til å yte kreditt vesentlig endret, og det må legges til grunn at styret har vært kjent med omfanget av kreditten som blant annet fremkommer av årsregnskapet og noter til dette, uten å reagere. I ettertid er også kredittrammen utvidet til ni millioner kroner i ny avtale i 2010.

Etter en samlet vurdering er flertallet etter dette kommet til at utbetalingene fra Tobi AS til A i inntektsårene 2004 - 2006 og 2008 er å anse som et reelt lån bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler, og at det derfor ikke er grunnlag for skattemessig omklassifisering av utbetalingene til skattepliktig utbytte.

Som nevnt innledningsvis, står hensynet til likebehandling sentralt i ligningsforvaltningen, og partene har fremlagt omfattende underrettspraksis til støtte for sine respektive syn. Flertallet tilføyer derfor kort at den fremlagte praksis i stor grad preges av å være konkrete bevisvurderinger som har liten overføringsverdi til andre saksforhold. Av den praksis som er gjennomgått for lagmannsretten, synes saksforholdet kanskje å ha størst likhet med LG-2006-91087 (Otto Rør AS) hvor lagmannsretten også kom til at det forelå et reelt låneforhold, uten at dette har hatt nevneverdig betydning for flertallets vurdering.

Etter flertallets syn er skatteklagenemndas vedtak av 1. oktober 2012 etter dette ugyldig og kravet om opphevelse av vedtaket må tas til følge.

**Mindretallet** - dommer Fossum - tar som flertallet utgangspunkt i skatteloven § 10-11 annet ledd der det fremgår at enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier til aksjonær er å regne som utbytte i skattelovens forstand. Det vises her til Rt-2007-360 der det fremgår at begrepet utbytte i skattelovens forstand skal fange opp alle ensidige overføringer fra selskap til aksjonær. Retten skal legge til grunn det forhold som etter rettens oppfatning fremstår som det mest riktige. Med andre ord at det er, som retten skriver i Hjeltnesdommen, tilstrekkelig at retten finner at tilbakebetalingsplikten fremstår som mer sannsynlig enn at det ikke foreligger noen slik plikt. Når det skal avgjøres hvorvidt det dreier seg om et lån eller utbytte, må retten bygge på ren bevisbedømmelse der tidsnære bevis og den reelle praktiseringen av avtalen får betydelig vekt.

Som det fremgår over har A også før uttakene ble formalisert ved avtalen av 1999, tatt ut penger av selskapet på tilsvarende måte. Det var da det kom inn eksterne styremedlemmer at denne avtalen ble utarbeidet etter deres initiativ. Etter bevisførselen legger mindretallet til grunn at denne avtalen ikke ble styrebehandlet.

Slik de skriftlige vilkårene i avtalen er formulert, vil det innenfor det avtalte være mulig å skyve betalingsplikten ut til et ubestemt tidspunkt i fremtiden, slik at overføringene i realiteten er endelige. Etter mindretallets oppfatning dreier dette seg ikke om en regulær kassekreditt hvor meningen var at aksjonæren skulle betale lånet tilbake. Det bygger mindretallet både på hvorledes avtalen er formulert og også på hvordan den i realiteten ble praktisert i de seksten årene som er gått siden den ble opprettet. Det er i avtalen hverken avtalt noe om forfall eller avdrag. Det løper heller ingen rente på lånet. Det er i det hele tatt ingen bestemmelser om tilbakebetalingsvilkår. Tilbakebetalingsplikten kan her skyves frem i ubestemt fremtid. Lånet er heller ikke sikret ved pant. Vilkår som vanligvis er helt sentrale i et låneforhold er helt fraværende.

Det er ingen gjensidighet i avtalen slik som påstått av ankende part da avtalen ikke gir selskapet rett til å låne penger av A på tilsvarende gunstige betingelser.

A kontrollerer selskapet på vegne av sine barn og ivaretar deres interesser. Formålet med avtalen synes å være fleksibilitet slik at pengene kan anvendes der de gir best avkastning. Spørsmålet er om det kan gjøres slik det er gjort her, uten at det får skattemessige konsekvenser.

Mindretallet legger til grunn at det ikke var meningen på noe tidspunkt at det som ble trukket på kreditten skulle tilbakebetales krone for krone som i vanlige låneforhold, men at det var opp til A å avgjøre om og når det skulle skytes inn penger i selskapet. Avtalen har i det hele tatt en rekke av de kjennetegn som i rettspraksis ikke er godtatt som lån i skattemessig forstand.

Riktignok er avtalen inngått skriftlig. Men som det fremgår over har den et innhold som stiller aksjonæren fritt på en slik måte at det i realiteten ikke foreligger plikt til å betale tilbake, og slik er den også praktisert som mindretallet kommer tilbake til under. Avtalen er ikke praktisert etter sitt innhold i den forstand slik at forholdet i praksis har vært behandlet som en endelig overføring, og misligholdsbeføyelser har ikke vært benyttet når det var grunnlag for det.

Det har vært fremhevet som et moment i rettspraksis at det forhold at aksjonæren ikke kan betale tilbake, er et vesentlig moment i vurderingen, jf. Vrybloedsaken. I denne saken er det på det rene at A har hatt økonomi til å dekke lånet til enhver tid, men det er likevel ikke gjort. Når det ikke er gjort, er det etter mindretallets oppfatning fordi han ikke har en reell forpliktelse til å betale tilbake.

Det er, som det fremgår over, ikke avtalt noe om tilbakebetaling, sikkerhet eller renter, noe som må sies å være uvanlig i et låneforhold mellom ulike rettssubjekter. Da gjelder gjeldsbrevlovens § 5 om at skyldneren kan betale så snart han vil eller at kreditor kan kreve betaling etter påkrav. Det er imidlertid ikke aldri sendt påkrav eller på noe tidspunkt bedt om betaling fra selskapets side i løpet av de årene som har gått. Når A har innbetalt til selskapet, har det vært på eget initiativ, og innbetalingene har hatt sin begrunnelse i andre forhold. Således ble det foretatt store innbetalinger i 2007 på grunn av pågang fra banken som ønsket å nedregulere selskapets gjeld til seg. Innbetalingene er heller aldri benevnt nedbetaling av lån eller gjeld eller lignende.

Utbetalingene har skjedd til dekning av As vanlige utgifter. Han har forklart at han brukte ca. 20 % av sin arbeidstid i selskapet fra 2007, men har ikke tatt ut lønn for dette med unntak av 200 000 kroner i 2008. Han har heller ikke tatt ut utbytte etter at det ble anledning til dette i 2005. Når disse utbetalingene åpenbart har gått til å dekke vanlige private utgifter, må de derfor kunne sies å ha gått til det som lønnen ellers ville vært brukt til. Det vises her til Borgarting lagmannsretts dom i Hjeltnessaken sitert i skatteklagenemndas vedtak der det fremgår at der denne type utbetalinger erstatter lønn og utbytte er man i kjerneområdet for omklassifisering fra lån til utbytte.

Avgjørende for mindretallets votum er imidlertid praktiseringen av denne avtalen mellom partene. Av styrereferat 12. desember 2007 fremgår at selskapet da skyldte A seks millioner kroner, det vil si omtrent det samme beløp som A da hadde innbetalt i selskapet, delvis for å dekke lånet om man skal legge hans forklaring til grunn, delvis for å finansiere selskapet, ref. pågangen fra banken. Mindretallet vil bemerke at disse innbetalingene fra A ikke var resultat av pågang fra selskapet eller ble foretatt som ledd i en nedbetalingsplan, men snarere synes å være utløst av andre forhold, banken stilte krav om innløsning av selskapets gjelde. Innbetalingene er ikke resultat av en plikt til å betale tilbake, men utslag av As valg.

Det fremstår som helt uklart, og det ble heller ikke under bevisførselen gitt noen ordentlig forklaring på hvorfor selskapet skulle skyldte A et beløp på ca. 6 millioner kroner når ca. halvparten av dette etter sigende var nedbetaling av kassekreditten. A sa i sin forklaring for retten

at han ikke helt hadde oversikt på grunn av stor personlig belastning. Det forklarer imidlertid ikke hvorfor de andre styremedlemmene uten videre aksepterte en gjeld på 2,6 millioner til A ut over det lånet A ydet selskapet. Den eneste rasjonelle forklaringen her er at både selskapet og A betraktet innbetalingen i sin helhet som penger som A hadde krav på å få tilbake - og ikke som nedbetaling av kassekreditt. At As innbetaling ble behandlet slik, taler med styrke for at det ikke var meningen at A på noe tidspunkt hadde plikt til å betale uttakene på kassekreditte tilbake.

At avtalen i realiteten ikke ble etterlevd, bestyrkes av at kredittrammen ble overskredet flere ganger med betydelige beløp i 2008 uten at det fikk noen konsekvenser til tross for at avtalen gir hjemmel for misligholdsbeføyelser. Uttak over lånerammen må etter avtalen anses som et klart mislighold, gjelden ble imidlertid ikke innkrevd i henhold til avtalens ordlyd. Det er også en kjensgjerning at til tross for de betalingene som fant sted i 2007, og som etter mindretallets oppfatning hadde sin konkrete forklaring, så har gjelden økt suksessivt år for år og var i 2011 ca. 7,9 millioner kroner. Det er innbetalt noen beløp etter skattekontorets vedtak, men det legger mindretallet begrenset vekt på, da innbetalingen har skjedd etter at saken ble avgjort av skattemyndighetene.

Reelle hensyn taler for at det må være notoritet rundt denne type låneavtaler mellom hovedaksjonær og selskap der samme person i realiteten sitter på begge sider av bordet for at de skal legges til grunn av skattemyndighetene. En slik rullerende avtale uten forfallstidspunkt, sikkerhet og rentefrihet lar seg i realiteten ikke kontrollere da det alltid kan hevdes at pengene skal tilbakebetales på et tidspunkt i fremtiden. I dette tilfellet viser også partenes praktisering av avtalen at denne ikke ble etterlevd etter sitt innhold og at begge parter har betraktet overføringene til A som endelige i den forstand at det ikke forelå tilbakebetalingsplikt. Etter mindretallets oppfatning er det på bakgrunn av både avtalens ordlyd og den måten den har vært praktisert på, mest sannsynlig at A ikke hadde plikt til å betale beløpene tilbake til selskapet. Mindretallet har derfor kommet til at overføringene må betraktes som utbytte og ikke lån. Det er ikke dokumentert i tilstrekkelig grad at det foreligger plikt til tilbakebetaling. Mindretallet har ikke funnet det nødvendig å gå nærmere inn på As subsidiære anførsler om at endringsadgangen er avskåret fordi det ikke er adgang til å foreta endringer i ligningen ut over to år, og at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt ikke er oppfylt når dette heller ikke får betydning for saksomkostningsspørsmålet, ref. under. Det formes derfor heller ingen konklusjon.

I tråd med flertallets syn legges det til grunn at vedtaket er ugyldig. Kravet om opphevelse av vedtaket tas til følge, og anken har ført frem.

### **Saksomkostninger:**

Ved dissens stemmer rettens medlemmer over omkostningskravet ut fra sitt resultat i stemmegivningen over kravene som er tvistegjenstand i saken, jf. Rt-1995-2005.

**Flertallet** - *dommerne Venger og Vedde* - legger til grunn at A har krav på erstatning for saksomkostninger for begge instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. § 20-9 annet ledd. Flertallet finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta staten v/Skatt øst helt eller delvis for omkostningsansvar for noen instans etter § 20-2 tredje ledd.

Advokat Rynning har inngitt saksomkostningsoppgaver hvor det er krevd erstattet omkostninger med 254 710 kroner for tingretten og 269 579 kroner for lagmannsretten. Kravene består i all hovedsak av salær, og beløpene inkluderer merverdiavgift. I tillegg kommer rettsgebyr med 6 880 kroner for tingretten og 23 220 kroner for lagmannsretten.

For tingretten finner flertallet omkostningene nødvendige for en forsvarlig ivaretagelse av oppdraget, og at det har vært rimelig å pådra dem, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Kravet tas derfor til følge. For lagmannsretten finner flertallet derimot omkostningene høyere enn nødvendig. Saken sto i samme stilling som for tingretten, og det kan derfor ikke ha vært nødvendig å bruke like mange timer til saksforberedelse før ankeforhandlingen i lagmannsretten som for tingretten. Flertallet finner at nødvendige saksomkostninger for lagmannsretten skjønnsmessig kan settes til 200 000 kroner inklusive merverdiavgift med tillegg av rettsgebyr. De samlede omkostningene for tingrett og lagmannsrett settes etter dette til 484 810 kroner inklusive merverdiavgift.

**Mindretallet** - dommer Fossum - bemerker at siden det er avklart at et flertall av rettens medlemmer har stemt for samme omkostningsavgjørelse, finner mindretallet som det fremgår over det ikke etter omstendighetene nødvendig å ta stilling til de subsidiære anførsle av hensyn til omkostningsavgjørelsen. Ut fra den tvil som hefter ved resultatet som følge av dette, finner mindretallet det riktigst å stemme for at saksomkostninger ikke tilkjennes for noen instans, sml. Schei mfl., Tvisteloven, 2. utg. (2013) side 610 og LB-2014-31691.

Staten v/Skatt øst dømmes etter dette til å betale saksomkostninger til A med til sammen 484 810 kroner inklusive merverdiavgift i samsvar med flertallets syn.

Dommen er avsagt med dissenser slik de fremgår av premissene ovenfor.

#### *Domsslutning*

1. Skatteklagenemndas vedtak av 1. oktober 2012 oppheves for inntektsårene 2004, 2005, 2006 og 2008.
2. I erstatning for saksomkostninger i tingretten og lagmannsretten dømmes staten v/Skatt øst til å betale 484 810 - firehundreogåttifiretusenåttehundreogti - kroner til A innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

## **SKN 15-031 Utleie av egen bolig**

**Lovstoff:** Skatteloven § 7-2.

**Gulating lagmannsrett:** Dom av 4. mars 2015, **sak nr.:** LG-2014-115712

**Dommere:** Lagdommer Jarle Golten Smørdal, lagdommer Grethe Strandborg, lagdommer Gro Berge. **Saksgang:** Bergen tingrett TBERG-2013-164804 - Gulating lagmannsrett LG-2014-115712 (14-115712ASD-GULA/AVD1).

Dommen er rettskraftig.

**Parter:** A (advokat Hugo Pedersen Matre) mot Skatt Vest (advokat Egil Horstad).

**Sammendrag:** Skattyter eide en bygård på fire etasjer. Skattyter anførte at hele eiendommen utgjorde en tomannsbolig: Første etasje utgjorde én familieleilighet, mens andre, tredje og fjerde etasje til sammen utgjorde familieleilighet nummer to. Første og andre etasje var utleid, mens skattyter selv benyttet tredje og fjerde etasje. Andre etasje besto av fire hybler, og det sentrale spørsmålet i saken var om denne etasjen i realiteten utgjorde en egen familieleilighet. I så fall ville hele bygården anses som en flermannsbolig, og utleieinntektene være skattepliktige. Skattemyndighetene la i endringsvedtak for årene 2003 til 2009 til grunn at utleieinntektene var skattepliktige, og ila tilleggs-skatt. Lagmannsretten la til grunn at hele eiendommen utgjorde en tomannsbolig, og at leieinntektene var skattefrie. Etter lagmannsrettens syn kunne andre etasje ikke anses som en familieleilighet når skattyter hadde adgang til – og av og til benyttet – deler av arealet.

Saken gjelder spørsmål om skatteplikt for leieinntekter fra del av egen bolig i inntektsårene 2003-2009.

Bergen tingrett avsa 7.5.2014 dom med slik slutning:

1. Staten ved Skatt vest frifinnes.
2. A betaler sakskostnader til Staten ved Skatt vest med kr 156 250 – kroner etthundreogfemtisekstusentohundreogfemti-. Oppfyllelsesfristen er 2 -to- uker fra dommens forkynnelse.

A har anket dommen. Ankeforhandling ble holdt i Gulating lagmannsrett, Bergen, 28.-29.1.2015. Ankende part ga forklaring, det ble avhørt ett sakkyndig vitne og retten foretok befarings.

### Sakens bakgrunn:

Tingretten ga en omfattende redegjørelse for faktum i saken, som lagmannsretten finner det hensiktsmessig å gjengi i sin helhet:

*«Saken gjelder om utleie av hybler i en bygård hvor skattyter selv bor, er skattefrie etter regelen om utleie av del av egen bolig, jf. skatteloven § 7-2.*

*Flermannsboliger omfattes ikke av unntaket fra beskatning. Det første spørsmålet er om bygården er en tomannsbolig eller tremannsbolig. Det er enighet om at første etasje er en egen familiebolig. Utleier bor i tredje og fjerde etasje sammen med sin familie. Det er omtvistet om andre etasje er en del av hans familiebolig eller en egen enhet.*

*Fritaket fra skatteplikt forutsetter også at leieverdien av det utleide ikke overstiger leieverdien av det skattyter selv bruker. Det andre spørsmålet er følgelig leieverdien av de hyblene som skattyter leier ut i andre etasje kontra den delen som han selv bebor. Dette spørsmålet er bare aktuelt dersom bygården anses som en tomannsbolig.*

*Et tilleggstema er tilleggsskatt, ordinær og forhøyet/skjerpet. Selve beregningen av fastsatte leieinntekter er ikke angrepet.*

*A kjøpte [adresse] i 1989. Han leide ut deler av bygningen. Den ble rehabilitert rundt 1992/93. En dør som står sentralt i argumentasjonen ble bygget i slutten av 2000. På et tidspunkt, antagelig forut for dette, gikk A over fra regnskapsligning til prosentligning, fordi han oppga å bruke huset som tomannsbolig.*

*Fra inntektsåret 2005 ble reglene om prosentligning avløst av fritaksligning. Selv om reglene for de inntektsårene som tvisten gjelder har vært utformet noe forskjellig, har innholdet i reglene vært det samme for det som avgjør denne tvisten.*

*For sammenhengen gjengis de relevante deler av skatteloven § 7-2 første ledd, som har vært uendret fra inntektsåret 2005:*

- «Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når
- a. eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.
  - b. eiendommen er tomannsbolig og eieren oppfyller vilkårene i a for den ene leiligheten.»

*Fra 2006 er det skrevet uttrykkelig i et senere ledd i bestemmelsen at:*

«Flermannsboliger omfattes ikke av skattefritaket i denne paragraf.»

*Når retten i det følgende viser til skatteloven § 7-2 omfatter dette, hvis ikke annet er sagt, variantene av bestemmelsen for samtlige inntektsår, samt den tidligere skatteloven § 7-10 om prosentligning for inntektsårene 2003 og 2004.*

*A oppga ikke leieinntektene for noen av inntektsårene i tiltaleperioden. Han ga heller ingen nærmere opplysninger om utleien. Det eneste er at han i selvangivelsen for inntektsår 2008 skrev:*

«Skattefri utleie av prosentlignet 2-mannsbolig»

*Skatt vest vedtok den 30. juli 2012 å forhøye den alminnelige inntekten og nettoformuen for A for inntektsårene 2003 til og med 2009. Inntektsforhøyelsen skyldtes at Skatt vest la dels til grunn at uoppgitte leieinntekter som A hadde hatt var skattepliktige og dels at han hadde latt være å oppgi renteinntekter. Formuesforhøyelsen skyldtes at han ikke hadde oppgitt som utestående fordring beløp som han hadde overført til sin samboer før årsskiftene og fått tilbake etter årsskiftene. Leieinntektene sto for mer enn ni tiendedeler av inntektsøkningen. For 2003, 2004 og 2005 var dette henholdsvis kr 378 665, kr 478 915, kr 360 000. Deretter var beløpet årlig kr 410 000. Det ble ilagt tilleggsskatt, varierende fra 30 via 45 til 60 prosent. For de uoppgitte leieinntektene ble 60 % benyttet, men grunnlaget ble redusert noe fra selve inntektstillegget, begrunnet i at kravet til sikkerheten i skjønnet er skjerpet ved reaksjonen tilleggsskatt.*

*A påklagde vedtaket.*

*Skatteklagenemnda Skatt vest avdeling 4 traff vedtak den 25. mars 2013, hvorved skattekontorets vedtak ble opprettholdt. Den delen av vedtaket som gjelder inntektsforhøyelse fordi leieinntekter ble ansett skattepliktige, med tilhørende tilleggsskatt har A bragt inn for domstolprøving.*

*Skatteklagenemnden tiltrådt innstillingen fra skattekontoret, uten tilleggsmerknader. Retten hitsetter fra innstillingens innledende faktumbeskrivelse, med unntak for de vedleggsnummer som det er vist til:*

*«Skattyter bebor 3. og 4. etasje i boligen og har en eksklusiv bruksrett til disse arealene. 2. etasje består av 4. hybler, kjøkken, bad m/vaskemaskin og en liten entre Skisse over andre etasje finnes på side 10 i den korrigerte klagen.*

*Skattyter har tilgang til entreen i 2. etasje, og er nødt til å gå gjennom denne for å komme til og fra sin egen boenhet. I tillegg har han rett til å benytte bad og vaskemaskin i 2. etasje, noe han hevder å gjøre regelmessig. Han har fremlagt dokumentasjon på dette i form av erklæringer fra tre av beboerne, samt en leiekontrakt hvor retten til eiers bruk av arealene fremgår.*

*Opprinnelig var 2. etasje en egen enhet med låsbar dør og skattyter gikk forbi døren inn til 2. etasje når han skulle opp i sin egen leilighet.*

*For å unngå en krapp sving i trappen, samt å kunne holde oppsikt med beboerne i 2. etasje blendet (avstengte) skattyter døren i trappeoppgangen. Han lagde så en ny låsbar dør som gikk inn i entreen i 2. etasje.*

*For å komme opp i sin egen leilighet måtte han nå gå inn i entreen i 2. etasje for så å låse seg inn i den nye døren for å komme opp i 3. etasje.*

*Skattyter mener at 2. 3. og 4. etasje etter avstengning av gammel dør opp til 3. etasje, nå er en leilighet, og at boligen skal prosentlignes. Hyblene i 2. etasje skal altså regnes som en del av hans egen leilighet.*

*Skattyter viser også til at boligen 15.12.2000 ble godkjent som tomannsbolig jfr. ferdigattest og søknad av 07.08.2000.*

*Skattyter har også sendt over flere avisartikler som er skrevet om ham og boligen.»*

*Skatteklagenemnden kom til at [adresse] var en flermannsbolig fordi andre etasje måtte anses som en egen familieleilighet. I vedtaket ble det gjort rede for lovgrunnlaget. Det ble lagt til grunn at vurderingen av om det forelå en familieleilighet måtte foretas etter en konkret helhetsvurdering. Nemnden ga følgende begrunnelse for sitt syn på andre etasje:*

*«Klagers eiendom er en 4 etasjes bygård i Bergen sentrum. Fra utsiden fremstår den objektivt sett som en flermannsbolig. Ved hoveddøren er det en ringeklokke med 9 navn per 29.01.2009.*

*Går man inn hoveddøren kommer man til en gang med trapp videre opp til 2. etasje. I 1. etasje er det en leilighet med tre soverom, kjøkken og bad. Det er ikke uenighet om at dette er en egen enhet/familieleilighet.*

*Går man opp trappen til 2. etasje kommer man til en avspærret dør (blendet). Dette var opprinnelig den naturlige fortsettelsen av trappeoppgangen videre til 3. etasje. Denne dørblanding ble godkjent av Bergen kommune 15.12.2000.*

*For å komme videre opp til 3. etasje må man inn i entreen til 2. etasje. Her er det nå laget en ny dør som fører inn i trapperommet igjen, og som gjør at man kan fortsette videre opp til 3. og 4. etasje. Døren er låst og det er kun huseier og dennes husstand som har tilgang til 3. og 4. etasje.*

*I 2. etasje er det 4 hybler som deler kjøkken og bad. Huseier har også tilgang til kjøkken og bad og bruker dem jevnlig i følge seg selv. Han har vedlagt erklæringer fra tre av beboerne som bekrefter at han bruker kjøkken, bad og vaskemaskin ved behov.*

*Klager mener at ved å sperre av døren i trappeoppgangen, har han inkorporert 2. etasje i sin leilighet slik at 2. 3. og 4. etasje nå er en leilighet, og at bygården er en tomannsbolig etter denne endringen.*

*Spørsmålet blir dermed om dørblanding skattemessig omgjør bygården til en tomannsbolig.*

*Klager har sendt inn flere avisartikler som omtaler boligen og dørblanding. Artikkene viser at bygningen var en tremannsbolig før blandingen.*

*I Bergens Tidene 10.08.2001 var det en artikkel med overskriften «Døra som gir skattefritak».*

*«I fjor bygde A om bygården sin frå tre til to bueiningar. Dette gjorde han ved å stenge ei dør, og sette inn ei ny. Fordi han nå må gå gjennom hybelarealet i etasjen under, for å komme inn i si eiga leilighet, kan han klassifisere det som før var to einingar for ei. Den nye eininga går over tre plan»*

*I en annen artikkel fra samme avis (dok. 5) med overskrift «Slik vart bygget tomannsbustad» står det,*

*«Med eit kløktig byggjeteknisk grep har A greidd å pressa den tre etasjers bygården i [adresse] inn i definisjonen på ein tomannsbustad. A har stengt trappa mellom andre og tredje etasje. Ved at trappa er stengt, må A innom hybelgangen i andre etasje før han held fram turen opp til sitt eige husvære i tredje. Dermed kan han hevde at andre og tredje etasje utgjer ei samla, sjølvstendig bueining ( ... )»*

*Fordi A nå må innom entreen i andre etasje, og i tillegg har mulighet til å benytte, og faktisk benytter badet/wc, mener han at 2. etasje nå er en del av hans leilighet.*

*Han viser til at så lenge beboerne i 2. etasje ikke har eksklusiv bruksrett til entre, kjøkken og bad er ikke vilkårene for å anse det som en familieleilighet, og dermed en egen boenhet oppfylt.*

*Lovteksten bruker begrepene «bolig», «tomannsbolig» og «flermannsbolig» uten å gi noen nærmere definisjon av hva som skal forstås med.*

*I vurderingen av om det foreligger tomannsbolig eller flermannsbolig er et avgjørende begrep «familieleilighet» da dette anses som en egen boenhet.*

*Lignings-ABC definerer begrepet «familieleilighet» nærmere. Det vises blant annet til en rekke punkter som kan være med i vurderingen, men det presiseres at det i hver enkelt sak må bero på en konkret helhetsvurdering av det enkelte tilfelle.*

*A anfører at fordi han må gå gjennom entreen i 2. etasje for å komme inn i sin leilighet, og fordi han når som helst kan benyttet badet og kjøkkenet, er boligen uegnet som familieleilighet. Det er uholdbart for en familie med to voksne og et barn at andre beboere uanmeldt kan komme inn på disse områdene.*

*I Lignings-ABC 2011/12 s. 229 legges en romsligere vurdering av begrepet «familieleilighet» til grunn. Her er det anført at det skal gjøres en konkret helhetsvurdering, og selv om alle momenter som er nevnt ikke er oppfylt gjør ikke dette at boenheten ikke skal anses som en «familieleilighet».*

*Det nevnes som eksempel at det kan foreligge en familieleilighet selv om denne ikke har eget bad, med andre ord at den deler bad med andre.*

*I denne saken er dette tilfelle. Klager skriver at han kan bruke badet i 2. etasje ved behov. Av bildene fra hans eget bad fremgår det at dette har helt normal standard, og det legges til grunn at det er dette badet som i all hovedsak benyttes av hans husstand og at det da er vaskemaskinen i 2. etasje som benyttes regelmessig.*

*At han har tilgang til badet kan dermed ikke være avgjørende i forhold til om det foreligger en familieleilighet eller ei.*

*Han anfører at årsaken til at han satte inn døren var for å kunne holde et øye med beboerne i 2. etasje. På bakgrunn av sakens opplysninger finner skattekontoret denne forklaringen lite troverdig og mener det var skattemessige årsaker til at døren i trappeoppgangen ble skjernet og at det ble satt inn en ny låsbar dør i entreen til 2. etasje.*

*Av avisartiklene han selv har lagt ved fremkommer det at endringene hovedsakelig er skattemessig motivert.*

*Klager har også lagt ved en plantegning av 2. etasje i sin klage (side 10). Av denne fremstår 2. etasje helt klart egnet som en boenhet for to voksne og ett barn. Med de beskjedne formkrav som stilles i Lignings-ABC kan ikke huseiers sporadiske bruk av fellesarealene frata leiligheten karakter av «familieleilighet». At han daglig må gå gjennom entreen i 2.*

*etasje kan ikke sies å utgjøre en så stor ulempe for beboerne i denne etasjen at etasjen anses uegnet som «familieleilighet».*»

*I fortsettelsen av vedtaket ble saksforholdet drøftet opp mot noen avgjørelser som skattyter hadde påberopt. Nemnden fant ikke at disse endret dens standpunkt. Denne del av vedtaket ble avsluttet slik:*

*«I denne saken fremstår det som en ren skattetilpasning når klager blander døren. Også hans uttalelser til Bergens Avisen underbygger dette.*

*Forklaringene med at det er en vanskelig sving i trappen og at han ønsker å holde et øye med beboerne i leiligheten kan ikke tilleggs særlig vekt i vurderingen av om dørblendingen hadde noen praktiske hensyn utover å slippe å bli regnskapslignet.*

*Hans beskjedne bruk av fellesarealene kan heller ikke være avgjørende for om man skal vurdere 2. etasje som en del av hans leilighet. Det er i så fall betenkelig at beboerne i 2. etasje er helt uten mulighet til å benytte fasiliteter i hans boenhet som fremstår som klart avskjermet fra de andre beboerne.*

*Dørblendingen har ikke omgjort bygården til en tomannsbolig.»*

*Skatteklagenemnden ga også en subsidiær begrunnelse for skatteplikt, nemlig at utleieverdien av rommene i andre etasje oversteg utleieverdien av de arealene som A selv bruker. Nemndens vurdering lener seg tungt på vurderingen til sakkyndige Skaar, som var oppnevnt etter enighet. En rekke leieverdivurderinger som skattyter senere har innhentet, ble avist, med ulike begrunnelser. Retten hitsetter den avsluttende delen av vedtaket om denne problemstillingen:*

*«Skattekontoret finner imidlertid å legge mest vekt på Skaar sin takst. Dette skyldes flere forhold.*

*For det første hadde klager ingen innvendinger til at Skaar ble brukt som takstmann i saken. Innvendingene kom først etter at taksten forelå.*

*Skaar sin takst skjedde etter at begge parter hadde vært til stede under befaring av bopelen. Taksten som fremlegges av klager baserer seg på befaring kun med klager til stede.*

*Skaar sin takst ligger nærmere de reelle leieinntekter klager faktisk har hatt på utleie av rom i 2. etasje. Dette styrker Skaars takst.*

*Det fremgår ikke av taksten til klager hvorvidt utleieverdien baserer seg på utleie av klagers del av bopelen som familieleilighet eller som utleie til hybler/kollektiv. Skatterettslig er det utleieverdien i forhold til det formålet arealene brukes til som skal legges til grunn. Utleieverdien det skal sammenlignes med er således utleie til en husstand og ikke som hybler/kollektiv.*

*Problemstillingen i forhold til klagers del er at denne aldri har vært utleid og man har dermed ingen faktiske leieinntekter som rettesnor.*

*Skattekontoret finner det imidlertid ikke sannsynlig at en familie som har råd til å betale kr 18 - 20 000 per måned for å leie bolig, ville betalt så mye for klagers leilighet. Det vises i denne sammenheng til at 3. og 4. etasje kun har to soverom. Leiligheten har god standard, men det er ingenting som tilsier at den har en unormalt høy standard. At en familie som leier leiligheten må bo over et studentkollektiv vil også være et moment som trekker ned verdien. Det samme gjelder at de må gå innom kollektivet for å låse seg inn i sin leilighet. »*

....

De samlede leieinntektene i bygården for perioden 2003-2009 utgjorde kr 4 075 160, men tilleggsskatten ble beregnet av et noe lavere beløp.

### **Ankende parts påstandsgrunnlag kan sammenfattes slik:**

Boligen i [adresse] er objektivt sett en tomannsbolig og er byggeteknisk godkjent som dette. Det er enighet om at enheten i første etasje utgjør en egen boenhet. Ankende part leier ut uselvstendige hybelrom i sin egen bolig og det er ikke hjemmel for beskatning av leieinntektene dersom ankende part benytter minst halvparten regnet etter utleieverdien, jf skatteloven § 7-2 første ledd bokstav b, jf bokstav a. Det er skattekontoret som har bevisbyrden for at det er grunnlag for endringsligning.

Eiendommen er ikke en flermannsbolig ettersom den ikke inneholder tre selvstendige boenheter med egen inngang og eget wc. Ankende parts omfattende og regelmessige bruk av fellesarealer i andre etasje, tilsier at andre etasje er en integrert del av andre til fjerde etasje. Når fasiliteter for en selvstendig boenhet som toalett, dusj og kjøkken er felles for leietakerne og husstanden, får dette avgjørende betydning for klassifiseringen. Det foreligger ikke to adskilte boenheter hvor beboerne kan leve sine liv uten innblanding fra personer i den andre enheten. Andre etasje har ikke eget bad, toalett og heller ikke eksklusiv bruksrett til kjøkken og entre. Størrelsen er uansett i nedre grense for hva som etter ligningspraksis kan regnes som familieleilighet.

Utleieverdien for boligdelen er også høyere enn utleieverdien av utleiedelen, og leieinntektene er dermed skattefrie. Det er enighet om at verdien må fastsettes på bakgrunn av sammenlignbare kriterier. Arealet i boligdelen er nesten dobbelt så stort som i utleiedelen. På bakgrunn av ankende parts utleiestrategi, avviker hans faktiske leieinntekter fra det som er vanlig å ta for utleiedelen på stedet. Han har en gjennomarbeidet strategi ved å utnytte sesonger, annonsemarkedet og ved å ikke selektene leietakere. Faktiske utleieinntekter etter en slik verdimaksimeringsmetode er ikke sammenlignbare med en skjønsmessig fastsatt gjennomsnittsverdi for boligdelen. Boligdelen har aldri vært utleid. En sammenligning av normalverdier for utleiedelen og boligdelen, vil gi det beste sammenligningsgrunnlaget. Ankende part opererer i det øverste prissjikt for hyblene, og spørreundersøkelse han har gjennomført av 15 tilfeldige hybelinteresserte viser at de i snitt er villig til å betale maksimalt kr 2760,- for et rom.

Tidligere (i 1994 og 1995) kom Husleienemnda og Konkurransetilsynet til at anken part priser lå hhv 88% og 66 % over normalen.

Rapporten til takstmann Skaar, som skatteklagenemnda tillegger vesentlig vekt, er mangelfull. Han har ikke tatt hensyn til en rekke faktorer av betydning for utleiedelens verdi, herunder at det ikke er stue, at fellesarealet ble disponert av flere brukere enn antallet leietakere og at standarden var lav. Verdiberegningen til Skaar strider mot markedsundersøkelser og andre rapporter fremlagt i saken. Taksrapporten fra takstmann Westrheim, erklæring fra eiendomsmeglerfullmektig Fosen ved Utleiemegleren i Bergen og erklæring fra Olaf Bryner i Huseiernes Landsforbund, legger alle til grunn at boligdelen har høyere verdi enn utleiedelen. Tilsvarende følger av anken parts egne markedsundersøkelser. Dertil kommer at arealet i boligdelen er nesten dobbelt så stort i boligdelen, og standarden og fasilitetene er bedre enn i utleiedelen.

Det ble foretatt prisundersøkelser i mai 2012 av 84 leiligheter, og gjennomsnittlig var disse på 59,3 m<sup>2</sup> mot 99 m<sup>2</sup> i vår sak, og hadde en gjennomsnittlig utleiepris på kr 13096,-. De ni største leilighetene hadde en gjennomsnittspris på kr 20464, og disse hadde en gjennomsnittlig størrelse på 99m<sup>2</sup>. Den enkeltleiligheten som var mest sammenlignbar hadde en pris på 18 000. Gjennomsnittlig pris på 30 3-romsleiligheter med gjennomsnittlig størrelse på 70m<sup>2</sup> var 14455,-.

Atter subsidiært anføres at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt ikke er oppfylt idet det foreligger unnskyldelege forhold ved at skatteyder har gjort omfattende undersøkelser, og eventuell misforståelse må anses aktsom. Boligen er bygd og godkjent som tomannsbolig og forskjeller i areal, fasiliteter og standard, talte med tyngde for at boligdelen var mer verdt enn utleiedelen. I 2008 ga dessuten anken part opplysninger om utleien i selvangivelsen, som ga skattekontoret foranledning til å selv vurdere spørsmålet.

Det gjøres også gjeldende at vedtaket er ugyldig pga vilkårlig skjønnsutøvelse ved fastsettelse av utleieverdien. Nemnda ser bort fra erklæring fra Westrheim fordi det ikke er oppgitt kronebeløp, til tross for at det relative verdiforholdet er oppgitt. Nemnda ser også bort fra at Westrheims rapport avviker fra Skaars og de undersøkelser som ellers ble fremlagt av skatteyder. Westrheims takst mht forskjell i kvadratmeterpris støttes av prisundersøkelser og tall fra SSB.

Anken part nedla slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 30. juli 2012 i endringssak for A vedrørende inntektsåret 2003 til og med 2009, oppheves for så vidt gjelder beskatning av leieinntekter fra egen bolig. Ved ny ligning legges til grunn at leieinntektene er skattefrie.
2. Staten v/Skatt Vest pålegges å erstatte A saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

**Ankemotpartens påstandsgrunnlag kan sammenfattes slik:**

Tingretten har som likningsnemnda vurdert [adresse] som en flermannsbolig, med den konsekvens at leieinntekter skal regnskapsføres for årene 2003 og 2004, og det ikke er grunnlag for skattefritak etter skatteloven § 7-2 for ligningsårene 2005-2009. Ankemotparten er enig i de vurderinger som skatteklagenemnda har gjort på grunnlag av en omfattende dokumentmengde og etter en grundig vurdering. Det er enighet mellom partene om at det ikke er selvstendige hybelleiligheter i 2. etasje, og spørsmålet er om 2. etasje utgjør en egen familieleilighet eller er en del av familieleiligheten i 3. og 4. etasje. Ordlyden i bestemmelsen løser ikke spørsmålet, og

ingen dommer fra Høyesterett fastsetter den nærmere grensen. Ligningspraksis slik det er redegjort for denne i Lignings-ABC er sentral. Det må foretas en ren vurdering basert på de skatterettslige kriterier. Byggteknisk godkjenning og As valg av dør, er ikke avgjørende. Etter en objektiv helhetlig vurdering oppfyller 2. etasje kriteriene om eget WC, og egen inngang. Disse refererer seg til boenheten, og ikke til den enkelte leietaker. Det er ikke naturlig å se 2. etasje som en del av 3. og 4. etasje i og med at 2. etasje har alle kvalitetene som skal til for å være en egen familieleilighet. 3. og 4. etasje har også alle egenskapene selv, og trenger ikke 2. etasje. Det er ikke rettskildemessig dekning for ankende parts påstand om at beboerne i 2. etasje må ha eksklusiv bruksrett til entre, kjøkken og bad. Reelle hensyn tilsier heller ikke at en slik situasjon skal komme inn under unntaket, og fremstår som byggt tekniske grep som er skattemessig lite beskyttelsesverdige.

Subsidiært gjøres det gjeldende at utleieverdien av 2. etasje er høyere enn utleieverdien av 3. og 4. etasje. Vurderingen av dette skal skje på bakgrunn av det faktiske grunnlaget som skatteklagenemnda hadde ved behandlingen. Utleieverdien er den verdien det er mulig å oppnå på det åpne markedet. Sammenligningen må ta utgangspunkt i faktisk bruk av leilighetene. For 2. etasje er Skaars takst i samsvar med faktisk oppnådd leie. Det er enighet om at denne leien må sammenlignes med hva det ville være mulig å få for 3. og 4. etasje på samme tid om det var benyttet samme utleiefilosofi. Men det er to markeder; hybelmarked, og familiemarked. Beliggenheten er mer attraktiv for hybelmarkedet. Det vises til skatteklagenemndas og Skaars vurdering. Takst og uttalelser som er innhentet av A, har den svakhet at de ikke forholder seg til reell markedsverdi for 2. etasje. Skjønnet har ikke vært vilkårlig ved at skatteklagenemnda har sett bort fra beregningene fra A. Det er foretatt en grundig og samvittighetsfull vurdering. Retten må ta stiling til om skjønnet på utleieverdiene er riktig, men vilkårlig er det ikke.

For spørsmål om tilleggsskatt vises til de vurderinger som skatteklagenemnda og tingretten har gjort. A har høyt kunnskapsnivå om reglene, og det foreligger ingen unnskyldelige forhold. Han har hatt kjennskap til problemstillingen, flyttingen av døren er skattemotivert og han har synliggjort stor vilje til å unndra skatt. A har tatt en bevisst sjanse.

Ankemotparten nedla slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. A dømmes til å betale staten v/Skatt vest sine sakskostnader for lagmannsretten.

### **Lagmannsrettens vurdering:**

Lagmannsretten har kommet til at anken fører frem, og at skatteklagenemndas vedtak dermed blir å oppheve.

### **Klassifisering som tomannsbolig eller flermannsbolig.**

Den aktuelle bygården i [adresse] i Bergen går over fire plan. Det samlede areal er ca 270 m<sup>2</sup> og det er ikke tvilsomt at en slik bygning kan benyttes både som enebolig, tomannsbolig og flermannsbolig alt ettersom hvordan bruken av bygningen faktisk er og hvordan bygningen er inndelt.

Før 2012 var skattereglene ved utleie av tomannsboliger slik at man skattefritt kunne leie ut den ene delen av tomannsboligen, og i tillegg inntil halvparten av den delen man selv bor i (målt etter areal eller utleieverdi). Om en bygård regnes som tre boliger (flermannsbolig), vil det derimot ikke være skattefritak for leieinntekter i de delene av huset som skatteyter ikke selv bor i.

Det er på det rene at entreen i 2. etasje er en del av adkomsten til 3. og 4. etasje. Det hadde vært fullt mulig å unngå dette, og ankende part erkjenner også at det delvis var skattemessig motivert å stenge av trappeoppgangen og i stedet gå via entreen. Ordningen bidrar like fullt til å redusere området som er utleid i 2. etasje. De fire hyblene er fra 9,9 til 12 m<sup>2</sup> og hver enkelt hybel disponeres eksklusivt av den enkelte leietaker. De fire leietakerne deler bad og kjøkken. Ingen av de fire hyblene har tilgang til bad uten å gå ut i entreen som er felles atkomst til beboere i 3. og 4. etasje. Bare en av hyblene har tilgang til kjøkken uten å gå via felles entré. Dette er et moment som etter lagmannsrettens syn gjør det anstrengt å anse beboelsesrommene i 2. etasje som en familieleilighet når de sees under ett. Ankende part har fri tilgang til bad og kjøkken, og vaskemaskinen på badet brukes regelmessig av ankende part, mens leietakerne dels bruker denne og dels en vaskemaskin i kjelleren. Utover de enkelte beboelsesrom på ca 10 m<sup>2</sup> har leietakerne ikke et avskjermet liv fra de øvrige som bor i 2., 3. og 4. etasje. Ingen av rommene er dessuten store nok til å fungere som en stue, og all bevegelse mellom de enkelte rom må skje dels via felles oppgang (for tre av hyblene), og dels gjennom fellesareal som ankende part også disponerer. En slik leilighet er ikke egnet for beboelse for en familie med to voksne og to barn.

Etter lagmannsrettens syn kan det ikke være avgjørende for klassifikasjonen som tomannsbolig eller flermannsbolig at 2. etasje lett kunne ha vært en egen atskilt boenhet. Det er den faktiske situasjonen som er avgjørende, selv om denne delvis er motivert av å komme inn under gunstige skatteregler.

Lagmannsretten kan ikke se at skattemyndigheten har klart å påvise tilstrekkelig klar hjemmel for at et tilfelle som dette skal regnes som flermannsbolig og dermed utløse skatteplikt.

Lagmannsretten er ikke enig med ankende part i at Frostating lagmannsretts dom 2.10.1997 (UTV-1997-1151) gir støtte for at skatteetatens syn. I den saken ble det lagt til grunn at ettromsleiligheter med stue på 23 m<sup>2</sup>, kjøkken på 11 m<sup>2</sup>, bad og to soverom på hhv 13 og 18 m<sup>2</sup>, var atskilte boenheter. Ingen funksjoner som bad eller kjøkken var felles. Forholdet er således ikke sammenlignbart med vår sak.

At det i ligningsABC for 2011/2012 gis anvisning på en skjønnsmessig helhetsvurdering, er i seg selv ganske vagt som kriterium for om det foreligger skatteplikt eller ikke. Borgerne har behov for en viss forutberegnelighet. Resultatet av den helhetsvurderingen som legges til grunn i vedtaket, er etter lagmannsrettens syn ikke i tråd med tidligere forvaltningspraksis. I denne sammenheng viser lagmannsretten til skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 8.12.2010 (BFU-2010-33). I den aktuelle saken bodde skatteyter i en vertikaldelt tomannsbolig, hvor han leide ut en leilighet på 100 m<sup>2</sup> og selv bodde i en del på 170 m<sup>2</sup>. Spørsmålet var om det fortsatt ville være en tomannsbolig om han oppførte et tilbygg på sin del. I tilbygget skulle det være to hybler hver på 35 m<sup>2</sup> med stue/kjøkken, soverom og dusj/vaskerom, men hyblene skulle dele et felles WC. Skattedirektoratet la til grunn at dette ville være uselvstendige hybler og at det fortsatt ville være en tomannsbolig. Det ble ikke engang problematisert om disse to hyblene, sett under ett, ville utgjøre en familieleilighet, selv om denne da ville være på over 70 m<sup>2</sup> og ha to soverom, to stuer/kjøkken, to dusj/vaskerom og ett WC. Etter lagmannsrettens syn er det vanskelig å forene

en slik lovforståelse i 2010 med at det i vår sak skulle foreligge skatteplikt som familieleilighet i perioden 2003-2009.

**Spørsmålet om utleieverdien av det utleide areal i 2. etasje er større enn utleieverdien av resten.**

Tingretten trengte ikke å ta stilling til dette spørsmålet, men uttalte likevel følgende:

*«A har lagt ned mye ressurser i å sannsynliggjøre at Skatt vest sitt skjønn over arealenes leieverdi er feil. Av den grunn nevner retten at den på dette punktet er enig med ham. Retten viser særlig til størrelsesforskjellen på arealene i tredje og fjerde etasje samlet kontra andre etasje, til at rommene i andre etasje framstår som kummerlige i forhold til værelsene i etasjene over, og til at tredje etasje har tilleggs kvaliteter som bedre bad og kjøkken og, særlig, en takterrasse med flott utsikt til Fløyen. Ved skjønnet er retten oppmerksom på at det ved utleie av enkeltrom er lettere å tyne markedet enn det er ved utleie av større enheter til bedre bemedlede. Forskjellen mellom arealene er likevel så stor at A mest sannsynlig kunne oppnå en høyere leie for det arealet hvor han selv bor, ved utleie til en stor familie, eventuelt til to familier på deling.»*

Lagmannsretten slutter seg til dette. Lagmannsretten er ikke enig i ankemotpartens betraktninger om at utleieverdien til 3. og 4. etasje må vurderes opp mot et annet marked enn hyblene i 2. etasje. I 3. og 4. etasje er det 2 soverom og to stuer, samt et lite rom som kan nyttes som soverom.. Det hadde ikke vært upraktisk at for eksempel to studentpar hadde leid 3. og 4. etasje sammen, eller for den del at tre personer hadde hatt hvert sitt soverom med stort fellesareal i tillegg. Med den utleiefilosofi som ankende part har hatt for andre deler av bygget, å oppnå høyest mulig pris, legger lagmannsretten til grunn at han ville ha opptrådt på tilsvarende måte ved eventuell utleie av 3. og 4. etasje.

Skattemyndighetene har basert sine vurderinger på utleievurdering fra takstmann Skaar 3.7.2011. Han vurderte utleieverdien av hyblene i 2. etasje til kr 5000 pr m<sup>2</sup> pr år, samlet kr 230 000 pr år. Arealet i 3. og 4. etasje vurderte han til å ha en leieverdi på kr 1460 pr år, samlet kr 144 000 pr år. Skaar synes ikke å ha tatt hensyn til i sin vurdering at badet i 2. etasje også disponeres regelmessig av beboerne i 3. og 4. etasje. I en utleievurdering vil dette måtte gi en økning i utleieverdien for 3. og 4. etasje og det vil i alle fall være en ulempe for leietakere i 2. etasje. Men selv om Skaar hadde tatt hensyn til dette, kan det etter lagmannsrettens syn ikke være grunnlag for en slik vurdering som Skaar har kommet frem til. Ved fastsettelse av leieverdien for 3. og 4. etasje, synes det heller ikke å være hensyntatt at det i denne er et rom på 11 m<sup>2</sup> i 4. etasje hvor han setter utleieverdi til kr 4000,-. Rapporten inneholder ikke noen argumentasjon som underbygger konklusjonen, og det gjorde heller ikke Skaars redegjørelse i retten. For lagmannsretten er det således klart at det er ikke grunnlag for å opprettholde et vedtak som baseres på denne vurderingen.

Etter lagmannsrettens syn har ankende part også klart å sannsynliggjøre at utleieverdien av den delen han selv disponerte, er høyere enn det utleide areal i 2. etasje. Avgjørelsen skal baseres på det faktiske grunnlag som forelå på tidspunktet det aktuelle vedtak ble gjort. Forut for skatteklagenemndas vedtak innhentet ankende part takst. I takst av 26.1.2013 vurderte takstingeniør Øyvind Westrheim at normal utleieverdi for hyblene i 2. etasje er kr 3500,- pr hybel

pr. måned, samlet kr 14 000,- Han la videre til grunn at 3. og 4. etasje kunne leies ut for 18 -20 000 kr pr måned. Ankemotparten deltok ikke ved befaring, men etter lagmannsrettens syn viser redegjørelsen i taksten at det er lagt til grunn riktige faktiske forutsetninger. En eiendomsmeglerfullmektig ved Utleiemegleren Bergen avga 15.8.2011 en kortfattet erklæring der han vurderte utleieverdien i toppleiligheten som klart høyere enn utleieverdien av 2. etasje. Ankende part la forut for klagevedtaket også frem vurdering fra Huseiernes landsforbund, som konkluderte på samme måte som takstmann Westrheim og Utleiemegleren Bergen. Prisundersøkelser og analyser som ankende part har foretatt i mai 2012, trekker i samme retning. Disse ble lagt frem for skattemyndighetene forut for vedtaket og fremstår som grundige og etterprøvbare.

### **Sakskostnader:**

Anken har ført frem og ankende part har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 (1), jf § 20-5 krav på dekning av sine nødvendige kostnader. Ingen av unntakene i § 20-2 (3) er aktuelle.

Advokat Matre har lagt frem kostnadsoppgave for lagmannsretten stor kr 389 648,63. Av dette utgjør salær kr 384 540,- og er fordelt på 8 timer før innsendelse av anke, 88, 25 timer frem til hovedforhandling og 69 timer knyttet til gjennomføring av ankeforhandling. I tillegg kommer merverdiavgift og rettens gebyr. For tingretten kreves kr 102 400,- med tillegg av merverdiavgift og rettens gebyr. Salæret for tingretten utgjør kr 100 000,-. Advokat Horstad hadde innsigelser til timebruken i lagmannsretten, og advokat Matre fikk anledning til å uttale seg om dette.

Lagmannsretten vil bemerke at når en skatteyter er ilagt et ruinerende skattekrav på om lag 2,4 millioner og har tapt i klagerunde og tingrett, for så og vinne frem i ankeomgangen, skal det mye til for at faktisk påløpte sakskostnader ikke skal anses som rimelige og nødvendige. Timeforbruket under ankeforhandling fremstår likevel som underlig. Det gikk 27 timer fra rett ble satt, til saken ble tatt opp til doms. For denne perioden kreves det 69 timer salær. Det er ikke tilkommet nytt faktisk grunnlag i saken, men lagmannsretten finner det rimelig at det brukes tid på gjennomgang av rettsstoff og systematisering og fremstilling av faktum, og at dette kan rettferdiggjøre hoveddelen av det fremsatte krav. Lagmannsretten finner likevel grunnlag for å redusere kravet for lagmannsretten til kr 300 000. Samlede sakskostnader for lagmannsretten utgjør da kr 300 000, merverdiavgift kr 75 000,- utgifter kr 5108,63 og ankegebyr kr 23220,-. For tingretten utgjør salærkravet kr 100 000, merverdiavgift kr 25 000,-, utgifter kr 2400,- og rettsgebyr kr 6880,-. Samlet beløp blir kr 537 608,63.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 20. mars 2013 i endringssak for A vedrørende inntektsåret 2003 til og med 2009, oppheves for så vidt gjelder beskatning av leieinntekter fra egen bolig. Ved ny ligning legges til grunn at leieinntektene er skattefrie.*
- 2. Staten v/Skatt Vest pålegges å erstatte A saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten med kr 537 608,63 -kronerfemhundreogtrettisjutusensekshundreogåtte 63/100. Oppfylingsfristen er 2 -to- uker etter at dommen er forkynt.*

## SKN 15-032 Leie av kontor hos aksjonær

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1. jf. § 5-10. Ligningsloven § 9-6 nr. 3. Folketrygdloven § 24-3 tredje ledd, jf. ligningsloven §§ 10-2 til 10-5.

**Gulathing lagmannsrett:** Dom av 3. mars 2015, **sak nr.:** LG-2014-133861

**Dommere:** Lagmann Jan Erik Erstad, lagdommer Grethe Strandborg, tingrettsdommer Lise Gro Søreide. **Saksgang:** Stavanger tingrett TSTAV-2014-2373 - Gulathing lagmannsrett LG-2014-133861 (14-133861ASD-GULA/AVD1).

**Parter:** Perpetuum AS (advokat Jon Egil Auestad) mot Staten v/Skatt vest (advokat Jan Syversen).

**Sammendrag:** Skattyter anførte at nyoppført del av egen bolig ble benyttet som kontor av hans eget aksjeselskap. Selskapet hadde betalt for oppføringen, mot at de fikk disponere denne delen av huset i 12 år. Skattemyndighetene la til grunn at leiekontrakten ikke var reell, og forskudd på leie ble ansett som lønn for aksjonæren. Selskapet ble ilagt arbeidsgiveravgift og tilleggsavgift av fordelene. Lagmannsretten opprettholdt ligningen.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak fra Skatteklagenemnda Skatt vest om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift og ileggelse av tilleggsavgift for inntektsårene 2008 og 2009 for selskapet Bo og Næringsutvikling AS, nå Perpetuum AS, ankende part.

Stavanger tingrett avsa den 28.5.2014 dom i sak mellom forannevnte parter. Dommen har slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.
2. Perpetuum AS dømmes til innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å erstatte sakens omkostninger med 231 483 - tohundreogtrenti tusen firehundreogåttitre - kroner inklusive merverdiavgift til Staten v/Skatt vest, med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum regnet fra forfall til betaling skjer.

Om sakens bakgrunn uttaler tingretten:

«Virksomheten til Bo & Næringsutvikling AS (heretter «B&N») ble tidligere drevet fra leide lokaler på Kaldnes i Tønsberg. Lokalene var på ca. 50m<sup>2</sup>. Selskapet hadde foruten Even Hess (heretter bare «Hess») to til fem ansatte. Selskapets virksomhet var å regulere, prosjektere og utvikle eiendommer, alle beliggende i Vestfold. Hess og hans daværende samboer, Trine Vestlie, er begge fra Stavanger. I 2007 ville de flytte tilbake, og i juli samme år kjøpte de sammen enebolig i Bogafjellbakken 125 i Sandnes. B&N flyttet sitt hovedkontor og daglige ledelse til Sandnes, men beholdt etter det som er opplyst fra Hess sin avdeling i Vestfold da store deler av virksomheten fremdeles var der. Den 1.10.2008 ble det inngått leieavtale mellom B&N og Hess om leie av kontor- og lagerlokale i privatboligen i Bogafjellbakken 125. Lokalene var på til sammen 40 m<sup>2</sup>, der 28 m<sup>2</sup> var i et nyoppført tilbygg til boligen, og som er

temaet i denne saken. Det var benyttet standard leiekontrakt for næringslokaler. I vedlegg til leieavtalen, antakelig datert samme dag, er følgende avtalt:

Leietaker forestår, administrerer og bekoster hele byggesummen for tilbygg, kontor og møterom. For dette får således B&N leie nevnte areal i 12 tolv år med fri benyttelse av energi, strøm og gass. B&N er også fritatt for vedlikeholdskostnader og andre driftskostnader som snømåking.

B&N skal ikke belastes for noen former for felleskostnader i leieperioden.

B&N bekoster rengjøring innvendig og utvendig.

B&N skal gi Perpetuum AS (979 645 384) og LED Nordic AS (990 369 348) fri tilgang til kontorfasilitetene vederlagsfritt i hele leieperioden.

Ved eventuell flytting skal det stilles tilsvarende arealer til rådighet for selskapene. Ved utflytting etter endt leieavtale skal lokalene etterlates rengjort og kun med vanlig slitasje og elde. Skader, feil og mangler skal erstattes eller rettes opp.

Byggekostnadene, og dermed også avtalt forskuddsbetaling for leie i 12 år, utgjorde kr 810.799.

I april - oktober 2010 foretok Kemneren i Sandnes kontroll av selskapet B&N. Kontrollen bekreftet at selskapet hadde stått for byggekostnadene til tilbygget til boligen, og at byggekostnadene skulle anses som vederlag for fremtidig benyttelse av tilbygget som selskapets kontor. Kemneren var på fire befaringer, første gang den 27.8.2010, som på forhånd var avtalt med Hess, og deretter tre uanmeldte befaringer, den 21. og 27.10.2010 og den 18.1.2011. Det er utarbeidet notat fra befaringene. Revisor Hilde Johanne Uggedal fra Sandnes kemnerkontor var til stede under befaringene, og redegjorde for dette også i retten.

Kemneren i Sandnes avga sin rapport den 6.1.2011. Det var flere merknader til selskapets regnskaper, bl.a. om leieforskuddet for det nyoppførte tilbygget. Fra rapportens pkt. 9.7 Kontor Sandnes hitsettes:

Selskapet har på konto 1250 *Kontor Sandnes* per 31.12.09 aktivert kr 760.831 inklusive 5 % mva. Herav er kr 705.035 inklusive 5 % mva. aktivert i 2008. Dette gjelder påbygg daglig leders hus i Bogafjellbakken 125, Sandnes. Utgiftene består av diverse byggematerieller. På fakturaer fra blant annet Monter, Ahlsell, Gann Blikk, Andersen Glass er på påskrevet «kontor Sandnes» eller «kontor Bogafjell». I noen tilfeller står det ikke påført noen tekst.

[ ... ]

Fakturaene/kassakvitteringene er enten betalt fra selskapets bankkonto eller kreditert mellomregningskonto Even Hess. I søknad til Sandnes kommune har Even Hess og Trine Vestlie søkt om sommerstue, utvidelse terrasse med rom/yttergang under.

Utbygget er ikke tinglyst på selskapet.

Selskapet har per 31.12.09 avskrevet konto Sandnes regnskapsmessig med kr 72.790. Skattemessig avskrivning er lik regnskapsmessig når det gjelder kontor Sandnes.

Kemnerkontoret ved Hilde Johanne Uggedal og Greta Johansen var på befaring av kontor den 27.8.10. Kontoret lå på baksiden av huset ut mot boligens uteområde. Det var ikke merket med selskapets navn. Kontoret var et 28m<sup>2</sup> glasshus som hang sammen med den private bolig med en dør inn til hovedhuset. Rett utenfor glasshuset var en jacussi og en trampoline og for øvrig familiens hage/uteområde/grillsted.

Det var fliser med varmekabler på gulvet, samt gasspeis. Det var et innebygd kjøleskap og en salonggruppe, samt stereoanlegg. Det fantes ikke eget toalett til kontoret. I kontoret var også et skrivebord med PC. På veggen bak sofaen, så det ut til å være tatt bort et lite vindu hvor det nå var åpent rett inn i boligen.

Kemneren opplyste ved befaring at tilbygget ikke kunne ses på som selskapets eie og at aktiverte kostnader ville ble foreslått som lønn overfor Skatt Vest. Da sa Hess at han ville ha kostnadene som lån i selskapet. Kemnerkontoret mener at kostnadene til privatbolig ikke kan godtas som lån da Hess i utgangspunktet belastet selskapet med sine private utgifter. Det var heller ikke meningen når kostnadene ble betalt av selskapet at dette skulle være et lån.

I selskapets tilsvarende til foreløpig rapport skriver selskapet at daglig leder og revisor gikk gjennom alle punktene i forskriftene før bygging av kontorlokale for å sikre at bygget ble godt innenfor samtlige gjeldende myndighetskrav.

Videre opplyste Hess at det ikke ble søkt kommunen om å bygge kontor fordi de aldri ville få godkjent en byggesøknad med kontor/næringsarealet i et boligfelt.

Hess opplyser videre at han arbeider mye med selskapet og at mye av arbeidsmengden må foregå utenom vanlig arbeidstid. En slik arbeidsmengde ville ikke vært mulig med et eksternt kontor plassert i en annen del av byen.

Selskapets kommentarer i foreløpig rapport endrer ikke kemnerens standpunkt om at tilbygget til Hess/Vestlie private bolig er privatutgifter.

Utgiftene ved utbygging/endring av Bogafjellbakken 125, Sandnes tilhører ikke Bo & Næringsutvikling AS.

Utgiftene må ses på som privatutgifter for Even Hess.

For 2008 må kr 703.290 inklusiv merverdiavgift som gjelder påbygg/endring Bogafjellbakken 125, Sandnes anses som lønn for Even Hess.

For 2009 må kr 107.509 inklusiv merverdiavgift som gjelder påbygg/endring Bogafjellbakken 125, Sandnes anses som lønn for Even Hess.

2008

Kemneren i Sandnes vil anmode Skatt Vest om at kr 703.290 tillegges Even Hess sin inntekt for 2008, samt at beløpet øker arbeidsgiver-avgiftsgrunnlaget for selskapet tilsvarende.

2009

Kemneren i Sandnes vil anmode Skatt Vest om at kr 107.509 tillegges Even Hess sin inntekt for 2009, samt at beløpet øker arbeidsgiver-avgiftsgrunnlaget for selskapet tilsvarende.

Videre i rapporten foretok kemneren en nærmere drøftelse av om det foreligger et reelt leieforhold. Kemneren kom til at kontoret var å anse som et hjemmekontor, og foreslo for Skatt Vest at standardfradraget for hjemmekontor innrømmes for Even Hess personlig.

B&N v/Hess innga bemerkninger til kemnerrapporten den 12.8.2011. Han bestred rapporten og fastholdt at tilbygget var kontor for B&N og at det faktisk ble benyttet som kontor. Han mente at selskapet hadde forholdt seg 100 % til gjeldende forskrifter og regler.

Skattekontoret Skatt Vest avsa vedtak i endringssak overfor B&N den 17.10.2011, der også spørsmål om fri bil og diett ble behandlet, med slik slutning:

Inntekståret 2008

Selskapets grunnlag for arbeidsgiveravgift øker med kr 930.814.

Det ilegges tilleggsavgift med 30 % for avgiftsgrunnlag kre 823.654 (punkt 9.6, 9.7, 9.10). Tilleggsavgiften utgjør kr 34.840.

Inntektsåret 2009

Selskapets grunnlag for arbeidsgiveravgift øker med kr 215.499.

Det ilegges tilleggsavgift med 30 % for avgiftsgrunnlag kr 107.509 (punkt 9.7). Tilleggsavgiften utgjør kr 4.547.

Selskapet v/dets prosessfullmektig påklaget vedtaket den 4.11.2011 til skatteklagenemnda. Det fant deretter sted en omfattende forberedende saksbehandling. Skatteetaten fremla den 30.3.2012 et skriv til selskapet med anmodning om eventuelle merknader. Dette ble besvart av selskapet v/advokatfullmektig Ingunn Mollnes den 18.6.2012. Skatteetaten sendte deretter den 31.10.2012 først utkast til innstilling til skatteklagenemnda til advokatfullmektig Mollnes, som ble besvart i hennes brev av 5.2.2013. Skatteetaten sendte så nytt utkast til innstilling den 22.3.2013, og dette ble besvart av advokatfullmektig Mollnes den 12.4.2013.

Skattekontorets endelige innstilling til Skatteklagenemnda er på 51 sider, og inneholder både en prinsipalt og en subsidiær konklusjon hva gjelder kontorleieforholdet. Prinsipalt vises til at det ikke foreligger noe reelt leieforhold i skattemessig forstand, slik at utgiftene til tilbygget i sin helhet må omklassifiseres som lønn og grunnlag for arbeidsgiveravgift. Subsidiært vises til skatteloven § 13-1 første ledd, der leievederlaget må reduseres ved skjønn på grunn av interessefellesskapet som er mellom selskapet og dets nærstående.

Skatteklagenemnda Skatt vest traff den 21.6.2013 vedtak overensstemmende med innstillingens prinsipale konklusjon, der klagen ikke ble tatt til følge og selskapet ble gitt lønnsfradrag for kostnadene til tilbygget med kr 703 290 for 2008 og kr 107 509 for 2009.

Partene er enige om at tingrettens saksfremstilling kan legges til grunn. Unntak gjelder for opplysningene om selskapets kontor i Tønsberg. Det korrekte her skal være at lokalene var en etasje i Even Hess' private bolig uten at dette var formalisert som et leieforhold. Noen betydning for lagmannsrettens vurdering av ankesaken har dette ikke.

Tingrettens dom er anket til Gulating lagmannsrett av Perpetuum AS. Staten har tatt til motmæle. Ankeforhandling ble holdt i Stavanger tinghus 9. og 10.2.2015. For selskapet møtte styreleder Even Hess sammen med advokat Jon Egil Auestad. For staten møtte seniorskattejurist Per Bjørn Sethre sammen med advokat Jan Syversen. Even Hess ga forklaring, og det ble hørt to vitner. Dokumentasjoner fremgår av rettsboken.

**Ankende part har i det vesentlige gjort gjeldende:**

Lagmannsretten skal ta stilling til gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 21.6.2013. Spørsmålet er om selskapets betaling for oppføring av påbygg til aksjonær Hess' bolig er å anse som betaling for leie av lokalene til bruk for selskapet, eller om det skal anses som lønn for Hess. I sistnevnte tilfelle vil konsekvensen bli at selskapet skal betale arbeidsgiveravgift slik staten har påstått.

Det sentrale vurderingstema er om det foreligger et reelt leieforhold mellom aksjonær Even Hess og selskapet, jf den foreliggende leiekontrakt. Dersom lagmannsretten kommer til at leieforhold er reelt, slik selskapet gjør gjeldende, må konsekvensen bli at ligningsvedtaket oppheves. Selskapet aksepterer for øvrig at det ble gitt feil opplysninger i ligningspapirene og regnskapet for 2008 og 2009, dette ved at det ikke ble gitt opplysninger om at det var et leieforhold mellom aksjonær Hess og selskapet. Derimot fastholdes at det var korrekt å regnskapsføre leietransaksjonen som en eiendel på selskapets hånd, ikke som en fordring.

Når det gjelder leieavtalen, fremholdes det at utleide arealer er en del av Hess' private bolig. Den inngåtte leieavtalen er reell. Skatteklagenemnda har dels tatt feil når det gjelder innholdet i de ulike hensyn som har betydning for totalvurderingen, jf ligningsABC, dels er nemndas vektlegging av de enkelte hensynene feil.

Det fremholdes videre at lagmannsretten må foreta en totalvurdering av leieforholdet som helhet, dvs leie av to rom, til sammen 40 kvm. Det er ved vurderingen ikke relevant å se hen til byggesøknaden, noe skattekontoret har erkjent (U496). Det samme gjelder forholdene knyttet til salget av eiendommen i 2013.

Leieavtalen er balansert gjennom ytelse og motytelse. Hess har leid ut deler av sin private bolig til selskapet. Ordningen er lovlig, og den tilfredsstillende vilkårene i lignings ABC. At selskapet hadde behov for og har brukt lokalene til kontorformål, er ikke tvilsomt.

En plikt for selskapet til å betale arbeidsgiveravgift, forutsetter at leiebeløpet kan anses som lønn vunnet ved arbeid, jf ftrl § 23-2 jf skatteloven § 5-1 til § 5-10. Dette er ikke tilfellet dersom ytelser var leiebetaling.

Selskapets revisor har som vitne bekreftet at selskapet hadde et reelt behov for kontorlokaler. Med den arbeidssituasjon Hess hadde og ut fra hans familiesituasjon, var eneste fornuftige mulighet at han arbeidet fra hjemmet. Det vises til hans forklaring om at han var fullt engasjert som konsulent med arbeidsplass hos kundene, men at selskapet i tillegg drev tilrettelegging for utbygging av boligområder og utleie av eiendom. Når det gjelder sistnevnte deler av virksomheten, var det nødvendig for ham å ha kontor hjemme.

Det fremholdes at skatteklagenemnda har fokusert for sterkt på bygningens fysiske karakter. Det avgjørende er selskapets behov for og bruk av lokalene.

Det dreier seg i foreliggende tilfelle ikke om en hjemmekontor situasjon. Det vises til avgjørelser i JU side 89, side 48 og side 47 i Trondaldommen [Utv-1996-16] og til avgjørelser side 97 og 107. Rettspraksis tilsier at skatteklagenemnda i foreliggende sak har lagt listen for høyt når det gjelder de krav som kan stilles til et reelt leieforhold. Leieforholdet var i dette tilfellet nyttig og hensiktsmessig for selskapets virksomhet, jf Trondaldommen, og dette er tilstrekkelig.

Når det gjelder den konkrete vurderingen i forhold til vilkårene i lignings ABC, pekes det på at det foreligger en skriftlig leieavtale. Den avtalte leieprisen står i forhold til omfanget av det arbeidet som ble utført for arbeidsgiveren. Det er innlagt vann og vask med avløp i lokalene. At det måtte benyttes toalett andre steder i boligen, kan ikke ha stor betydning. Lokalene ble benyttet til ordinært arbeid, dette til ulike tider. Det dreide seg således ikke om overtidsarbeid. Det er ubestridt at selskapet ikke hadde andre kontorlokaler i området, et forhold det er lagt vekt på i rettspraksis. Det er videre klart at det var kontorutstyr i lokalene. At utstyret også var egnet til rent privat bruk, er i den forbindelse ikke avgjørende. Dette vil være ofte være tilfellet for ulike former for kontorutstyr. Det pekes videre på at lokalene var markert utad som selskapets kontor, for eksempel på brevark, fakturaer, Gule sider og i Brønnøysund. Lokalene var tilgjengelige og skiltet med selskapets navn. At lokalene med letthet kunne omgjøres til boligformål, kan ikke få betydning. Dette er tilfellet for de fleste kontorlokaler med tilknytning til bolig.

Det pekes ellers på at kemneren for sin del har beskrevet lokalene som et typisk hjemmekontor. Dette må bety at kemneren har oppfattet det slik at lokalene hovedsakelig ble anvendt til inntektservervelse og at det ikke er grunnlag for å anta at det forelå privat bruk i tillegg (kombinert bruk).

Kravet til eksklusiv disposisjonsrett er ett av flere momenter ved helhetsvurderingen. Det at lokalene til en viss grad benyttes til private formål, utelukker ikke at leieavtalen er reell. Privat bruk har i dette tilfellet forekommet svært sjelden. Ved den ene anledningen som er påvist, hadde Hess' kone hatt en venninnefest uten Hess' kunnskap. Lokalene har ellers egen inngang og er klart avgrenset mot boligen for øvrig. Det avgjørende er ikke om lokalene er integrert i boligen for øvrig, men om det dreier seg om et utleieforhold. Poenget er nettopp at en del av boligen var utleid. At et kontor i en privat bolig etter sin natur ofte er lite attraktivt, gjør ikke leieforholdet mindre reelt. For øvrig må det legges stor vekt på selskapets reelle behov for lokaler i Hess' hjem og på at selskapet ikke hadde andre kontorlokaler i nærheten.

Det er under enhver omstendighet ikke grunnlag for tilleggsskatt. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at samtlige vilkår i loven er oppfylt, dvs for at leieforholdet ikke var reelt. Hvert enkelt år må vurderes individuelt. Bevisbyrden påhviler staten, og bevisbyrden er ikke oppfylt.

Det legges ned slik påstand:

1. Tingrettens dom oppheves - og Skatteklagenemndas Skatt vest sitt vedtak av 21.06.2013 vedrørende økning av grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift i Bo og Næringsutvikling AS oppheves.
2. Subsidiært: Selskapet frifinnes for tilleggsavgift.
3. Staten ved Skatt vest dømmes til å betalt Perpetuum AS omkostninger for lagmannsretten og tingretten.

**Ankemotparten har i det vesentlige anført:**

Lagmannsretten skal ta stilling til om Bo - og Næringsutvikling (BogN), senere ankende part, har dekket private utgifter for Even Hess ved å betale for byggingen av hagestuen med til sammen godt over vel kr 800 000. Dersom svaret er ja, foreligger det en skattepliktig fordel for Hess som følge av at han var ansatt hos B og N, senere ankende part. Virkningen vil da bli at selskapet skulle ha beregnet og innbetalt arbeidsgiveravgift av et tilsvarende beløp samtidig som foretatte avskrivninger, må tilbakeføres. På den annen side vil selskapet få fradrag for lønnsutgiftene.

Avgjørende for vurderingen vil være om det forelå et skatterettslig sett, reelt leieforhold mellom Hess og selskapet. Utgangspunkt må tas i spørsmålet om hva som var hovedformålet med å dekke kostnadene til hagestuen. Var hovedformålet å tilgodese Hess eller var det å skaffe BogN et kontor som selskapet kunne disponere eksklusivt som leietaker. Det er i den forbindelse et moment at utleie av rom i fritakslignet bolig er skattefritt, jf skatteloven § 7-2. Det må derfor stilles visse krav i forbindelse med utleie mellom nærstående, for eksempel arbeidsgiver og arbeidstaker. Leieforholdet må være reelt.

Foreliggende avtale må kunne karakteriseres som uvanlig, noe som har sammenheng med interessefellesskapet mellom Hess som aksjonær, dvs som eier og ansatt i samme selskap. Det fremholdes at ingen uavhengig part ville godtatt å dekke byggekostnadene for et bygg med levetid på 50-100 år, mot å leie kun for en 12 års periode. Det er også irregulært at leieavtalen ble inngått før byggearbeidene var avsluttet og før alle kostnadene var pådratt. Det stilles spørsmål ved leiens markedsmessighet. Hagestuen ble også benyttet til kontorformål av selskapene Led Nordic og Perpetuum (før fusjonen med B og N). Det stilles spørsmål ved hvorfor B og N skulle godta å betale leie for de øvrige selskapenes disponering av lokalene.

Det pekes også på at selskapet uriktig har aktivert byggekostnadene som anleggsmidler i regnskapet. Det riktige ville vært å aktivere betalingen som en fordring på utleieren (forskuddsbetalt leie), dvs Hess. Det årlige leiebeløpet er ført som avskrivning, ikke som husleie. Det er ikke gitt opplysninger i regnskapet om leietransaksjonen med aksjonæren. I stedet er det krysset av for at det ikke er gitt lån til daglig leder. I ligningsoppgaven er det krysset av for nei på spørsmål om selskapet har ytt lån til aksjonær og om det foreligger utleie av formuesgjenstand fra aksjonær til selskapet. Opplysningene er uriktige, noe selskapet har erkjent. At det er gitt uriktige

opplysninger, gir adgang til å rette ligningen i 10 år og adgang til å ilegge tilleggsavgift dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Når det gjelder spørsmålet om selskapet har dekket private utgifter for Hess, pekes det på at lokalene er byggemeldt som hagestue. Lokalene fremstår også som dette, ikke som et kontorbygg. Stuen er en integrert del av boligeiendommen for øvrig. Dette er avgjørende, ikke at Hess ved enkelte anledninger har brukt hagestuen som kontor, noe som ikke bestrides.

Når det gjelder den konkrete totalvurderingen av avtalen med utgangspunkt i kriteriene i lignings ABC, pekes det på at lokalene i dette tilfellet ikke har vært eksklusivt brukt til kontorformål. Det bestrides ikke at Hess rent faktisk har brukt hagestuen som kontor, men hovedformålet med bygget var å oppføre en vinterstue til bruk privat som en integrert del av eiendommen for øvrig.

At det er utferdiget en skriftlig leieavtale endrer ikke realiteten. Det pekes også på at enkelte av kostnadene ved bygging av lokalene er påløpt etter inngåelsen av leiekontrakten. Det er videre på det rene at mange av Hess' oppdrag på vegne av selskapet, har vært utført hos vedkommende oppdragsgiver, ikke i vinterhagen. At selskapet ikke har andre kontoret i området er riktig, men kan ikke tillegges vesentlig betydning all den tid en større del av oppdragene har vært utført på andre lokaliteter. Kontorlokalene er heller ikke skiltet på en måte som ga en tydelig indikasjon på at de fungerte som kontor for selskapet. Lokalene har ikke eget toalett. Lokalene var ikke laget for selskapets formål og kunne lett ominnredes til boligformål. Lokalene var ikke attraktive til kontorformål for eksterne leietakere. Det vises ellers til fremlagte fotos fra befaring av lokalene og til vitneforklaring fra skatterevisor Trædal Uggedal. Lokalene er så integrert i boligen for øvrig at det ikke ville vært mulig å unngå privat bruk. Endelig pekes det på at da eiendommen ble solgt i 2013, ble den markedsført som boligeiendom. Det var ikke sagt noe om kontorlokaler. Leieforholdet opphørte flere år før perioden utløp uten at det ble foretatt oppgjør med leietakeren i forhold til forskuddsbetalt leie. Etter en samlet vurdering må det legges til grunn at leieavtalen ikke gir uttrykk for et reelt leieforhold og at det i beste fall dreier seg om et hjemmekontor. Skatteklagenemndas vedtak er da riktig for så vidt gjelder beregning av grunnlag for arbeidsgiveravgift. Vilårene for tilleggsavgift er også oppfylt, jf ftrl § 24-3 tredje ledd jf ligningsloven § 10-2 til § 10-5. Det ble gitt uriktige og ufullstendige opplysninger om forhold som ledet til beregning av for lav arbeidsgiveravgift. Det er anvendt 30 % tilleggsavgift, hvilket er korrekt. Det pekes for øvrig på at ankende parts anførsel om at skattekontoret må bevise med klar sannsynlighetsovervekt at leieforholdet ikke var reelt, ikke er riktig. Sannsynlighetskravet refererer seg til faktum i saken, og om dette er det ikke uenighet mellom partene. Hvorvidt leiekontrakten var reell eller ikke, er et subsumsjonsspørsmål, dvs et rettsanvendelsesspørsmål, og her er det ikke krav til klar sannsynlighetsovervekt.

Det legges ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.

### **Lagmannsrettens syn på saken:**

Lagmannsretten bemerker innledningsvis at den påberopte leieavtalen er inngått mellom Even Hess og selskapet Bo - og næringsutvikling AS. Det er opplyst at selskapet senere ble fusjonert

med Perpetuum AS som er ankende part. Lagmannsretten bruker for enkelthets skyld betegnelsen selskapet som fellesbetegnelse når ikke annet er sagt.

Det bemerkes videre at det er ubestridt at selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndigheten i forbindelse med inntektsårene 2008 og 2009. Som påpekt av tingretten, er det på denne bakgrunn adgang til å endre ligningen, jf ligningsloven § 9-6 nr 3. Det er i utgangspunktet også adgang til å ilegge tilleggsavgift, jf ftrl § 24-3 tredje ledd jf ligningsloven § 10-2 til § 10-5, dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Endelig bemerkes at det aktuelle tilbygget i saksdokumentene er beskrevet som sommerstue, vinterhage og hagestue. Lagmannsretten benytter som regel uttrykket hagestue. Det er enighet om at det dreier seg om et vinterbygget tilbygg beregnet på helårsbruk.

Saken gjelder skatteklagenemndas vedtak av 21.6.2013 med henvisning til skattekontoret Skatt vest sitt vedtak av 17.10.2011 hvor selskapets ligning for 2008 og 2009 ble endret. Endringen besto i at kostnadene ved oppføring av hagestue, som tidligere var kostnadsført i selskapet, nå ble ansett som lønn for Hess. Endringen innebar at grunnlaget for arbeidsgiveravgift ble satt til kr 703 290 for 2008 og kr 107 509 for 2009. Arbeidsgiveravgiften utgjorde som følge av dette kr 114 323 for begge år til sammen. Tidligere årlige avskrivninger (årlige leiekostnader) ble tilbakeført, og selskapet ble gitt fradrag for lønnskostnader. Tilleggsavgiften er opplyst å utgjøre kr 34 297, slik at den samlede tvistesummen i saken er kr 148 620. Spørsmålet om endring av ligningen for Hess personlig er opplyst å være stilt i bero i påvente av nærværende sak.

Det er for øvrig enighet mellom partene om at dersom leieavtalen ikke anses reell, vil det korrekte være å behandle byggeutgiftene som lønn til Hess. Så vidt lagmannsretten forstår, er det ikke reist innvendinger mot de konkrete beløpene som fremgår av vedtaket. Det er videre enighet om at spørsmålet for lagmannsretten er om leieavtalen, skatterettslig vurdert, var reell. For ordens skyld bemerkes at lagmannsretten har sett leieavtalen under ett. Avtalen omfatter således både hagestuen og et bakenforliggende rom (arkivrom).

I og med at skattemyndighetens vedtak legger til grunn at kostnadene til hagestuen skal anses som lønn til Hess, er det naturlig å ta utgangspunkt i skatteloven § 5-1 jf § 5-10 om fordel vunnet ved arbeid. At Hess var ansatt i selskapet på det aktuelle tidspunkt er ubestridt, og som nevnt foran er det enighet om at vilkårene for å anse beløpet som lønn til Hess er oppfylt, dersom det må legges til grunn at leieavtalen ikke var reell.

Lagmannsretten er ved den konkrete vurderingen kommet til samme resultat som tingretten og kan i det alt vesentlige slutte seg til tingrettens begrunnelse.

Lagmannsretten finner det klart at hovedformålet med å oppføre hagestue, var av privat karakter for Hess og familien. Slik lagmannsretten ser det var hovedhensikten å ruste opp eiendommen med en hagestue til bruk for familien. At arealene også rent faktisk kunne og også ble benyttet til kontorformål for Hess og tidvis også for selskapene Led Nordic og Perpetuum (også før fusjonen), endrer ikke dette. Situasjonen var for så vidt ikke annerledes enn andre tilfeller hvor rom i et bolighus benyttes til kontor/jobiformål, det være seg innenfor de skatterettslige reglene om hjemmekontor eller som en rent praktisk løsning uten skatterettslige konsekvenser.

At hagestuen ble bygget primært for å ivareta familiens private behov, underbygges av flere forhold.

Lagmannsretten viser for det første til byggets fysiske karakter. Det er ubestridt at bygget ble byggemeldt som hagestue. Det er ikke noe i byggesaken som tilsier at bygget ble utformet ut fra kontorformål. Hess har selv opplyst at søknaden ble knyttet til boligformål fordi reguleringssituasjonen i området tilsa at næringsbygg ville forutsette dispensasjon eller reguleringsendring, noe som ble ansett som i beste fall tidkrevende og mest sannsynlig ikke ville blitt godtatt av bygningsmyndigheten. Etter lagmannsrettens oppfatning fremstår bygget både formelt og reelt som en hagestue. Arealene er direkte integrert i bygget for øvrig og fremstår ikke som et kontortilbygg. Hess har således opplyst at ca 8 kvadratmeter av den opprinnelige stuen ble inkorporert i hagestuen. Etter lagmannsrettens oppfatning er det lagt til rette for disponering av opprinnelig stue og hagestuen som en helhet, dette selv om det er en dør mellom de to delene. Bruken av hagestuen må også sees i sammenheng med eiendommens utearealer og bruken av disse. Lagmannsretten anser det bevist at hagestuen har vært benyttet også i forbindelse med bruken av utearealene.

Lagmannsretten viser til tegninger og foto av bygget og til vitneforklaring fra revisor Trædal Uggedal som var på befaring på eiendommen ved i alt fire anledninger, dels varslet og dels uanmeldt. Det ble da observert barneleker, sofa, bord og andre gjenstander i lokalene som ikke kan sies å ha kontormessig karakter. Hess har også erkjent at hans ektefelle ved en anledning holdt en venninnefest i lokalene og at kontorpult, pc m.v. da ble flyttet ut. Han har forklart dette med at ektefellen ikke var klar over at lokalene ikke var til privat bruk. Lagmannsretten finner det ut fra bevisførselen klart at hagestuen ikke bare ble benyttet ved denne ene anledningen men derimot regelmessig brukt til private formål, dette ved at familien, herunder barna oppholdt seg der både i forbindelse med inneaktiviteter og uteaktiviteter.

Lagmannsretten legger, som skattemyndigheten, til grunn at lokalene også ble benyttet av Hess og tidvis av ansatte i to andre selskaper, til kontorformål. Dette har imidlertid ikke avgjørende betydning for realiteten i det angivelige leieforholdet. Etter lagmannsrettens oppfatning har dette ikke skjedd med grunnlag i leieavtalen mellom Hess og selskapet, men som følge av at Hess har benyttet deler av sin private bolig til jobbrelaterte oppgaver. Noen eksklusiv rett for selskapet til å disponere lokalene med hjemmel i leiekontrakten, har det således ikke vært, og den faktiske bruken har ikke vært eksklusiv for selskapet. Hvorvidt bruken tilfredsstiller de skatterettslige reglene for hjemmekontor eller ikke, er det ikke nødvendig for lagmannsretten å gå nærmere inn på. At det i en slik sammenheng har vært utferdiget en skriftlig leiekontrakt, kan ikke tillegges avgjørende betydning.

Lagmannsretten viser også til det som fremkommer i Kemnerens rapport i forbindelse med befaring på eiendommen så sent som 27.8.2010, dvs anslagsvis to år etter at leieforholdet angivelig ble opprettet, om at Hess på dette tidspunkt ga uttrykk for at «han ville ha kostnadene som lån i selskapet». Dette gir en sterk indikasjon på at Hess var klar over at det ikke dreide seg om et reelt leieforhold.

Med den vurdering lagmannsretten har gjort av formålet ved oppføringen av hagestuen, får det heller ikke avgjørende betydning hvorvidt det var egen sanitærordning for hagestuen, i hvilken

grad lokalene var skiltet eller fremsto utad som selskapets kontorlokaler eller at selskapet ikke hadde andre kontorlokaliteter i området.

Selv om det ikke har avgjørende betydning, bemerker lagmannsretten også at det ikke ble spilt med åpne kort overfor skattemyndigheten for så vidt gjelder arrangementet. Det ble således ikke opplyst for skattemyndigheten at det eksisterte et leieforhold mellom selskapet og aksjonær Hess, men krysset av i ligningspapirene for at en slik forbindelse ikke eksisterte.

Videre mener lagmannsretten at den regnskapsføring som ble valgt for så vidt gjelder aktivering av byggeutgiftene, ikke var hverken skatterettslig eller regnskapsmessig korrekt. For det første ble det lagt opp til avskrivning over 10 år mens leieforholdet gjaldt for 12 år. Derne ble totalutgiftene ved oppføring av hagestuen, aktivert i selskapets balanse som eiendel. Det ble så foretatt linjære avskrivninger over 10 år. Selskapet, med støtte fra selskapets revisor, vitnet Stig Martin Grøsfjeld Larsen, har fremholdt at dette var i samsvar med den praksis som ble fulgt i slike tilfeller og som også skattemyndigheten på det aktuelle tidspunktet aksepterte. Det ble vist til at skattemyndigheten i 2014 kom med rundskriv hvor denne praksis ble endret slik at gjenstående forskuddsbetalt leie i stedet skulle aktiveres som en fordring fra selskapet mot utleieren, i dette tilfellet aksjonæren Hess.

Lagmannsretten kan for sin del ikke se at realitetene i saken tilsier at regnskapsføringen i dette tilfellet ga et korrekt bilde av disposisjonen, hverken regnskapsmessig eller skattemessig. Aktivering som eiendel, det være seg omløpsmiddel eller anleggsmiddel, innebar at bygget som sådan fremsto som selskapets eiendom, noe som ikke var i samsvar med leieavtalen dersom denne hadde vært reell. Ifølge leieavtalen skulle selskapet leie, ikke eie lokalene. Det korrekte ville da vært å aktivere gjenstående forskuddsbetalt leie til enhver tid som en fordring mot utleieren, i dette tilfellet Hess. De årlige leiebeløpene skulle vært ført som leiekostnad, ikke som avskrivning. Dersom dette var blitt gjort, ville det synliggjort for brukerne av regnskapene, så vel private som det offentlige, at det var et økonomisk mellomværende mellom aksjonæren og selskapet. For lagmannsrettens vurdering av realiteten ved leieavtalen er dette for så vidt ikke avgjørende, men det svekker troverdigheten av arrangementet.

Også den avtalte årlige leiekostnaden fremstår som urealistisk. Byggets totale kostnad var over 800 000 kroner. Byggets levetid må antas være vesentlig lengre enn leietiden, og linjære avskrivninger over 10 år står ikke i forhold til dette.

Lagmannsretten kan etter bevisførselen, heller ikke legge til grunn at den posteringen som ble valgt i regnskapet, var i samsvar med praksis på området og som angivelig var akseptert av skattemyndigheten. Skatterevisor Trædal Uggedal forklarte for retten at hun ikke var kjent med en slik praksis eller praksisendring.

Selskapet har vist til Informasjonsbrev av 19.2.2014 og 12.3.2014 vedrørende linjære avskrivninger til støtte for at skattemyndigheten gjennom dette ga anvisning på en praksisendring som innebar at aktivering av forskuddsleien heretter skulle skje som fordring, ikke tidligere som eiendel.

Lagmannsretten kan ikke se at de aktuelle rundskrivene har avgjørende relevans for saken. Skrivene omhandler hvordan påkostninger og vedlikeholdsutgifter skal behandles

avskrivningsmessig, i tilfeller hvor utleieren eller leieren foretar leietilpasninger på leieobjektet. I foreliggende tilfelle har lagmannsretten funnet at man ikke står overfor en reell leieavtale. Situasjonen er således at selskapet ikke har leid lokaler hos Hess, men at Hess har opprustet og brukt egne lokaler til private formål og til jobbformål. I en slik situasjon skulle leiemellomværende ikke vært registrert i selskapets regnskap overhode. Dersom leieforholdet derimot hadde vært reelt, skulle det vært ført i henhold til realitetene, jf lagmannsrettens merknader foran. Lagmannsretten kan ikke se at informasjonsskrivene endrer dette.

Lagmannsretten kan heller ikke se at den rettspraksis ankende part har vist til, gir støtte for at man i foreliggende tilfellet står overfor en reell leieavtale.

I Utv-1996-360 og Utv-2001-1109 kom tingretten til at leieforholdet lettere anses som reelt, når selskapet ikke har andre kontorer i nærheten. Dette er lagmannsretten enig i, men det får ikke avgjørende betydning i vår sak.

Når det gjelder Trondaldommen, Utv-1996-16, fremgår det av lagmannsrettens premisser at skattemyndighetens begrunnelse for ikke å godta at det forelå et leieforhold, var at ordningen var etablert først og fremst for å passe til Trondals arbeidsmønster. Denne begrunnelse fant lagmannsretten, i motsetning til tingretten ikke holdbar. I saken var det heller ikke en situasjon hvor utleieren, som i vårt tilfelle, lot oppføre et tilbygg til sin egen bolig, for så å kostnadsføre bygget gjennom selskapet og la selskapet leie lokalene for et tilsvarende beløp. Det avgjørende i vår sak er således at siktemålet var å skaffe Hess og familien lokaler til privat bruk, ikke å etablere et kontortilbygg som selskapet i sin tur skulle leie eller faktisk leide.

Når det gjelder tilleggsavgift, finner lagmannsretten klar sannsynlighetsovervekt for at leieavtalen ikke var reell. Som nevnt foran er det ubestridt at skattyteren i dette tilfellet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndigheten for inntektsårene 2008 og 2009. Under henvisning til folketryktdloven § 24-3 tredje ledd jf ligningsloven § 10-2 til § 10-5, finner lagmannsretten at vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift som bestemt av skattemyndigheten er oppfylt.

På denne bakgrunn anser lagmannsretten skattemyndighetens vedtak for korrekt. Anken blir å forkastes.

Anken har ikke ført fram, og ankende part må dekke ankemotpartens sakskostnader for lagmannsretten. Advokat Syvertsen har levert omkostningsoppgave stor kr 228 248, hvorav salær kr 175 000 ekskl mva. I tillegg kommer utgifter til reise mv med kr 7 599 samt merverdiavgift med kr 45 650. Beløpet anses nødvendig for en forsvarlig bistand i saken, jf tvisteloven § 20-5. For øvrig vises det til tvisteloven § 20-2 første jf andre ledd. Det er ikke aktuelt å anvende noen av unntaksbestemmelsene.

Når anken forkastes, blir tingrettens sakskostnadsavgjørelse stående.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning:*

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Perpetuum AS til Staten ved Skatt Vest kr 228 248 - kronertohundreogtjueåttetusen tohundreogførtiåtte - innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.

## SkN 15-033 Uoppgitt inntekt - tilleggsskatt, tidfestingsfeil, fri rettshjelp

**Lovstoff:** Ligningsloven § 10-2, § 10-3 og § 10-4. EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c.

**Bogarting lagmannsrett:** Dom av 10. mars 2015, **sak nr.:** LB-2014-69158

**Dommere:** Lagmann Hans-Petter Jahre, lagdommer Harald Georg Venger, tilkalt dommer, sorenskriver Tore Lindseth. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-145641 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-69158 (14-069158ASD-BORG/03).

**Parter:** Staten v/Skatt øst (advokat Tomasz Edsberg) mot Global Skipsholding Norden 2 AS (advokatfullmektig Jana Katarina Johnsen) (advokat Hugo Pedersen Matre).

**Sammendrag:** Det var uomtvistet at et aksjeselskap hadde unnlatt å oppgi til beskatning inntekt på 9,1 millioner kroner fra et indre selskap det var deltaker i. Tvisten gjaldt om det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt som følge av feilen, og om tilleggsskatten i så fall skulle beregnes etter reglene om tidfestingsfeil. Årsaken til at inntekten ikke var oppgitt i deltakerskjemaet var en teknisk eller menneskelig feil da tallene skulle overføres elektronisk til deltakeroppgaven. Aksjeselskapet var for øvrig forretningsfører for det indre selskapet, og hadde gitt korrekte opplysninger i det indre selskapets selskapsoppgave. Lagmannsretten fant at forholdet ikke var unnskyldelig – aksjeselskapet hadde etter rettens mening ikke foretatt tilstrekkelig kontroll av de ligningsopplysninger som ble gitt. Selskapet fikk imidlertid medhold i at forholdet skulle anses som en tidfestingsfeil etter ligningsloven § 10-4 nr 4 bokstav c. Lagmannsretten la til grunn at denne bestemmelsen kunne få anvendelse selv om det ikke dreide seg om en periodiseringsfeil. Lagmannsretten fant etter en konkret vurdering at selskapet hadde sannsynliggjort at feilen ville blitt oppdaget og rettet av eget tiltak. Selskapets anførsel om at saken gjelder tilleggsskatt og at det derfor uansett utfall måtte få dekket sine sakskostnader etter EMK artikkel 6 nr 3, jf menneskerettsloven § 2, førte ikke frem. Lagmannsretten uttalte at et slikt krav ikke kunne tas med som et sakskostnadskrav mot motparten, men i stedet må fremmes for fylkesmannen etter rettshjelploven.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 22. februar 2013 om ligningen av Global Skipsholding Norden 2 AS for 2009. Det er uomtvistet at en skattepliktig inntekt på 9,1 millioner kroner som var selskapets andel av overskuddet i et indre selskap, ikke ble oppgitt til beskatning. Endringen av ligningen er det således ikke tvist om. Tvisten gjelder vedtaket om å ilegge 30 % tilleggsskatt.

Global Skipsholding Norden 2 AS (GSH) ble stiftet i oktober 2006. Det påfølgende år begynte selskapet med operativ virksomhet med det formål å investere i og drifte skip, rigger og andre

aktiva, og/eller finansielle produkter som naturlig hører inn under offshore, transport eller maritim sektor, direkte eller indirekte gjennom deltakelse i lignende selskaper.

GSH er det operative morselskapet for en skipsinvesteringsportefølje som er organisert i egne skipseiende datterselskaper. GSH og dets datterselskaper omtales som GSH Norden 2 konsernet og har to eierselskaper; Global Skipsholding 2 AB og Global Skipsholding 2 AS, med eierandeler på hhv. 50,56 % og 49,44 %. I årsberetningen for 2009 er det opplyst at konsernet i løpet av 2008/2009 har opparbeidet seg en portefølje på totalt 18 skip til en verdi av om lag USD 620 millioner.

GSH var for inntektsåret 2009 deltaker i det indre selskapet LPG Carrier I DIS (LPG), med en eierandel på 45,015 %. GSH hadde derfor plikt til å levere deltakeroppgave, skjema RF-1221, som vedlegg til selvangivelsen. Når selskapet skulle levere i skatteetatens portal for elektronisk kommunikasjon, Altinn, ble det både 31. mai og 2. juni 2010 opprettet en blank deltakeroppgave for selskapets andel i LPG. Andel overskudd var satt til kroner 0 og andel av den negative formuen manglet (post 101, 110 og 120). GSH hadde også ansvaret for utfylling og innlevering av ligningsoppgaver for LPG. I LPGs innleverte ligningsoppgave for 2009 fremkom det - korrekt - at GSHs andel av overskuddet utgjorde kroner 9 117 943 og andel negativ formue var kroner 19 502 861.

GSH ble i brev av 18. februar 2011 varslet om at ligningen for inntektsåret 2009 ville bli tatt opp til endring. Skatteetaten utferdiget 31. mars 2011 også varsel om tilleggsskatt. GSH har anført at sistnevnte varsel ikke ble mottatt. Selskapet har ikke fremmet innsigelser til de to varslene, men la i vedlegg til selvangivelsen for 2010 (innlevert 31. mai 2011) endringen i varselet av 18. februar til grunn for inntektsåret 2009. GSH ga den gang ingen begrunnelse for hvorfor aktuelle beløp ikke var medtatt i deltakeroppgaven.

Skattekontoret fattet 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.  
Tilleggsskatt ilegges med 30 % av skatten på 9 117 943.

Ligningen ble etter klage 31. august 2011 fastholdt i Skatteklagenemndas vedtak 22. februar 2013. Selskapet fikk innsyn i skattekontorets innstilling til vedtak, jf. sistnevntes ekspedisjon 11. september 2012, og saksøker innga merknader 4. oktober s.å.

I stevning mottatt ved Oslo tingrett 4. september 2013, tok Global Skipsholding Norden 2 AS ut søksmål mot staten ved Skatt øst om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak.

Oslo tingrett avsa 11. februar 2014 dom 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 illeggelse av 30 % tilleggsskatt. Ved ny ligning legges til grunn at tilleggsskatt ikke skal ilegges.
2. Staten ved Skatt øst betaler 199 436 - etthundreogtittinitusen firehundreogtrettiseks - kroner til Global Skipsholding Norden 2 AS i saksomkostninger innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

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

Staten v/Skatt øst har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 12. og 13. februar 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger. Jens Harald Henriksen møtte med fullmakt og avga forklaring som partsrepresentant for ankemotparten. Det ble avhørt to vitner. Om bevisførselen for øvrig vises til rettsboken.

### **Den ankende part, Staten v/ Skatt øst, har i hovedtrekk anført:**

Skatteklagenemndas vedtak 22. februar 2013 er gyldig. Den skattepliktige inntekts størrelse er uomtvistet. Det er også uomtvistet at GSH skulle ha oppgitt inntekten til beskatning i inntektsåret 2009, og at dette ikke ble gjort. Det er videre på det rene at opplysningssvikten førte eller kunne ha ført til en skattemessig fordel for GSH. De objektive vilkår for tilleggsskatt er da oppfylt, jf ligningsloven § 10-2 nr 1.

Det foreligger ikke unnskyldelige forhold som gjør at tilleggsskatt likevel ikke skulle vært fastsatt, jf ligningsloven § 10-3 nr 1. Opplysningssvikten skyldes GSHs manglende aktsomhet ved utarbeidelse og/eller kontroll av ligningsoppgavene. Det er her uten betydning om det var de samme personene som ga (riktige) opplysninger på vegne av LPG og (uriktige/mangelfulle) opplysninger på vegne av GSH. Den omstendighet at feilen lett kunne oppdages av skattemyndighetene ved å sammenholde oppgaven fra GSH med oppgaven fra LPG, kan heller ikke medføre at tilleggsskatt ikke skulle ha vært ilagt.

Tilleggsskatten skal beregnes etter hovedregelen i ligningsloven § 10-4 nr 1. Bestemmelsen om tidfestingsfeil i § 10-4 nr 4 er ikke anvendelig. I denne saken er det ingen tvil om tidfestingen av den aktuelle inntekten.

Skatteklagenemndas vedtak er ikke ugyldig på grunn av saksbehandlingsfeil. Det må både legges til grunn at varsel om tilleggsskatt ble sendt fra skattekontoret og at det kom frem til skattyter, jf ligningsloven § 10-2 nr 2.

Vedtaket er heller ikke mangelfullt begrunnet, jf ligningsloven § 3-11 nr 1.

Spørsmålet om sakskostnader må avgjøres etter tvistelovens alminnelige regler. GSH har ikke krav på å få dekket advokatkostnadene av staten etter EMK artikkel 6 nr 3.

### **Staten har lagt ned slik påstand:**

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

### **Ankemotparten, Global Skipsholding Norden 2 AS, har sammenfatningsvis gjort gjeldende:**

Det erkjennes at GSH skulle ha oppgitt inntekten på 9,1 millioner kroner til beskatning i inntektsåret 2009, og at dette ikke ble gjort. Denne feilen var «unnskyldelig på grunn av ... annen

årsak», jf ligningsloven § 10-3 nr 1, og tilleggsskatt skulle da ikke vært ilagt. Feilen besto i at da GSH forsøkte å levere deltakeroppgaven RF-1221 på Altinn ble det generert en nulloppgave. Årsaken til at denne feilen oppsto er uvisst. Selskapet hadde ikke til hensikt å unndra skatt og forsøkte å gjøre dette riktig. Dessuten var risikoen for unndragelse liten ettersom GSH på vegne av LPG hadde gitt skattemyndighetene korrekte opplysninger i selskapsoppgaven og deltakeroppgaven. Også profesjonelle utøvere kan gjøre feil uten at dette skal avstedkomme sanksjoner som tilleggsskatt.

En eventuell tilleggsskatt må beregnes etter den såkalte nettometoden, jf ligningsloven § 10-4 nr 4 bokstav c, idet feilen ville blitt avdekket og korrigert det påfølgende inntektsår.

Skatteklagenemndas vedtak er uansett ugyldig på grunn av saksbehandlingsfeil. Nemndas avgjørelse inneholder utelukkende en standardformulering etter gjengivelsen av skattekontorets innstilling, og dette tilfredsstiller ikke ligningslovens krav til begrunnelse.

GSH fikk heller ikke forhåndsvarsel om tilleggsskatt slik ligningsloven § 10-2 krever. Selskapet ble først kjent med varselbrevet i en telefonsamtale etter at vedtaket om tilleggsskatt var mottatt.

Uansett hvilket utfall saken får har GSH rett til å få dekket sine sakskostnader av staten, enten etter tvistelovens regler eller etter EMK artikkel 6 nr 3 bokstav c. Tilleggsskatt er straff i EMKs forstand. Selskapet har ikke forutsetninger for å føre saken uten juridisk bistand og har heller ikke midler til å betale for denne selv. Fri rettshjelp er påkrevd i rettferdighetens interesse.

**GSH har lagt ned slik påstand:**

Prinsipalt:

1. Anken forkastes.

Subsidiært:

2. Skatteklagenemndens vedtak 22. februar 2013 i endringssak for Global Skipsholding Norden 2 AS vedrørende inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at tilleggsskatten beregnes av nettofordelen ved at beskatningen utsettes ett år.

Under både prinsipalt og subsidiært alternativ:

3. Staten v/Skatt øst pålegges å erstatte Global Skipsholding Norden 2 saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten uavhengig av sakens utfall etter EMK art. 6 nr. 3 c og/eller etter tvistelovens alminnelige regler.

**Lagmannsretten har kommet til et annet resultat enn tingretten og ser slik på saken:**

**1. Noen generelle utgangspunkter - domstolskontroll og beviskrav**

Ileggelse av ordinær tilleggsskatt på 30 % innebærer *straffesiktelse* etter EMK artikkel 6 nr 1, jf Rt-2002-509 på side 522 og storkammeravgjørelsen i Rt-2008-1409 avsnitt 73. Dette medfører imidlertid ikke at sanksjonen må ilegges av en domstol i første instans. Tilleggsskatt faller således utenfor Grunnloven § 96, se for eksempel Rt-2014-620 avsnitt 57 og 58, men saksbehandlingen, herunder den etterfølgende domstolskontrollen, må oppfylle konvensjonens krav, se Rt-2014-620 avsnitt 47 og 48.

I en sak om tilleggsskatt har domstolene *full prøvingsrett*. Dette gjelder også om man ser bort fra EMKs krav til domstolskontrollen, ettersom skjønnet etter ligningslovens bestemmelser om tilleggsskatt er et rettsanvendelsesskjønn. Det er således en del av rettsanvendelsen å ta stilling til om skattyters forhold «må anses unnskyldelig», jf ligningsloven § 10-3 nr 1.

En annen konsekvens av at tilleggsskatt innebærer straffesiktelse etter EMK artikkel 6 er at reglene om avskjæring i domstolene av opplysninger som skattyter har forsømt å gi under ligningsbehandlingen, ikke kan anvendes, jf Rt-2002-509 på side 529. Avgjørelsen treffes således ut fra faktum slik det er opplyst på *domstidspunktet*.

Det følger av storkammeravgjørelsen i Rt-2008-1548 avsnitt 68 og 105 at det for ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 første ledd er oppfylt. Etter lagmannsrettens syn gjelder det samme *beviskravet* ved bedømmelsen av om skattyters forhold er unnskyldelig etter § 10-3. For å ilegge tilleggsskatt må det således med klar sannsynlighetsovervekt legges til grunn at det ikke foreligger unnskyldelig forhold. Skattyteren har bevisbyrden for at det foreligger en unnskyldningsgrunn, jf Rt-2002-509 på side 519.

Beviskravet gjelder de materielle vilkårene for å ilegge tilleggsskatt. På samme måte som i saker om formell straff, må det legges til grunn at beviskravet for prosessuelle forhold (faktiske forhold av betydning for bedømmelsen av om det begått en saksbehandlingsfeil) er alminnelig sannsynlighetsovervekt, jf Rt-2004-1561 avsnitt 11 og Rt-2006-856 avsnitt 18. Her skal retten således legge til grunn de faktiske forhold som fremstår som mest sannsynlig. I vår sak får dette betydning for spørsmålet om hvorvidt forhåndsvarsel om tilleggsskatt ble sendt og er kommet frem.

## **2. Anførselen om feil ved vedtakets innhold - var opplysningssvikten unnskyldelig?**

Lagmannsretten behandler først anførselen om feil ved vedtakets innhold. Dette er hovedtemaet i saken.

Ligningsloven fastsetter i § 10-2 nr 1 at dersom en skattyter gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, skal han ilegges tilleggsskatt. Kravet om riktige og fullstendige opplysninger må ses i sammenheng med skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven § 4-1 flg.

I saken her er det uomtvistet at det foreligger en opplysningssvikt som følge av den mangelfulle deltakeroppgaven, og at denne svikten kunne lede til skattemessige fordeler. Grunnvilkåret for ileggelse av tilleggsskatt er således oppfylt. Tilleggsskatt ilegges på objektivt grunnlag, men for å unngå urimelige utslag gjør § 10-3 unntak når det foreligger nærmere angitte unnskyldningsgrunner.

Således bestemmer ligningsloven § 10-3 nr 1 at tilleggsskatt ikke skal fastsettes når «skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.» I vår sak er problemstillingen om opplysningssvikten var «unnskyldelig på grunn av ... annen årsak.»

Det er på det rene at det skal mye til for at uriktige eller mangelfulle opplysninger fra en profesjonell skattyter kan anses unnskyldelig. I forarbeidene til bestemmelsen (Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 8.3.2 uttales på side 42 og 43:

I et system der tilleggsskatten skal ilegges etter objektive kriterier, er det nødvendig med unntaksregler for å unngå urimelige eller uønskede resultater. Det er derfor behov for regler om unntak fra tilleggsskatt. Skattyter må blant annet kunne unntas fra tilleggsskatt dersom den manglende oppfyllelse av opplysningsplikten fremstår som unnskyldelig.

...

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. Ytterligere eksempler kan være lite synlige feil i tredjepartsoppgaver (lønnsoppgaver, kontooppgaver mv.) ... som ikke kvalifiserer som «åpenbare regne- eller skrivefeil», jf. punkt 8.4.3, men som likevel kan inntreffe ubevisst uten at skattyter eller dennes medhjelper kan lastes for det. Når det gjelder mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må det imidlertid forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsopplysninger. Terskelen for å anse opplysningsfeil som unnskyldelige vil derfor måtte ligge høyere enn ellers i slike tilfeller.

Som departementet påpeker i det siterte avsnittet ovenfor, må det hos mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, slik tilfellet er for GSH, forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsopplysninger, og i slike tilfeller ligger derfor terskelen for å anse opplysningsfeil som unnskyldelige høyere enn ellers.

Videre fremholdes samme sted i forarbeidene:

Skattyteren er ansvarlig for at alle opplysninger som gis til ligningsmyndighetene, er riktige og fullstendige ... Feil hos medhjelper vil derfor som den klare hovedregel ikke være et unnskyldelig forhold for skattyter, med mindre feilen kan anses unnskyldelig hos begge.

Det fritar således ikke skattyteren for tilleggsskatt om opplysningssvikten skyldes svikt hos en ekstern regnskapsfører eller revisor.

Vurderingstemaet for lagmannsretten er etter dette om GSH hadde tilstrekkelig grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner for utarbeidelse og kontroll av de aktuelle ligningsopplysninger.

Etter det som ble opplyst under ankeforhandlingen, legger lagmannsretten til grunn at GSH ikke hadde egne ansatte, men selskapet hadde en forretningsføreravtale med ABG Sundal Collier. Økonomifunksjonen i GSH ble således utøvet av ansatte i Sundal Collier. Irene Berge førte regnskapet, Toril Sellæg, som er statsautorisert revisor, kontrollerte, og Jan Harald Henriksen hadde det overordnede ansvaret. Selskapets eksterne revisor var Ernst & Young AS med statsautorisert revisor Morten Haukaas som ansvarlig.

Et indre selskap er ikke eget skattesubjekt. Overskudd eller underskudd fordeles på deltakerne og lignedes på deltakernes hånd. Selskapet skal imidlertid gi ligningsoppgaver til skattemyndighetene omtrent som om det var et eget skattesubjekt. Således leverte LPG selskapsoppgave RF 1215 og deltakeroppgave RF 1233 for 2009. Begge disse oppgavene var riktige og viste at GSHs andel av LPGs overskudd utgjorde 9 117 943 kroner. GSH var etter det opplyste forretningsfører for LPG i henhold til forretningsføreravtale mellom partene, og selskapet utarbeidet og innleverte RF 1215 og RF 1233 på LPGs vegne.

Da GSH skulle levere sin egen selvangivelse for 2009, skulle skjema RF 1221 vedlegges. Bortsett fra skjemaoverskriften og skjemanummeret var dette skjemaet likelydende med RF 1233 som GSH hadde utarbeidet og innlevert på LPGs vegne. RF 1221 forelå elektronisk, men det kunne ikke importere data fra regnskapsprogram. Opplysningene fra skjema RF 1233 måtte således skrives inn manuelt i RF 1221. I denne prosessen gikk noe galt. Det ble opprettet en «blank» deltakeroppgave (RF 1221) som ble levert i Altinn sammen med selskapets selvangivelse og andre vedlegg til denne. Deltakeroppgaven for 2009 hentet automatisk utgående verdier fra deltakeroppgaven for 2008. Dette innebar at post 110 Andel overskudd/underskudd var blank til tross for at det skulle stått 9 117 943 kroner, at post 120, som er en sumpost, sto oppført med 0 (null), og sumpost 140 var blank selv om inntekten skulle stått der også. Feilen forplantet seg til næringsoppgaven og selvangivelsen. I næringsoppgaven var post 0655 Skattemessig overskudd på andel i deltakerlignet selskap blank, selv om inntekten på 9,1 millioner kroner skulle vært ført der. Dessuten var det oppgitte underskudd i post 0999 uriktig, idet dette ikke var på 24,2 millioner kroner, men skulle vært 15,1 millioner. Også i selvangivelsen (postene 222, 230, 240, 260 og 290) ble fremførbart underskudd uriktig oppgitt til 24,2 millioner kroner i stedet for 15,1 millioner kroner.

Slik lagmannsretten har forstått det, måtte, som nevnt, opplysningene i RF 1221 overføres manuelt fra RF 1233, mens opplysninger ble overført elektronisk fra RF 1221 til næringsoppgaven og selvangivelsen. Selvangivelsen for GSH med vedlegg for 2009 ble først levert 31. mai 2010 og så levert på ny 2. juni 2010, idet selskapet i mellomtiden rettet en feil som er uten betydning for saken her.

Hvorfor GSH leverte RF 1221 med uriktig innhold er uvisst. Selskapet har med styrke fremholdt at Berge satt med de riktige opplysningene i deltakeroppgaven fra LPG (RF 1233) foran seg da hun skulle fylle ut RF 1221, og at hun ikke har skrevet inn uriktige opplysninger i skjemaet. Selskapet har pekt på at skjemaet dette året var spesielt omfattende, slik at mange skjermbilder måtte fylles ut.

Det er likevel på det rene at den helt sentrale opplysning som skattemyndighetene skulle ha ved RF 1221, og som også ville bli overført til næringsoppgaven, var GSHs andel av overskuddet eller underskuddet i LPG. For lagmannsretten står det da som nærliggende at når skjemaet ble sendt med uriktig innhold, kan kvalitetssikringen ved utarbeidelsen av ligningsopplysninger ikke ha vært god nok. Hvis det var så vanskelig å fylle ut skjemaet som selskapet hevder, burde man iallfall før skjemaet ble levert på Altinn ha kontrollert at opplysningene som sto i skjemaet, var riktige. Retten tilføyer at det også var mulig å åpne skjemaet for kontroll og eventuelle endringer etter at det var levert. Som nevnt ovenfor, rettet selskapet selvangivelsen for 2009 på et annet punkt etter at den var levert første gang.

Ved vurderingen av om feilen var unnskyldelig må det videre legges vekt på at det dreide seg om et betydelig beløp, både nominelt (i kroner) og relativt (som andel av årsresultatet for GSH). Dette tilsier at feilen burde vært oppdaget.

Også den eksterne revisor, statsautorisert revisor Morten Haukaas, kunne ha oppdaget feilen før selvangivelsen ble levert. Han forklarte i retten at da han signerte selvangivelsen for GSH i Altinn, var hans kontroll på et mer overordnet nivå. Han konstaterte at alle skjemaene forelå som skulle vedlegges, og at selskapets årsresultat lå på forventet nivå, men sjekket ikke detaljene. Han opplyste at det ville vært mulig for ham å åpne RF 1221 og kontrollere innholdet. Hvis han hadde gjort det, ville han umiddelbart sett feilen. Han var revisor også for LPG og visste derfor at det var et overskudd i dette selskapet som ble fordelt på deltakerne. Resultattallet på null i skjemaet måtte derfor være galt.

Da selskapet fikk skatteoppgjøret for 2009 i oktober 2010, ble heller ikke dette kontrollert. Oppgjøret viste et underskudd til fremføring på 24,2 millioner kroner, mens det riktige altså skulle vært 15,1 millioner kroner. Dette er et betydelig avvik, som man etter rettens syn ville ha oppdaget om man hadde gått tilbake og kontrollert tallene for 2009.

Etter dette er lagmannsrettens konklusjon at opplysningssvikten ikke er unnskyldelig. Den ville vært unngått ved en enkel kontroll av at opplysningene i RF 1221 hadde blitt lagt inn riktig før selvangivelsen med vedlegg ble levert i månedsskiftet mai/juni 2010. Denne kontrollen kunne vært foretatt enten av selskapet selv eller av revisor. Beløpets størrelse - feilen utgjør en vesentlig del av årsresultatet i GSH - tilsier at feilen burde ha blitt fanget opp. Dette gjelder selv om GSH gikk med underskudd slik at det uansett ikke ville bli noen betalbar skatt for 2009.

GSH har videre anført at selskapet ikke hadde til hensikt å unndra skatt. Staten har ikke bestridt dette, og heller ikke lagmannsretten kan se at det er grunnlag for å hevde at feilen skjedde i unndragelseshensikt. Det er tvert i mot på det rene at GSH aktivt hadde innberettet korrekte tall til skattemyndighetene i egenskap av regnskapsfører for LPG, men at innrapporteringen feilet da det samme tallene ble innrapportert i egenskap av skattyter. For spørsmålet om tilleggsskatt har dette imidlertid liten betydning. Slik hensikt er ikke noe vilkår for å ilegge tilleggsskatt. Tvert om ilegges tilleggsskatt på tilnærmet objektivt grunnlag, og en opplysningssvikt som både kunne og burde vært oppdaget dersom GSH hadde hatt tilstrekkelig grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsopplysninger, og som derfor ikke er unnskyldelig, blir ikke unnskyldelig selv om unndragelseshensikt mangler.

Selskapet har også vist til lovhistorikken. Før 2010 inneholdt § 10-4 nr 1 denne bestemmelsen i tredje punktum:

Satsen skal være 15 % når de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.

Ved lov 19. juni 2009 nr 49 som endret ved lov 11. desember 2009 nr 128 ble denne bestemmelsen opphevet med virkning fra 1. januar 2010.

Ved lov 22. juni 2012 nr 38 ble det med virkning fra og med inntektsåret 2011 innført en sats på 10 % tilleggsskatt i § 10-2 annet punktum:

Satsen skal være 10 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 5 eller 6.

Denne 10 % - regelen kunne imidlertid ikke anvendes når opplysningene var gitt av et deltakerlignet selskap, ettersom innberetningen fra dette skjer etter kapittel 4 og ikke etter kapittel 5 eller 6. Derfor ble loven endret på ny ved lov 19. desember 2014 nr 77 med virkning fra og med inntektsåret 2014. Det ble da tilføyd et nytt tredje punktum:

Foregående punktum gjelder tilsvarende for deltakere som skattlegges etter skatteloven § 10-40 til § 10-49 for poster som selskapet har gitt ukrevet etter § 4-9.

I vår sak er det på det rene at LPG ukrevet og i rett tid hadde gitt korrekte opplysninger til ligningsmyndighetene om selskapets overskudd og fordelingen av dette på deltakerne. Risikoen for fastsettelse av for lav skatt er åpenbart lavere når ligningsmyndighetene allerede har fått de relevante opplysninger fra det deltakerlignede selskap.

GSH mener at selskapet her faller mellom flere stoler. Satsen på 15 %, som tidligere kunne vært anvendt, var opphevet, og satsen på 10 % var ennå ikke innført. Selskapet viser også til at det var en forutsetning da satsen på 15 % ble opphevet at man i større grad skulle bruke unntaket for unnskyldelige forhold, slik at skattyterne etter endringen skulle slippe tilleggsskatt i mange av de tilfeller som før endringen ville medført tilleggsskatt på 15 %.

Til dette bemerker lagmannsretten at en næringsdrivende må forholde seg til de skatteregler, herunder reglene om tilleggsskatt, som gjelder til enhver tid. Det er mulig man kan si at GSH var «uheldig» som gjorde seg skyld i opplysningssvikt i et inntektsår hvor det bare var én sats for ordinær tilleggsskatt, nemlig 30 %. Men slik var det. Avgjørende for om det var riktig å ilegge tilleggsskatt er derfor om GSHs eget forhold var unnskyldelig. Ved denne vurderingen kan det etter lagmannsrettens syn i liten grad vektlegges at risikoen for fastsettelse av for lav skatt var lavere fordi ligningsmyndighetene allerede hadde fått korrekte opplysninger om GSHs andel av overskuddet i LPG direkte fra LPG.

GSH var, som nevnt, forretningsfører for LPG. Et særtrekk ved faktum i denne saken er at det var de samme personer i Sundal Collier (først og fremst Berge og Sellæg) som på vegne av GSH og LPG besørget at skattemyndighetene fikk korrekte oppgaver om overskuddet i LPG og GSHs andel av dette (RF 1215 og 1233), men som likevel mislyktes med å levere riktig oppgave fra GSH om GSHs andel av overskuddet i LPG (RF 1221). Heller ikke dette sammenfallet av personer kan imidlertid gjøre at kontrollsvikten i GSH ved utarbeidelsen av ligningsopplysninger for 2009 blir unnskyldelig i ligningslovens forstand.

Etter dette er lagmannsrettens konklusjon at unntaket fra tilleggsskatt for unnskyldelig forhold, jf ligningsloven § 10-3 nr 1 ikke får anvendelse i saken her.

### **3. Anførselen om tidfestingsfeil**

GSH anfører subsidiært at tilleggsskatt må beregnes etter nettometoden, idet opplysningssvikten etter selskapets syn må bedømmes som en tidfestingsfeil etter alternativet i ligningsloven § 10-4 nr 4 bokstav c. Til dette innvender staten at det ikke er tvilsomt hvilket inntektsår den aktuelle inntektspost skal henføres til, og at det da ikke foreligger noen feil ved tidfestingen.

Ligningsloven § 10-4 nr 4 bokstav c lyder slik:

4. Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggsskatten av nettofordelen ved den utsatte beskatningen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når

...

c) ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, men skattyter sannsynliggjør at inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragsført i senere inntektsår.

Bestemmelsen i § 10-4 nr 4 fikk sin nåværende ordlyd ved endringslov 19. juni 2009 nr 49. Om tidfestingsfeil heter det i forarbeidene (Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) side 54-55):

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.

Dette innebærer at nettometoden for det første skal brukes ved tidfestingsfeil som automatisk motvirkes i et senere skatteår (automatisk reversering). Uttrykket automatisk indikerer at opprettingen skjer uten at det er behov for nye opplysninger fra skattyter, kontrolltiltak eller nye vurderinger for at reverseringen skal inntre. Eksempler på tidfestingsfeil som automatisk reverseres, er for tidlig utgiftsføring av en senere fradragsberettiget post, føring av driftsmiddel inn på uriktig saldogruppe med høyere avskrivningssats enn den korrekte, og unnlatt prosentvis inntektsføring av korrekt etablert positiv gevinst- og tapskonto eller annen inntektssaldo. Feilene vil i disse tilfellene bare resultere i en skatteutsettelse og ikke en endelig skattebesparelse.

For det andre skal nettometoden anvendes når feilen er motvirket ved at skattyteren selv har inntektsført beløp eller redusert fradragsbeløp før feilen oppdages av ligningsmyndighetene.

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 uskyldspresumpsjonen 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 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. Særlig kyndige skattytere vil imidlertid i mindre grad kunne høres med et slikt synspunkt.

Etter ordlyden i bokstav c er vurderingstemaet om det må legges til grunn at inntekten uansett ville blitt inntektsført i et senere inntektsår. Det er etter ordlyden ikke avgjørende om det knytter seg større eller mindre tvil til hvilket ligningsår inntekten skal henføres til. Likevel må statens anførsel oppfattes slik at man mener at bestemmelsen bare kan anvendes der det kan være usikkerhet om hvilket inntektsår den aktuelle inntektspost skal henføres til, noe som ikke er tilfellet i vår sak.

Uttrykket «tidfestingsfeil», som er grunnbegrepet i bestemmelsen, kan etter en alminnelig språklig forståelse støtte statens syn. Det er noe anstrengt å kalle det tidfestingsfeil hvis det er hevet over enhver fornuftig tvil hva som er riktig tidfesting av en inntektspost. Også Rt-2006-333, som etter forarbeidene synes å stå sentralt i begrunnelsen for regelen i bokstav c, kan trekke i den retning staten anfører. I denne saken var ett av tvistepunktene om inntekten skulle medtas i 2001 eller i 2002.

På den annen side er begrepet «tidfestingsfeil» definert i loven selv «i denne sammenheng» ved oppregningen av alternativer i bokstavene a til c. Etter lagmannsrettens syn er det vanskelig å komme bort fra at definisjonen i alternativ c omfatter mer enn periodiseringsfeil i snever forstand. Således er vurderingstemaet i denne bestemmelsen, som nevnt, om det må legges til grunn at «inntekten uansett ville blitt inntektsført ... i senere inntektsår». Denne formuleringen omfatter også situasjonen der en inntektspost ikke har kommet med på selvangivelsen ved en forglemmelse eller ved en teknisk eller menneskelig feil.

Det følger videre av ordlyden i bokstav c at bevisbyrden påhviler skattyteren. I og med at det her dreier seg om en beregningsregel og ikke om vilkår for å ilegge tilleggsskatt, er beviskravet alminnelig sannsynlighetsovervekt. Likevel legges til grunn, som uttalt av Høyesterett i Rt-2006-333 avsnitt 66, at bevisvurderingen må «ta preg av at tilleggsskatt er å anse som straff.» Det er også uproblematisk i forhold til EMK at bevisbyrden er snudd. Det er imidlertid lite tvilsomt at bedømmelsen av hvorvidt det er sannsynliggjort at inntekten ville blitt oppgitt et senere år, påvirkes av hva slags periodiseringsfeil det er tale om.

Lagmannsretten tilføyer at siden tilleggsskatt er en pønalt begrunnet forvaltningssanksjon, må ordlyden veie tungt som rettskilde. Dette gjelder også for en beregningsregel som § 10-4 nr 4. Etter lagmannsrettens mening bør man iallfall være tilbakeholden med å tolke bestemmelsen innskrenkende til skade for borgeren. Hvis bestemmelsen har fått et videre anvendelsesområde enn lovgiveren egentlig tilsiktet, må dette korrigeres av lovgiveren og ikke av domstolene.

De hensyn som begrunner nettoberegning, er angitt slik i forarbeidene (Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 54):

Ut fra prinsippet om forholdsmessighet mellom overtredelsen (den sparte skatt) og sanksjonen (størrelsen på tilleggsskatten) vil nettometoden generelt sett gi et prinsipielt riktigere resultat enn bruttometoden. Hvis man bruker nettometoden, vil størrelsen på tilleggsskatten variere med antall år tidfestingsfeilen gjør seg gjeldende, det vil si at det for eksempel vil bli ilagt mer tilleggsskatt hvis feilen blir motvirket etter ti år, enn hvis den blir motvirket etter ett år. Dette gjenspeiler at skattyterens besparelse også vil være tilsvarende større når det er gått lengre tid. Bruttometoden gir lik tilleggsskatt uavhengig av hvor lang tid som er gått. Dette innebærer at skattyteren i utgangspunktet vil få en uforholdsmessig streng sanksjon ved tidfestingsfeil av

kort varighet, mens denne effekten avtar ved lengre intervaller mellom skattyterens tidfesting og korrekt tidfesting. I tilfeller hvor det går lang tid mellom faktisk og korrekt tidfesting, kan skattyteren komme bedre ut med bruttometoden enn med nettometoden.

Slik lagmannsretten ser det, gjør de hensyn som begrunner nettoberegning av tilleggsskatt, seg gjeldende med samme styrke i de tilfeller hvor man har gode holdepunkter for at inntekten vil bli oppgitt et senere år, som ved de egentlige periodiseringsfeil. Også i disse tilfellene kan en bruttoberegning virke uforholdsmessig strengt og fremstå som en urimelig reaksjon på feilen.

I saken her har lagmannsretten kommet til at GSH har sannsynliggjort at feilen ville blitt korrigert ved selvangivelsen for 2010 selv om ligningsmyndighetene ikke hadde tatt opp forholdet i mellomtiden.

Det vises i denne forbindelse til at GSH som forretningsfører for det deltakerlignede selskap besørget at dette leverte korrekte oppgaver, mens GSH som skattyter åpenbart feilet i intensjonen om å overføre det samme tallmaterialet til egen deltakeroppgave. Feilen ble så automatisk overført til selvangivelsen og næringsoppgaven. Det foreligger derfor konkrete holdepunkter for at GSH rent faktisk har forsøkt å oppgi korrekte tall, men at dette har gått galt ved en utilsiktet feil. Det må derfor legges til grunn at feilen ville blitt rettet på eget initiativ dersom denne hadde blitt oppdaget.

Videre er det konkrete holdepunkter for at feilen rent faktisk ville blitt oppdaget påfølgende ligningsår. Ved utarbeidelsen av regnskapet med noter for 2010 og selvangivelsen med vedlegg for 2010, ville selskapet og revisor tatt utgangspunkt i tallene for 2009, og de ville da etter rettens oppfatning ha sett at selskapets andel av overskuddet fra LPG i 2009 hadde falt ut og at det fremførbare underskuddet hadde blitt for høyt. Det er som nevnt ikke tvil om at feilen ville blitt rettet når den først var oppdaget. Selskapet hadde ikke til hensikt å unndra skatt, og revisor ville ikke ha signert på ligningspapirer med uriktig innhold for inntektsåret 2010.

I en slik situasjon kan en bruttoberegning med 30 % tilleggsskatt virke uforholdsmessig streng, og de hensyn som begrunner nettoberegning av tilleggsskatt ved de rene periodiseringsfeil, gjør seg etter lagmannsrettens vurdering også gjeldende her.

Etter dette får selskapet medhold i sin subsidiære påstand om at Skatteklagenemndas vedtak om ileggelse av tilleggsskatt er ugyldig på grunn av lovanvendelsesfeil, og at det ved ny ligning skal legges til grunn at tilleggsskatten beregnes av nettofordelen ved at beskatningen utsettes ett år.

## **5. Anførlene om saksbehandlingsfeil**

Anførlene om saksbehandlingsfeil kan etter lagmannsrettens syn ikke føre frem.

For det første anfører GSH at Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig fordi selskapet ikke fikk forhåndsvarsel om at tilleggsskatt ble vurdert, jf ligningsloven § 10-2 nr 2. Som nevnt over, er beviskravet alminnelig sannsynlighetsovervekt for faktiske omstendigheter av betydning for spørsmålet om det er begått saksbehandlingsfeil. Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn som det mest sannsynlige faktum at skattekontorets varselbrev 31. mars 2011 ble sendt og mottatt hos selskapets forretningsfører Sundal Collier. Selv om den etterfølgende opptreden

indikerer at brevet ikke kom Jens Harald Henriksen i hende, kan dette ikke være avgjørende. Selskapet har selv risikoen for eventuell svikt i postrutiner hos sine medhjelpere.

Uansett kan retten ikke se at en eventuell feil ved forhåndsvarslingen kan ha hatt betydning for vedtakets innhold, jf ligningsloven § 3-12. Formålet med kravet om forhåndsvarsel er å gi skattyteren mulighet til å ta til motmæle, altså å ivareta hensynet til kontradiksjon. Feilen knytter seg i tilfelle til skattekontorets vedtak 14. juli 2011, mens tvisten for retten nå gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 22. februar 2013. Det er ikke bestridt at det har vært full kontradiksjon både under klagebehandlingen og den etterfølgende rettslige behandlingen. En eventuell feil ved saksbehandlingen forut for skattekontorets vedtak er derfor uansett reparert ved den senere behandling.

For det andre anfører GSH at Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig fordi nemndas begrunnelse ikke tilfredsstiller kravene i ligningsloven § 3-11 nr 1. Etter denne bestemmelsen skal det gis en «kort begrunnelse» for (blant annet) vedtak om tilleggsskatt. I vår sak består begrunnelsen i en henvisning til skattekontorets innstilling som nemnda slutter seg til.

Etter lagmannsrettens oppfatning er en begrunnelse som gis ved å vise til skattekontorets innstilling i samsvar med lovens krav dersom innstillingen har et innhold som oppfyller begrunnelseskravet. I vår sak har GSH særlig trukket frem én setning i innstillingen på side 8:

Skattyter har ikke gitt noen nærmere redegjørelse for feilen og det fremstår derfor uklart for skattekontoret hva feilen egentlig består i.

Selskapet hevder at skattekontoret (og Skatteklagenemnda) har unnlatt å ta stilling til faktum i saken og at dette er en alvorlig feil ved begrunnelsen for vedtaket.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Skattekontorets innstilling er omfattende og grundig og dannet et fullt forsvarlig grunnlag for behandlingen i Skatteklagenemnda. Vedtaket bygger på at feilen, uansett den underliggende årsak til at den oppsto, burde vært oppdaget av skattyter hvis skattyter hadde hatt så grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner som kreves hos profesjonelle skattytere. Det kan etter rettens syn ikke stilles krav om at Skatteklagenemnda tar standpunkt til faktum i større utstrekning enn det som er nødvendig for å avgjøre de spørsmål nemnda skal ta stilling til.

## **6. Sakskostnader**

Etter tvisteloven § 20-8 skal lagmannsretten avgjøre sakskostnadene både for behandlingen i tingretten og lagmannsretten, og tvisteloven § 20-9 annet ledd bestemmer at ankedomstolen skal legge sitt resultat til grunn også når den avgjør krav på sakskostnader for lavere instanser.

Med det resultat lagmannsretten har kommet til ovenfor, har den ankende part dels vunnet og dels tapt saken. Saken er vunnet ved at lagmannsretten har kommet til at opplysningssvikten skal bedømmes som en tidfestingsfeil, jf ligningsloven § 10-4 nr 4, slik at tilleggsskatten skal beregnes etter nettometoden. Selskapets subsidiære påstand har således ført frem. Derimot har staten fått medhold i at opplysningssvikten ikke var unnskyldelig, og dette var hovedspørsmålet i saken.

Lagmannsretten ser det derfor slik at begge parter har fått medhold av betydning. Dette innebærer at spørsmålet om sakskostnader skal avgjøres etter tvisteloven § 20-3.

Den klare hovedregelen er at sakskostnader ikke tilkjennes når ingen av partene har vunnet saken, jf vilkåret om «tungtveiende grunner». Det følger av rettspraksis og forarbeidene til bestemmelsen at listen for å gjøre unntak ligger «forholdsvis høyt», jf Rt-2010-352 avsnitt 18 og Ot.prp.nr.51 (2004-2005) side 446. Se også Rt-2011-1294 avsnitt 23.

Lagmannsretten kan ikke se at det i saken her foreligger tilstrekkelig tungtveiende grunner til å fravike hovedregelen om at hver av partene bærer sine omkostninger. Etter dette blir ingen av partene tilkjent sakskostnader, verken for tingretten eller lagmannsretten.

## **6. Rettshjelp etter EMK**

GSH har også fremsatt krav om uansett sakens utfall å få dekket sine sakskostnader av motparten under henvisning til EMK artikkel 6 nr 3 bokstav c. I norsk oversettelse lyder denne bestemmelsen slik:

3. 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;

Det er på det rene at tilleggsskatt innebærer straffesiktelse i relasjon til EMK artikkel 6, slik at de rettigheter som konvensjonen gir siktede, må ivaretas under prosessen.

Under ankeforhandlingen reiste lagmannsretten 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.

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 tilleggsskatt 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.

Dommen er enstemmig.

#### *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 tilleggsskatten beregnes av nettofordelen ved at beskatningen utsettes ett år.*
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke, verken for tingretten eller lagmannsretten.*

## SkN 15-034 Lønnsinntekt eller næringsinntekt

**Lovstoff:** Folketrygdloven § 1-10 og § 23-2.

**Frostating lagmannsrett:** Dom av 19. mars 2015, **sak nr.:** LF-2014-172786

**Dommere:** Lagdommer Erlend Malvik Moen, lagdommer Arne K. Uggerud, ekstraordinær lagdommer Hans Christian Hoff. **Saksgang:** Inntrøndelag tingrett TINTR-2014-1093 - Frostating lagmannsrett LF-2014-172786 (14-172786ASD-FROS).

**Parter:** Dedicare Doctor AS (advokat Cato Schiøtz) mot Skatt Midt-Norge (advokat Morten Ustgård).

**Sammendrag:** Saken reiste spørsmål om utbetalinger fra et formidlingsbyrå til 23 leger skattemessig skulle anses som lønnsinntekt eller som næringsinntekt. Dersom utbetalingene var lønnsinntekt, skulle de inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Legene var utleid som legevikarer på sykehus, og sentralt i saken stod spørsmålet om aktiviteten var utført for deres regning og risiko, som er et krav for at en aktivitet skal anses som virksomhet. Lagmannsretten kom - i motsetning til tingretten (dommen er tatt inn i Skattenytt 14-107) - til at legene måtte bedømmes som selvstendig næringsdrivende.

### **Innledning**

Saken gjelder gyldigheten at skatteklagenemndas vedtak av 28. juni 2013 vedrørende Dedicare Doctor AS (Dedicare) for inntektsåret 2010.

Saken reiser spørsmål om 23 leger, utleid av Dedicare som legevikarer på sykehus, skal anses som selvstendig næringsdrivende, jf. folketrygdloven § 1-10, slik at det ikke skal beregnes arbeidsgiveravgift av Dedicares utbetalinger til legene, jf. folketrygdloven § 23-2 annet ledd

første setning. Problemstilling for lagmannsretten er særlig om legenes virksomhet oppfyller kravet til at aktiviteten har vært utført for legenes regning og risiko.

### **Saksframstilling**

Dedicare er et bemanningsbyrå som rekrutterer og formidler arbeidskraft i form av legevikarspesialister til sykehus i Norge. Selskapet er heleid av det svenske selskapet Dedicare AB.

Dedicare AB inngikk rammeavtaler for leveranser av legespesialisttjenester med de offentlige helseforetakene Helse Sør-Øst RHF (Helse Sør-Øst), Helse Vest RHF, Helse Midt-Norge RHF og Helse Nord RHF. Rammeavtalen mellom Dedicare AB og Helse Sør-Øst (rammeavtalen) ble inngått i mai/juni 2009 og gjelder for perioden fra 1. juni 2009 til 31. mai 2011. Rettigheter og forpliktelser etter rammeavtalen er videreført til Dedicare. Det er inngått likelydende rammeavtaler mellom Dedicare og de øvrige helseforetakene.

Med grunnlag i rammeavtalen formidlet Dedicare i inntektsåret 2010 tjenester fra 23 selvstendig næringsdrivende leger - 8 norske og 15 utenlandske - til vikariat på forskjellige sykehus. I samme periode ble det også formidlet 53 leger som var ansatt i Dedicare.

Når det gjelder den enkelte leges tilknytning til Dedicare, er det skilt mellom de selvstendig næringsdrivende leger og leger som var ansatt i Dedicare. For de selvstendig næringsdrivende ble det inngått egne kontrakter benevnt som konsulentavtale eller leverandøravtale. For de ansatte legene ble det inngått ansettelsesavtale.

Etter gjennomført bokettersyn hos Dedicare i 2011 for inntektsåret 2010, la skattekontoret til grunn at alle utbetalinger til de 23 selvstendig næringsdrivende legene skulle anses som lønn. Utbetalingene utgjorde 7 178 267 kroner. Beløpet ble omklassifisert til lønn og derfor tillagt grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift.

Etter klage fra Dedicare traff skatteklagenemnda 28. juni 2013 slikt vedtak:

Skattekontorets vedtak av 03.09.2012 vedrørende økning i grunnlaget for arbeidsgiveravgift for 2010 med kr 7 178 267 fastholdes.

Grunnlaget for arbeidsgiveravgift sone 1 reduseres med kr 122 718.

Grunnlaget for arbeidsgiveravgift sone 4 økes med kr 122 718.

Ilagt tilleggsavgift i vedtak av 03.09.2012 frafalles.

Ved stevning fra Dedicare av 30. desember 2013 ble skatteklagenemndas vedtak brakt inn for Inntrøndelag tingrett.

Inntrøndelag tingrett avsa 29. august 2014 dom [TINTR-2014-1093] med slik slutning:

1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Statens v/Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader med kr 116.063,- etthundreogsekstentusenogsekstitekroner.

3. Oppfyllelsesfristen for punkt 2 settes til 14-fjorten-dager etter dommens forkynnelse.

Dedicare har 1. oktober 2014 anket dommen. Anken gjelder tingrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Staten v/ Skatt Midt-Norge tok til motmæle i anketilsvar av 27. oktober 2014.

Ankeforhandling ble holdt i Trondheim tinghus 12. og 13. februar 2015. Dedicare og Staten v/ Skatt Midt-Norge møtte med sine stedfortredere og prosessfullmektiger. Administrerende direktør i Dedicare avga partsforklaring. Det vises ellers til rettsboken.

### **Dedicare Doctor AS har i hovedsak anført**

Rammeavtalen regulerer i utgangspunktet bare ansatte i Dedicare, jf. uttrykket «vikartjenester» i punkt 2, men punkt 21 åpner for bruk av selvstendig næringsdrivende leger. Overfor Dedicare kan legene velge om de vil være ansatt i selskapet, eller opptre som selvstendig næringsdrivende. Det inngås ulike kontrakter for de to kategoriene.

Det sentrale spørsmålet er om legenes virksomhet har vært drevet for egen regning og risiko, jf. folketrygdloven § 1-10. Det skal foretas en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet, jf. Rt, 2000 side 1981. Det må også spørres om det er noe ved realiteten i avtaleforholdet som tilsier at partenes avtale om at oppdragstakerne er selvstendig næringsdrivende likevel ikke skal legges til grunn.

Når det gjelder risikoen og ansvaret for resultatet, vises det generelt til Rt-2002-996 om konsekvensen for oppdragstakeren dersom avtalen ikke oppfylles. I vår sak må det ses hen til legeyrkets egenart og forholdet til resultatforpliktelser.

Avtaleverket vedrørende ansvar er ulikt for de selvstendig næringsdrivende legene og de ansatte legene. Det vises til eksempler på avtaler for de to kategoriene. Videre følger det av rammeavtalen at Dedicare har et ansvar overfor helseforetaket, jf. punkt 21. Avtaleverkets bestemmelser om ansvar er også fulgt opp i praksis, jf. regress mot den selvstendig næringsdrivende legen Thomas Jackson og reklamasjonssaken mot en ansatt lege i 2013.

Tingretten har feilaktig lagt til grunn at sviktende oppfyllelse ikke får konsekvenser for legene. Videre har tingretten oversett Dedicares ansvar overfor helseforetakene og har bortforklart praktiseringen av ansvar for legene. Også flere av lovens momenter og øvrige momenter støtter opp om at legene har drevet for egen regning og risiko.

Det er ingen grunn for staten til å «skjære igjennom» avtaleverket. Legene må betraktes som selvstendig næringsdrivende. Skatteklagenemndas vedtak er feil og dermed ugyldig.

Dedicare Doctor AS har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 28. juni 2013 oppheves. Ved fastsettelsen av grunnlaget for arbeidsgiveravgift for 2010 skal denne reduseres med kr 7 178 262.
2. Saksøkte Staten v/ Skatt Midt-Norge dømmes til innen to uker fra dommens forkynnelse å betale sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

### **Staten v/ Skatt Midt-Norge har i hovedsak anført**

Det sentrale temaet for saken er om de 23 legene kan anses som selvstendig næringsdrivende eller ikke. Etter folketrygdloven § 23-2 første ledd skal det betales arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid i og utenfor tjenesteforhold. Bestemmelse gjelder regulære arbeidstakere som omfattes av arbeidsmiljøloven. I tillegg omfattes også frilansere. Etter folketrygdloven § 23-2 annet ledd skal det ikke betales arbeidsgiveravgift når arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Hvem som er selvstendig næringsdrivende framgår av folketrygdloven § 1-10.

Det bestrides at rammeavtalen og kontraktene mellom Dedicare og de 23 legene tilsier at legene var selvstendig næringsdrivende. Legene har ikke vært selvstendig næringsdrivende da de arbeidet som legevikarer på sykehusene. Det anføres at ved utførelsen av arbeid for sykehusene hadde legene forlatt sin praksis som selvstendig næringsdrivende. Det samme ville for eksempel være tilfelle hvor en advokat som selvstendig næringsdrivende tok et vikariat som konsernadvokat i Norsk Hydro i tre måneder. Da ville advokaten blitt ansatt i Norsk Hydro, og tar ikke med seg sin selvstendige næringsvirksomhet inn i selskapet.

Rammeavtalen er klar på at den gjelder utleie av legevikarer. Den har bestemmelser om mislighold i punkt 14, hvor det framgår at Dedicare er ansvarlig for utførelsen av arbeidet. Det er ingen særskilt misligholdbestemmelse for de selvstendig næringsdrivende legene. Det følger av rammeavtalen punkt 10.5 at arbeidsgiveransvaret tilligger Dedicare. Dette reflekterer også den arbeidsutleien som ble praktisert.

Avtalene som Dedicare har inngått med legene gjelder utleie som overlegevikarer, hvor arbeidet var identisk med arbeidet til de øvrige legene på sykehuset. Dedicare er et bemanningsselskap, og ikke et selskap som kan påta seg noe medisinsk behandlingsansvar.

Dedicares oppgave var å stille med arbeidskraft som hadde særskilt kompetanse, og selskapets leveranse var utført når legen med den riktige kompetansen møtte til avtalt tid og sted. Det var i så henseende ingen forskjell på de 53 ansatte legene og de 23 selvstendig næringsdrivende legene. De aktuelle legene har - i likhet med ansatte leger i Dedicare - gått inn i staben blant de øvrige leger på sykehusene, og har ikke utført noen selvstendig næringsvirksomhet på sykehusene.

Helse Sør-Øst hadde ingen grunn til å fremme krav overfor Dedicare for de innleide legenes arbeid som har noe med bestemmelsen om mislighold i avtalen mellom Dedicare og den enkelte lege å gjøre. Det var uten interesse for Helse Sør-Øst om Dedicare gjorde bruk av selvstendig næringsdrivende leger. Helse Sør-Øst kunne forholde seg til rammeavtalenes bestemmelser om mislighold og arbeidsgiveransvar. Dedicares oppgave var å skaffe kvalifisert personale.

Det framgår ikke av rammeavtalen noe som pålegger Dedicare ansvar for legenes medisinske utførelse av arbeidet. Kontraktsforholdet var begrenset til Helse Sør-Øst og Dedicare. Da blir det uten interesse hva Dedicare avtalte med sine leger. Den enkelte lege kan ikke ha et større ansvar overfor Helse Sør-Øst enn det Dedicare har. Legenes ansvar måtte i så fall ha vært regulert i rammeavtalen, men legene har aldri vært kontraktspart i forhold til Helse Sør-Øst. Det vises til prinsippet i Rt-2002-996.

Fra rettspraksis vises det også til Rt-2013-998, Rt-2000-1981 og RG-2007-1196. Videre vises det til Lignings-ABC 2013-2014 punkt 3.2.2.

Det foreligger ikke avtalemessig grunnlag for at legene har tatt med seg sin selvstendige næringsvirksomhet inn i sykehusene hvor de har arbeidet. Legene har ikke operert for egen regning og risiko. Skatteklagenemnda har foretatt en grundig vurdering av dette spørsmålet. Skatteklagenemndas helhetsvurdering er også korrekt. Det påpekes at det er skatteklagenemndas vedtak, ikke tingrettens dom, som står til prøving.

Staten v/ Skatt Midt-Norge har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

### **Lagmannsrettens vurdering**

Med bakgrunn i problemstillingen skissert i innledningen foran, blir spørsmålet for lagmannsretten om legene er å anse som selvstendig næringsdrivende eller arbeidstakere.

Folketrygdloven § 1-10 om selvstendig næringsdrivende lyder slik:

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.

Under henvisning til Rt-1994-1064 og Rt-2000-1981 og ovennevnte bestemmelse, har Høyesterett i Rt-2002-996, på side 1004, uttalt at grensen mellom arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende

... må fastlegges ut fra om virksomheten skjer for egen regning og risiko. Dette avgjøres etter en helhetsvurdering av realiteten i hele avtaletaleforholdet. 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.

Basert på ovennevnte er lagmannsretten henvist til å gjøre en grensedragnings basert på en helhetlig vurdering av realiteten i avtaleforholdene.

Dedicare og den enkelte lege har i avtaleforholdet seg imellom lagt til grunn at legene er selvstendig næringsdrivende, noe som heller ikke bestrides av staten. Det samme er dessuten reflektert eksternt overfor det offentlige, for eksempel ved rapportering til skattemyndighetene.

Også i rammeavtalen er det forutsatt at Dedicare kan benytte seg av selvstendig næringsdrivende leger, jf. punkt 21 om bruk av underleverandører. Det vises til tingrettens vurdering av dette i dommens side 10, siste avsnitt, og side 11, første avsnitt.

Høyesterett har i Rt-2000-1981, på side 1988, formulert det slik at

Spørsmålet må då vere om avtalane mellom partane har ein karakter eller eit innhald som gjer at det likevel ikkje kan leggjast til grunn at konsulentane var sjølvstendige næringsdrivande.

Etter dette må lagmannsretten vurdere om det er noe ved realiteten i avtaleforholdet som tilsier at den organiseringsformen som Dedicare og den enkelte lege har valgt seg imellom likevel ikke skal legges til grunn.

Lagmannsretten vil i det følgende se nærmere på den avtalemessige rammen for vurderingen av spørsmålet om legenes virksomhet oppfyller kravet til at aktiviteten har vært utført for legens regning og risiko, det vil si rammeavtalen og avtaler mellom Dedicare og den enkelte lege. Sentralt i så henseende vil være å se på hvem som har risikoen og ansvaret for resultatet, det vil si konsekvensene for legen om avtalen ikke oppfylles, jf. Rt-2002-996 på side 1004.

\*\*\*

Til grunn for skatteklagenemndas vedtak ligger skattekontorets innstilling, som nemnda i den vesentligste og i resultatet er enig i. På side 24 i innstillingen under «Konklusjon» framgår det at skattekontoret finner det avgjørende «at hverken legene eller Dedicare hadde noe reelt ansvar for legenes arbeidsresultat, jf. vurderingene av avtalene ovenfor.»

I innstillingen drøftes rammeavtalen på side 19 - 20, hvor flere underpunkter i rammeavtalens punkt 10 - «Leverandørens plikter» - drøftes. Det framgår videre på side 20 at «Etter dette gir ikke avtalen noe svar på hvem som har risiko og ansvar for de innleide legenes arbeid. Det fremgår ikke noe som direkte tilsier at helseforetakene kan reklamere på legenes arbeidsresultat.» Punkt 21 i avtalen nevnes imidlertid ikke.

Som påpekt ovenfor er det lagt til grunn som et premiss for rammeavtalen at Dedicare kan benytte seg av selvstendig næringsdrivende leger («underleverandører»), jf. rammeavtalens punkt 21. Her heter det:

Leverandøren kan ikke benytte seg av underleverandører for å utføre noen del av tjenesten uten Oppdragsgivers skriftlige godkjenning. Slik godkjenning skal innhentes før arbeid eller tjeneste iverksettes. Leverandøren er ansvarlig for underleverandørens utførelse av arbeidet.

Med uttrykket «leverandøren» siktes det til Dedicare. Ordlyden i siste setning i ovennevnte avtalepunkt reflekterer etter lagmannsrettens syn at Dedicare overfor Helse Sør-Øst har et ansvar for de arbeidet en selvstendig næringsdrivende lege utfører på sykehuset. Som nevnt er dette avtalepunktet ikke drøftet og vurdert i innstillings side 19 - 20.

I tillegg til at rammeavtalens punkt 21 tilkjennevir et ansvar for Dedicare overfor Helse Sør-Øst for de selvstendig næringsdrivende legenes arbeid, peker lagmannsretten på at rammeavtalens punkt 14 om mislighold er så generelt utformet at den etter sin ordlyd kan påberopes av Helse Sør-Øst også i forhold til det arbeidet en selvstendig næringsdrivende lege utfører. Denne bestemmelsen lyder slik:

Det foreligger mangel ved tjenestene dersom disse ikke er i samsvar med avtalen eller for øvrig ikke er i samsvar med vanlig fagmessig standard.

Mangler ved oppdrag/tjenestene gir Kunden rett til helt eller delvis å avvise oppdrag/tjenesten og å kreve omlevering, prisavslag, foreta dekningskjøp hos annen Leverandør og/eller kreve erstatning i henhold til vanlig kontraktsrettslige prinsipper.

Dersom mangelen er vesentlig, kan Oppdragsgiver heve avtalen med øyeblikkelig virkning.

Basert på ovennevnte noterer lagmannsretten så langt at ordlyden i rammeavtalen åpner for et ansvar på Dedicares hånd overfor Helse Sør-Øst for de selvstendig næringsdrivendes legers arbeid. Det neste spørsmålet blir imidlertid om Dedicares ansvar etter rammeavtalen, også er videreført nedover i avtaleforholdet mellom Dedicare og den enkelte lege, slik at sistnevnte kan pålegges ansvar for det arbeidet som er utført.

Det er framlagt tre kontrakter mellom Dedicare og selvstendig næringsdrivende leger, som opplyses å bygge på en standard for disse avtalene. Avtalene er benevnt som «konsulentavtale» eller «leverandøravtale», men har ellers i hovedsak likelydende avtalebestemmelser. Avtalene er så sammenfallende at det ikke er behov for å gå inn å vurdere hver enkelt leges forhold. Konsulentavtalen er inngått med enkeltpersonforetaket LS Legeforetak, Linda Mølleskog Schjetne. De to leverandøravtalene er inngått med de svenske selskapene Djo-One psykjouren AB, som gjelder legen Djowan Sevinik som oppdragstaker, og Institutet för medicinsk psykiatri Sverige AB, som gjelder legen Thomas Jackson som oppdragstaker.

Av særlig interesse for det spørsmålet lagmannsretten skal ta stilling til, er at ovennevnte avtaler innledningsvis har en bestemmelse om «Oppdraget», hvor det framgår at

... .. Oppdraget inngås for å dekke en leieavtale mellom Dedicare Doctor AS og en av våre oppdragsgivere. Leverandøren må overholde bestemmelser, arbeidsreglement og rutiner som gjelder på arbeidsplassen. Leverandøren har ansvar og risiko for oppdraget, og konsulenten skal utføre sitt oppdrag på en fagmessig måte, med tilbørlig omsorg og under ivaretagelse av oppdragsgivers interesser. (Lagmannsrettens understrekning.)

«Leverandøren» i dette tilfellet er den selvstendig næringsdrivende lege/legens foretak, mens «Oppdragsgiver» er Dedicare. Som det framgår av ovennevnte avtalepunkt er ordlyden klar på at «Leverandøren» har ansvar og risiko for oppdraget.

Videre har avtalene også en bestemmelse om «Mislighold». Bestemmelsen lyder slik:

Dersom resultatet av Oppdraget er mangelfullt eller Leverandøren ikke oppfyller oppdraget i tråd med oppdragsgivers bestilling kan Oppdragsgiver

1. Fastholde avtalen og kreve oppdraget avtalemessig utført
2. Holde tilbake så mye av vederlaget at det sikrer de krav Oppdragsgiver har som følge av forsinkelsen eller mangelen
3. Kreve prisavslag
4. Kreve erstatning

Ut fra ordlyden i bestemmelsen, hvor det blant annet henvises til «resultatet av Oppdraget», framgår det at Dedicare har kontraktsrettslig grunnlag for blant annet å kreve erstatning fra den selvstendig næringsdrivende legen/legens foretak.

Basert på ovennevnte avtalebestemmelser mener lagmannsretten at Dedicares ansvar etter rammeavtalen, videreføres til avtaleforholdet mellom Dedicare og den enkelte lege, slik at sistnevnte kan pålegges ansvar for det arbeidet som er utført.

Det er for lagmannsretten framlagt kontrakter mellom Dedicare og ansatte leger. Disse har ikke tilsvarende ansvarsbestemmelser som påpekt for selvstendig næringsdrivende leger. Ut fra dette mener lagmannsretten at det i Dedicares avtaler mellom henholdsvis selvstendig næringsdrivende leger og ansatte leger skilles mellom disse gruppene når det gjelder ansvar og risiko for resultatet av arbeidet. Det framgår av Rt-2000-1981, på side 1989, at dette vil være en sentralt moment i vurderingen av om man står overfor et ansettelsesforhold eller en selvstendig næringsdrivende. Her uttaler Høyesterett at *«Sentralt ... er kven som hadde risikoen for arbeidsresultatet. Dersom det hadde vore avtale uttrykkeleg at konsulentane hadde denne risikoen, ville det vore klart at dei ikkje var tilsette.»*

Ordlyden i rammeavtalen og avtalene mellom Dedicare og de selvstendig næringsdrivende leger er imidlertid ikke tilstrekkelig til å avgjøre om spørsmålet om grensedragningen. Som nevnt ovenfor må dette baseres på en helhetlig vurdering av realiteten i avtaleforholdet. Lagmannsretten er på dette punktet henvist til å se om skillet mellom de to gruppene som er lagt til grunn i avtaleverket, også er fulgt opp i praksis.

Lagmannsretten viser her til partsforklaringen fra administrerende direktør i Dedicare, Petter Nyhagen. Sistnevnte pekte i sin forklaring på et tilfelle fra 2010, hvor en selvstendig næringsdrivende lege - Thomas Jackson - ble gjort økonomisk ansvarlig av Dedicare etter at et helseforetak fremmet erstatningskrav mot Dedicare. I dette tilfellet ble konsulentavtalen oppsagt og Dedicare motregnet erstatningsbeløpet i legens honorarkrav.

Videre viste Nyhagen til et tilfelle fra 2013, som gjaldt klage og krav om erstatning fra et helseforetak mot en ansatt lege i Dedicare. Ifølge Nyhagen ble kravet om erstatning avvist av Dedicare under henvisning til at legen som var formidlet til helseforetaket hadde kvalifikasjoner m.v. i tråd med bestillingen. All den stund legen var ansatt i Dedicare, bestred sistnevnte ansvar. Nyhagen ga også uttrykk for at det ikke ville ha vært noe aktuelt alternativ for Dedicare å gjøre noe regresskrav gjeldende mot den ansatte legen. Lagmannsretten påpeker at det siste også vil være i tråd med normal praksis i ansettelsesforhold.

Lagmannsretten legger Nyhagens forklaring til grunn, og finner det sannsynliggjort at forskjellen når det gjelder risiko for resultatet som er lagt til grunn i avtaleverket mellom selvstendig næringsdrivende leger og ansatte leger, også er fulgt opp i praksis overfor de to legegruppene. At

det ikke er gitt ytterligere eksempler på praktiseringen av regelverket enn de to ovennevnte, tillegges ikke vekt i disfavør av Dedicare. Det antas at dette reflekterer kvaliteten i det personale som formidles og arbeidet som blir utført.

I det daglige, praktiske arbeidet på sykehusene var det ikke noen forskjell på arbeidsoppgaver mellom de selvstendig næringsdrivende leger og ansatte leger. Det har med andre ord ikke vært noen typisk resultatforpliktelse i de selvstendig næringsdrivendes leger arbeid. Spørsmålet er om dette kan anses som et moment som tilsier at de selvstendig næringsdrivende legene i realiteten forlot sin selvstendige næringsvirksomhet i arbeidet for helseforetakene og derfor må betraktes som ansatte leger, slik skatteklagenemnda synes å ha lagt til grunn.

Lagmannsretten ser det ikke slik. Det må ses hen til legeyrkets egenart, hvor det normale vil være at legen stiller sin yrkeskompetanse til disposisjon for et sykehus eller annen helseinstitusjon med basis i et konkret timesvederlag for å utføre løpende helsetjenester. Det antas at leger vanligvis ikke engasjeres for å utføre en konkret resultatforpliktelse, for eksempel til å gjennomføre et bestemt antall operasjoner av én bestemt type. Lagmannsretten er derfor enig med Dedicare i at det ikke kan være et vilkår for selvstendig næringsvirksomhet at arbeidet nødvendigvis må relatere seg til en konkret resultatforpliktelse. Det avgjørende slik lagmannsretten ser det vil være om ansvaret for den selvstendig næringsdrivende lege - når risikoen materialiserer seg - skiller seg fra en ansatt lege eller ikke. Som lagmannsretten har påpekt foran, synes nettopp dette å være tilfelle her.

Lagmannsretten har for øvrig notert en rekke klare forskjeller i avtalene for de to gruppene leger, som trekker i retning av at legene i vår sak kan betraktes som selvstendig næringsdrivende. Disse legene hadde ikke krav på oppsigelsesvern, sykepenger, feriepenger eller rettigheter under selskapets sosiale ordninger. Videre forpliktet de selvstendig næringsdrivende legene seg til å inneha gyldig ansvarsforsikring. Dette i motsetning til de ansatte leger, som falt inn under Dedicares lovpålagte ansvarsforsikring. Det påpekes også at de selvstendig næringsdrivende legene hadde større risiko for framtidig inntjening, all den stund de ikke kunne gjøre krav på ytterligere arbeid etter utløpt kontraktsperiode. Dette i motsetning til at ansatte leger beskyttes av arbeidsmiljøloven. Timesvederlaget var også vesentlig større for selvstendig næringsdrivende leger enn ansatte leger, noe som lagmannsretten mener reflekterer det ulike risikobildet mellom de to legegruppene.

Som nevnt reiser saken også spørsmål om det er noe ved realiteten i avtaleforholdet som tilsier at den organiseringsformen som Dedicare og den enkelte lege har valgt seg imellom likevel ikke skal legges til grunn. Synspunktet kan også defineres som et spørsmål om det er tilstrekkelig grunn til «å skjære igjennom» det avtaleverket som foreligger.

Lagmannsretten kan ikke se at dette er tilfelle. Rammeavtalens punkt 21 åpner for bruk av leger som er selvstendig næringsdrivende. Avtalene mellom Dedicare og legene synes å være etterlevd i praksis. Det kan ikke ses - og er heller ikke anført fra statens side - at avtalene for eksempel reflekterer forsøk på illojale skattemessig tilpasninger, eller at partene har tatt sikte på å omgå preceptorisk lovgivning. Som nevnt har også Dedicare og legene vært åpne om sitt syn på avtaleforholdet også ved rapportering til offentlig myndighet.

Basert på ovennevnte har lagmannsretten etter en samlet vurdering hvor særlig spørsmålet om risikoen og ansvaret for resultatet har stått sentralt, kommet til at legene må anses som selvstendig næringsdrivende. All den stund skatteklagenemnda har lagt til grunn det motsatte, anses vedtaket ugyldig og må oppheves. Dedicare har vunnet fram med sin anke og gis medhold i påstandens punkt 1.

\*\*\*

Dedicare, som har lagt ned påstand om sakskostnader for tingretten og lagmannsretten, har fått medhold fullt ut, jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd. Lagmannsretten har vurdert om staten - helt eller delvis - bør fritas for erstatningsansvaret, men kan ikke se at tungtveiende grunner gjør det rimelig, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Dedicare har på denne bakgrunn krav på å få erstattet sine sakskostnader. Tvisteloven § 20-9 annet ledd bestemmer at lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn når den avgjør krav på erstatning for lavere instanser.

For lagmannsretten utgjør salærkravet eksklusive merverdiavgift 127 110 kroner. I tillegg kommer utlegg med 18 548,36 kroner og ankegebyr med 23 220 kroner. Til sammen 168 878,36 kroner. Staten har ikke hatt innvendinger til sakskostnadskravet. Lagmannsretten finner for sin del at beløpet framstår som nødvendig for en forsvarlig ivaretagelse av Dedicares behov, og legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dedicares sakskostnadskrav for tingretten utgjorde til sammen 305 284 kroner, hvorav salærkravet eksklusive merverdiavgift var på 291 800 kroner. Det resterende besto i utlegg og rettsgebyr. Det framgår av tingrettens rettsbok at advokat Utgård kommenterte at omkostningsoppgaven fra motparten oppfattes som høy, og det ble gitt anledning til å imøtegå dette.

Dedicare ble i tingretten bistått av advokatene Carl A. Christiansen og Anne-Lise Hellebostad. Det framgår av kostnadsoppgaven at salærkravet var basert på et tidsforbruk på henholdsvis 68 timer med en timesats på 2 600 kroner eksklusive merverdiavgift for advokat Christiansen og 50 timer med en timesats på 2 300 kroner eksklusive merverdiavgift for advokat Hellebostad. Sakens omfang og kompleksitet tilsa ikke at det var nødvendig å bruke to prosessfullmektiger. Samlet medgått tid overstiger det som etter lagmannsrettens syn kan anses som nødvendig for en forsvarlig ivaretagelse av Dedicares behov, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Nødvendige kostnader i form av salær for tingretten fastsettes etter dette skjønnsmessig til 191 800 kroner. I tillegg kommer utlegg og rettsgebyr for tingretten, som til sammen utgjør 13 484 kroner. Totalt tilkjennes sakskostnader for tingretten med 205 284 kroner.

Samlet sakskostnadskrav for tingretten og lagmannsretten utgjør etter dette 374 162,36 kroner, som avrundes til 374 162 kroner. Det er lagt til grunn at Dedicare har fradragsrett for inngående merverdiavgift ved lagmannsrettens beregning av salær.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Dette skyldes øvrige berammelser.

*Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 28. juni 2013 oppheves. Ved fastsettelsen av grunnlaget for arbeidsgiveravgift for 2010 skal denne reduseres med 7 178 262 – syvmillioneretthundreogsyttiåttetusentohundreogsekstito - kroner.*
- 2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten dømmes staten v/ Skatt Midt-Norge til innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å betale til Dedicare Doctor AS 374 162 – trehundreogsyttifiretusenetthundreogsekstito - kroner.*

## SKN 15-035 Uoppgitt lønnsinntekt - straff

**Lovstoff:** Ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 25. mars 2015, **sak nr.:** LF-2014-164969

**Dommere:** Lagdommer Ole Nyfløt, lagdommer Lars Ole Evensen, ekstraordinær lagdommer Egil F. Jensen. **Meddommere:** lærer Gry Kristoffersen, barnehageassistent Espen Andreas Carlsen, førstekonsulent Shahid Jamil, saksbehandler Rikke Celius Gundersen. **Saksgang:** Follo tingrett TFOLL-2014-54393 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-164969 (14-164969AST-BORG/01).

**Parter:** Den offentlige påtalemyndighet (konstituert statsadvokat Tor Anders Persen) mot A (advokat Anders Ruud Christensen).

**Sammendrag:** Dommen er den første i de sakene som kom opp i kjølvannet av at TV2 avdekket at flere sikkerhetsvakter hadde arbeidet ved Den amerikanske ambassaden i Oslo, uten å oppgi inntekten til beskatning. I foreliggende sak ble skattyter av tingretten dømt til ubetinget fengsel i 36 dager, samt ilagt 20.000 kroner i bot. Tingrettsdommen er inntatt i Skattenytt 14-119. Lagmannsretten skjerpet straffen til ubetinget fengsel i 75 dager og 50.000 kroner i bot.

Follo politidistrikt har ved tiltalebeslutning 26. mars 2014 satt A, født 0.0.1980, under tiltale for overtredelse av:

**Ligningsloven § 12 - 1 nr 1 a)**

for å ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forsto eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler

**Grunnlag:**

**a)**

I egenskap av å være personlig skatteyter, den 18.09.2009 i Oslo kommune, for inntektsåret 2008\*, aksepterte han ligningsmyndighetens pre utfylte selvangivelse og oppga med dette at hans personinntekt var kr 374 020,- lavere enn det reelle.

**b)**

I egenskap av å være personlig skatteyter, den 30.04.2010 i Oslo kommune, for inntektsåret 2009, aksepterte han ligningsmyndighetens pre utfylte selvangivelse og oppga med dette at hans personinntekt var kr 172 309,- lavere enn det reelle.

**c)**

I egenskap av å være personlig skatteyder, den 27.04.2011 i Ski kommune, for inntektsåret 2010, aksepterte han ligningsmyndighetens pre utfylte selvangivelse og oppga med dette at hans personinntekt var kr 270 265,- lavere enn det reelle.

**d)**

I egenskap av å være personlig skatteyder, den 30.04.2012 i Ski kommune, for inntektsåret 2011, aksepterte han ligningsmyndighetens pre utfylte selvangivelse og oppga med dette at hans personinntekt var kr 410 241,- lavere enn det reelle.

\* ... oppga han i sin selvangivelse med vedlegg at ... Endret av møtende aktor under ankeforhandlingen 20.03.15.

Follo tingrett avsa 25. september 2014 dom med slik domsslutning:

1. A, født 0.0.1980, frifinnes for tiltalens punkt a) og b).
2. A, født 0.0.1980, dømmes i samsvar med tiltalens punkt c) og d) for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. nr. 2, til fengsel i 36 -tretti seks - dager, jf. straffeloven § 62 .
3. A, født 0.0.1980, dømmes til å betale en bot på kr 20 000 - tyve tusen -, subsidiært 14 – fjorten - dager fengsel.

Oslo statsadvokatembeter og A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett.

Påtalemyndighetens anke gjelder bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet for post I a) og b).

As anke gjelder bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet for post I c) og d), og straffutmålingen. Påtalemyndighetens anke er henvist til ankeforhandling. As anke over bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet er nektet fremmet. As anke over straffutmålingen er stilt i bero, jf straffeprosessloven § 326.

Ankeforhandling er holdt 19. - 20. mars 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. A og fire vitner har gitt forklaring. Øvrig bevisførsel fremgår av rettsboken.

Aktor la ned slik påstand:

A dømmes for de forhold som er beskrevet i tiltalebeslutning av 26. mars 2014 post a) og b) samt de forhold som er rettskraftig avgjort ved Follo tingretts dom av 25. september 2014, alt sammenholdt med straffeloven § 62, 1 ledd, til en straff av fengsel i 90 dager samt en bot stor kr 50 000,-, subsidiært 20 dager fengsel.

Forsvarer la ned slik påstand:

1. Påtalemyndighetens anke over litra a) og b) forkastes.
    - a. Subsidiært utsettes straffen i medhold av strl. § 52. nr. 1
    - b. Atter subsidiært anses på mildeste måte
  2. For de forhold som omfattes litra c) og d) utsettes straffen i medhold av strl. § 52. nr. 1
    - a. Subsidiært anses på mildeste måte
- For alle tilfeller; sakskostnader tilkjennes ikke.

**Lagmannsretten bemerker:**

A søkte i 2006 på en vaktstilling ved Den amerikanske ambassaden i Oslo. Han var til intervju to ganger, men fikk ikke stillingen.

Han søkte på nytt i 2007 og fikk da en vaktstilling ved ambassaden. A har opplyst at han tiltrådte 1. januar 2008 og arbeidet frem til sommeren 2009. Han hadde da et opphold frem til sommeren 2010, da han kom tilbake. Han sluttet i april 2012. A arbeider i dag i Forsvaret.

A innberettet ikke inntekten fra ambassaden til beskatning til norske skattemyndigheter. Inntekten var samlet for perioden 2008-2011 ca. 1,2 millioner kroner. Den unndratte skatten utgjør ca. 375 000 kroner. As inntekt var imidlertid skattepliktig i Norge, hvilket i dag ikke er bestridt av ham.

Den amerikanske ambassaden trakk ikke skatt av lønn og innberettet heller ikke lønnsutbetalinger til norske ansatte til skattemyndighetene. Forholdet ble avdekket da TV2 i november 2010 hadde et oppslag om at en rekke tidligere politiansatte hadde arbeidet ved ambassaden uten å oppgi inntektene til beskatning.

Ved at Skatteetaten ikke mottok beskjed fra arbeidsgiver om de nevnte lønnsutbetalingene, førte dette til at de forhåndsutfylte selvangivelsene til nordmenn som arbeidet for ambassaden ble ufullstendige. Skatteetaten var følgelig avhengig av at den enkelte ansatte selv korrigerer selvangivelsen for å få inntekten beskattet.

Spesialrevisor ved Skatt øst, Siv Mørkassel Brekke, som avga forklaring for retten, opplyste at det kunne dreie seg om ca. 80 ansatte ved ambassaden som ikke hadde korrigerer selvangivelsene - og som dermed ikke hadde skattet av inntekten fra ambassaden. A er en av disse.

A ble i tingretten dømt for overtredelse av ligningsloven § 12 - 1 nr 1 a) (skattesvik)

for ligningsårene 2010 og 2011, jf tiltalens post c) og d). Tingretten la ved vurderingen vekt på at den skattefrie lønnsutbetalingen var avdekket av media og at A etter dette tidspunkt ikke var i god tro om sin skatteplikt. Dommen er på dette punkt endelig da lagmannsretten ikke tillot anken fra A for disse forhold fremmet, jf beslutning 21. november 2014.

Når det gjaldt inntektsårene 2008 og 2009 la tingretten til grunn at A var klar over at han mottok inntektene brutto, dvs. uten at det var trukket skatt av beløpene, og at skattemyndigheten var ukjent med denne inntekten. Tingretten kom imidlertid til at han ikke hadde opptrådt uaktsomt i forhold til lønnsutbetalingen for disse to årene. Tingretten la til grunn at tiltalte for disse årene var i villfarelse om skatteplikten og at villfarelsen ikke var uaktsom.

Lagmannsretten har kommet til et annet resultat.

Straffebestemmelsen i ligningsloven, § 12-1 nr. 1 bokstav a), lyder slik:

§ 12-1. Skattesvik.

1. For skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt

a) gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler

( ... )

Den straffbare handling er betegnet som å «gi» uriktige eller ufullstendige opplysninger. For inntektsåret 2008 har spesialrevisor ved Skatt øst Siv Mørkassel Brekke opplyst at A godkjente selvangivelsen ved at han via nettportalen «Altinn» sendte inn selvangivelsen elektronisk. Dette skjedde 18. september 2009 kl. 00.38. Dette skjedde etter at A hadde mottatt en purring fra Skatteetaten om at de ikke hadde mottatt hans selvangivelse for 2008. Selvangivelsen var ikke korrigert for inntekter A hadde mottatt fra ambassaden. A var dette året registret som selvstendig næringsdrivende, og han måtte følgelig fysisk sende selvangivelsen, noe som også kan skje elektronisk.

For inntektsåret 2009 var A registrert som lønnsmottaker. Spesialrevisor Siv Mørkassel Brekke har opplyst at selvangivelsen som lå på Altinn ble «stille akseptert» av A. Dette innebærer at skatteyder forholder seg passiv til selvangivelsen, hvilket medfører at ligningsmyndigheten ved ligningen legger til grunn opplysningene i den forhåndsutfylte selvangivelsen.

Det kan reises spørsmål om skatteyder ved å forholde seg passiv på denne måten faktisk «gir» uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette tolkningsspørsmålet ble i liten grad behandlet under ankeforhandlingen, men lagmannsretten forstod både aktor og forsvarer slik at A må anses å ha «gitt» uriktig eller ufullstendig opplysning ved unnlatt korrigering av den forhåndsutfylte selvangivelsen. Lagmannsretten er enig i dette, og viser til tingrettens drøftelse av problemstillingen som lagmannsretten er enig i.

A har etter dette objektivt sett overtrådt straffebestemmelsen.

Det sentrale spørsmålet i saken er imidlertid hvorvidt A har opptrådt med nødvendig skyld.

Skyldkravet i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a) er todelt. For det første må han forsettlig eller grovt uaktsomt ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og dernest må han forstå eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, mao simpel uaktsomhet.

Forsvarer har prosedert på at A ikke har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt mht til at han ikke korrigerte selvangivelsen med lønnen fra ambassaden.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. A var utvilsomt kjent med lønnen han mottok fra ambassaden og han var også klar over at han unnlot å korrigere selvangivelsen for denne lønnsutbetalingen. Forsettskravet for å ha gitt ufullstendige opplysninger er oppfylt.

A har videre gjort gjeldende at han var i god tro med hensyn til skatteplikten og at han derfor ikke kan straffes. Dette reiser spørsmålet om A forstod eller burde ha forstått at en unnlatelse av ikke å innberette lønnen kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler for ham. Sagt med andre ord, om han ved vurderingen av skatteplikten har opptrådt uaktsomt.

At det ved vurderingen av om det foreligger en materiell skatteplikt er tilstrekkelig med simpel uaktsomhet, fremgår av ordlyden i bestemmelsen og er også fastslått av Høyesterett, jf kjennelse inntatt i Rt-1999-223 hvor det heter på side 229:

[ ... ] i § 12-1 nr 1 bokstav a er gjort den tilføyelse at skattepliktige «forstår eller bør forstå» at den uriktige eller mangelfulle opplysning kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Etter endringsloven kreves det således ikke forsett eller grov uaktsomhet for så vidt angår villfarelse med hensyn til hva som er riktig beskatning.

På side 236 nederst og side 237 øverst heter det:

Lagmannsretten bygger således på at A trodde at salget av aksjene var skattefritt fordi han hadde vært eier i over tre år. [ ... ] Lagmannsretten har ikke vurdert den endring i skyldkravet for villfarelse om den materielle skatteplikt som fant sted ved endringsloven 10 april 1992 nr 32. Etter lovendringen er det tilstrekkelig med simpel uaktsomhet på dette punkt.

[ ... ]

A har forklart at han under begge intervjurundene, først i 2006 og senere i 2007, fikk opplyst at lønnen var skattefri og at dette var bakgrunnen for at timelønnen var lav. Han slo seg til ro med denne opplysningen. Han har forklart at han oppfattet situasjonen slik at når han var ansatt ved den amerikanske ambassaden så arbeidet han for USA og ikke for Norge. Han forstod også situasjonen slik at han heller ikke skulle skatte til USA. Han antok at man her var i en gråson.

Lagmannsretten legger til grunn at A på ansettelsestidspunktet gikk ut i fra at han hverken skulle svare skatt til Norge eller USA. Spørsmålet er imidlertid om det var aktsomt av ham å slå seg til ro med den informasjon han hadde mottatt ved intervjuene eller om han burde ha forholdt seg annerledes.

Ved ansettelsen måtte A undertegne flere dokumenter. Han har forklart at han oppfattet mange av dem som en ren ansvarsfraskrivelse fra ambassadens side. Et av dokumentene hadde overskriften «CERTIFICATE». Her heter det:

[ ... ]

I further certify that I understand that no deductions are being made from my earnings for taxes of any type accruing to the Norwegian Government as a result of my employment by the American Embassy. Payment thereof is my responsibility and I will pay such taxes without recourse to any payroll deductions.

I also understand that no deductions are made from my earnings to the Government of Norway for any medical and/or hospitalization insurance.

A har forklart at han var kjent med teksten ved tiltredelse eller noe tid deretter. Han antok imidlertid at teksten var noe ambassaden hadde skrevet for å gardere seg selv.

Det er særlig det som ble opplyst til A under intervjuene som danner grunnlaget for hans forståelse av at han ikke hadde skatteplikt til Norge for lønnen han mottok fra ambassaden. Det må også legges til grunn at dette var en utbredt forståelse blant de norske ansatte ved

ambassaden. Spørsmålet etter dette er om A ved å legge denne informasjonen til grunn har vært i aktsom god tro eller om det må forventes noe mer aktivitet fra hans side.

A har forklart at det var lederen for sikkerhetsvaktene som var arbeidsgiverrepresentant under intervjuene ved ambassaden og som opplyste ham om at lønnen var skattefri.

Som et utgangspunkt må en jobbsøker kunne bygge på den informasjon man mottar av arbeidsgiver under et jobbintervju. På den annen side ble ikke informasjonen gitt av HR-avdeling eller av personalavdelingen som presumtivt bør ha god innsikt i slike spørsmål. Etter lagmannsrettens oppfatning bygget A sin informasjon på en kilde som han ikke uten videre kunne forvente hadde god og sikker kunnskap om dette rettsområdet.

Lagmannsretten peker også på at det er snakk om en ordinær lønnsinntekt. Dette er inntekter som alle vet skal beskattes, da denne skatten er en bærebjelke i det norske skattesystemet. Annerledes med inntekt fra salg av seksuelle tjenester som forsvarer har vist til, jf Oslo tingretts dom 19. juni 2013. Her viser tingretten til Borgarting lagmannsretts dom 16. mai 2006 (LB-2007-57596) hvor det ble konkludert som følger:

Retten har likevel kommet til at saksøkers unnlattelse av å oppgi prostitusjonsinntektene til beskatning var unnskyldelig. Ved denne vurderingen har retten lagt avgjørende vekt på den uklarhet som er skapt fra myndighetenes side når det gjelder håndheving av skatteplikten på prostitusjonsinntekter.

Det finnes ingen slik uklarhet om skatteplikten for ordinære lønnsinntekter som den lagmannsretten her viser til for prostitusjonsinntekter.

Lagmannsretten viser videre til dokumentet, CERTIFICATE, se over, som A måtte undertegne. Han har forklart at hans engelsk ikke var veldig sterk da han ble ansatt, men han har forklart at han var kjent med teksten ved tiltredelse eller noe tid deretter. Han tolket imidlertid dokumentet slik at det var ment å være en ansvarsfraskrivelse fra ambassadens side.

Teksten er etter lagmannsrettens oppfatning forholdsvis klar. Den gir informasjon om at ambassaden ikke vil foreta skattetrekk og at den ansatte selv er ansvarlig for å betale skatt til Norge. Forsvarer har anført at ordene [ ... ] I will pay such taxes [ ... ] (lagmannsretten understrekning) må forstås slik at betalingsplikten bare gjaldt i de tilfeller lønnen faktisk skulle beskattes. Når A hadde fått opplyst at lønnen var skattefri, så var det følgelig ingen skatt å betale. Lagmannsretten finner denne fortolkningen søkt, og den ble heller ikke påberopt av A under hans forklaring. Selv om A skulle ha hatt vanskeligheter med helt ut å forstå teksten i dokumentet måtte den i det minste ha uroet han så vidt mye at han hadde en klar oppfordring til å klarlegge spørsmålet nærmere med skattemyndigheten.

Lagmannsretten tilføyer at det eneste som med sikkerhet kan utledes av dokumentteksten er at det ikke vil bli foretatt trekk i lønnen til dekning av skattekrav. Retten legger videre til grunn at de norske ansatte på denne tiden var klar over at ambassaden ikke innrapporterte lønnsutbetalinger til norske skattemyndigheter, og at de ansatte som ikke ga opplysninger om lønnen rent faktisk ikke hadde blitt beskattet. I en slik situasjon kan en ikke nærmere grunnlagt opplysning om at lønnen er skattefri ikke uten videre tas til inntekt for at lønnen er unntatt fra skatteplikt til Norge.

Når man skal vurdere As handlingsalternativer knyttet til spørsmål om hans skatteplikt for inntektsårene 2008 og 2009, er lagmannsrettens konklusjon at As villfarelse ikke var unnskyldelig. Basert på tilgjengelig informasjon burde han ha forstått at spørsmålet ikke var klart og han burde ha opplyst om inntektene i selvangivelsen, eventuelt som et spørsmål i merknadsfeltet om inntekten skulle beskattes. Alternativt kunne han avklart en eventuell skatteplikt direkte med skattemyndigheten.

Etter dette legger lagmannsretten til grunn at de objektive og subjektive straffbarhetsbetingelsene er oppfylt for domfellelse av A etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a for inntektsårene 2008 og 2009, jf tiltalens post a) og b).

### **Straffutmåling**

Forsvarer har anført at A ikke får samme strafferettslig behandling som de ni tidligere polititjenestemennene som arbeidet for Den amerikanske ambassaden i Oslo som fikk sine saker henlagt. Det anføres at denne forskjellsbehandlingen må få betydning for straffutmålingen. For tingretten ble det også anført at forskjellsbehandlingen kunne være en straffrihetsgrunn, men anførselen ble forkastet av tingretten. A fremmet en anke over bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet for ligningsårene 2010 og 2011, men anken ble nektet fremmet ved lagmannsrettens beslutning 21. november 2014. For lagmannsretten blir nå spørsmålet om en eventuell forskjellsbehandling kan gi en redusert straff for A.

Bakgrunnen for anførselen er at TV2 i november 2010 hadde et oppslag om at en rekke tidligere politiansatte hadde arbeidet ved ambassaden uten å oppgi inntektene til beskatning. Dette gjaldt i alt 12 personer. Noen tid etter at dette var blitt kjent, ba disse ansatte om frivillig retting av tidligere selvangivelser, såkalt skatteamnesti. Skattelovens regler om skatteamnesti åpner for at unnlatt beskatning av skattepliktig inntekt kan gå straffri dersom den det gjelder, frivillig melder ifra og ber om å få gjøre opp skatteplikten. Skatt øst fant imidlertid at de politiansatte ikke kunne få amnesti siden deres henvendelser visstnok manglet det nødvendige preg av frivillighet. Skatt øst fant derfor å anmelde ni av de 12 personene. Anmeldelsene ble imidlertid henlagt av politiet 24. april 2012. I mellomtiden hadde Skattedirektoratet overført ansvaret for den videre behandling av disse skattesakene fra Skatt øst til Skatt sør.

Skattemyndigheten mottok underretningen om henleggelsen 30. april 2012. Begrunnelsen for henleggelsen var opplyst å være «Intet straffbart forhold bevist». I ettertid er det kommet frem at politiet antok at vilkårene for skatteamnesti forelå.

På bakgrunn av bevisføringen legger lagmannsretten til grunn at skatteetaten vurderte situasjonen slik at henleggelsene var uriktig. Likevel ble de ikke påklaget. Bakgrunnen for dette var at Skatteetaten på daværende tidspunkt ikke hadde innsikt i henleggelsesgrunnen utover det som er sitert over. Skatteetaten opplyser følgende i en pressmelding «Redegjørelse om ambassadesaken» publisert 20. juni 2013:

[ ... ]

Av hensyn til Skatteetatens videre forvaltningsmessige behandling av de konkrete

sakene, forsøkte Skatt sør gjentatte ganger forgjeves å få kontakt med politijuristen som hadde hatt saken ved Østfold Politidistrikt for å få redegjort for hva som var bakgrunnen for henleggelsen. Henleggingsgrunnen ville kunne ha betydning både for spørsmålet om å påklage henleggelsen, og for om det ville være rettslig adgang til å ilegge tilleggsskatt.

Da det ikke lyktes å få klarhet i hvilke underliggende vurderinger som lå bak

henleggelsen, hadde skattekontoret ved sin videre behandling kun den formelle

henleggingsårsaken «Intet straffbart forhold anses bevist» å forholde seg til. De videre avgjørelser som ble tatt m.h.t. sporvalg måtte ta utgangspunkt i dette.

Skattekontoret hadde ingen foranledning til å tro annet enn at sakene var undergitt en reell etterforskning og at det lå en veloverveid vurdering bak henleggelsen. Ettersom

Skatt sør tidligere hadde gjort det klart overfor politiet at vilkårene for frivillig retting ikke forelå, kom det derfor svært overraskende på skattekontoret da politijuristen i et tv-intervju i oktober 2012 opplyste om at årsaken til henleggelsen var at politiet mente vilkårene for frivillig retting var til stede.

[ ... ]

Når henleggelsen ikke ble påklaget, skyldes dette derfor ikke at det ble gitt råd eller instruksjoner fra Skattedirektoratets side, men Skatt sørs egne vurderinger av situasjonen ut fra den henleggingsgrunn de hadde fått oppgitt.

Situasjonen førte til at de ni ansatte ble ilagt tilleggsskatt, og ytterligere straffereaksjoner var da avskåret på grunn av forbudet mot dobbeltstraff. Vedtaket om tilleggsskatt er ikke fremlagt, men det må ha vært besluttet etter 18. oktober 2012. Skatteetaten sender denne dagen ut en pressemelding om saken hvor det bl.a. er opplyst: «De saker som er omtalt er under behandling og blir avgjort innen kort tid».

Kort tid før skattemyndigheten besluttet å ilegge tilleggsskatt hadde imidlertid Oslo statsadvokatembeter på eget initiativ besluttet å vurdere henleggelsen. Embetet hadde tilskrevet Østfold politidistrikt 19. oktober 2012 og bedt om få oversendt de aktuelle straffesaksdokumentene med en redegjørelse for det påtalevedtak som var fattet. Men som følge av beslutningen om tilleggsskatt ble det ikke foretatt en ny vurdering av straffespørsmålet.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at A og de ni andre ansatte er sammenlignbare tilfeller. Lagmannsretten kan likevel ikke se at A er utsatt for en usaklig forskjellsbehandling. Det var flere uheldige omstendigheter som førte til at den første gruppen ikke ble straffeforfulgt. Dels skyldes dette svakt politiarbeid. Det ble under ankesaken opplyst at Østfold politidistrikt i liten grad hadde foretatt en reell etterforskning i saken. Henleggelsesgrunnen om at det var mulig å gi skatteamnesti var heller ikke korrekt. Det tilligger ikke påtalemyndigheten å gi skatteamnesti. Dette avgjøres av skattemyndigheten. Når påtalemyndigheten valgte å se på saken på nytt i oktober 2012 så ble dette ikke opplyst til skattemyndigheten, og skattemyndigheten beslutter derfor omtrent samtidig å benytte eget sanksjonsmiddel med ileggelse av tilleggsskatt. Dette førte

til at etterforskningen av de ni tidligere polititjenestemennene ble stanset som følge av reglene om forbud mot dobbeltstraff.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at skattemyndigheten i utgangspunktet har forhold seg likt i forhold til de ni tidligere polititjenestemennene og til A. I begge tilfeller ble forholdet anmeldt pga. størrelsen av unndragelsesbeløpet.

Forsvarer har vist til avgjørelse i Rt-2012-1352 [skal vel være Rt-2012-1288, Lovdatas anm.] hvor det ble reagert med straffutmålingsutsettelse som følge av at det var gitt skatteamnesti. Ut fra et likehetssynspunkt og ut i fra hvordan myndighetene hadde presentert ordningen med skatteamnesti i media, kom Høyesterett til at skatteamnestiet måtte tillegges vesentlig vekt ved straffutmålingen. Det ble også lagt vekt på at det fremstod som uproblematisk å gjennomføre likebehandling av dem som benytter seg av skatteamnesti, se avsnitt 43.

Henleggelsen i saken her bygger på en feilvurdering. Lagmannsretten ser det slik at denne feilen ikke kan bli fulgt i andre tilsvarende saker, hvilket ville innebære at feiltagelsen får enda større virkning. Til forskjell fra saken gjengitt i Rt-2012-1352 [skal vel være Rt-2012-1288, Lovdatas anm.] har ikke skattemyndigheten i vår sak presentert den valgte løsning som ble valgt for gruppen på ni personer som noen ideell løsning, men den ble valgt som følge av politiets henleggelse, og har liten eller ingen presedens. Lagmannsretten finner likevel at den spesielle situasjonen som har oppstått bør medføre en viss straffereduksjon for A, se nærmere nedenfor.

Forsvarer har også gjort gjeldene at det må få betydning for straffutmålingen at spesialrevisor Siv Mørkassel Brekke pr. telefon hadde gitt uttrykk for til noen av skatteyterne at skatteunndragelsen ikke ville bli anmeldt. Dette gjaldt bl.a. til B som var en venn av A og som hadde fortalte dette videre til A.

Siv Mørkassel Brekke har erkjent at noen ambassadeansatte som ringte henne fikk denne informasjonen, men at dette var i en tidlig fase av undersøkelsene hvor sakens fulle omfang ikke var avdekket. Lagmannsretten bemerker at det er uheldig at slik informasjon blir gitt, men at det ikke kan gi skatteyter noen ubetinget forventning om utfallet av skattemyndighetens saksbehandling og konklusjon, og forhold får ingen innvirkning på straffutmålingen.

Lagmannsretten går etter dette over til den konkrete straffutmålingen.

Tiltalte skal straffes for at han i 2009, 2010, 2011 og 2012 unnlot å gi opplysning om sine inntekter fra ambassaden for inntektsårene 2008 til 2011 slik at disse ikke ble beskattet. Inntekten var samlet i disse årene 1,2 millioner kroner. Den unndratte skatten utgjør ca. 375 000 kroner.

Tiltalte er tidligere ustraffet.

Etter § 12-1 annet ledd skal skattesvik straffes med «bøter eller fengsel inntil 2 år». Både bot og fengsel kan anvendes, jf straffeloven § 26a.

Forsvarer har anført at den påberopte forskjellsbehandlingen kan begrunne at straffutmålingen utsettes, eventuelt at det i tillegg idømmes bot. Slik kan retten skape likhet mellom tiltalte og de som kun er ilagt tilleggsskatt.

Straffeloven § 52 nr. 1 åpner for utsettelse av straffutmålingen. Dette skjer sjelden og forbeholdes unntakstilfeller. Retten har tidligere i avgjørelsen kommet til at henleggelsene av sakene mot de ni tidligere ansatte polititjenestemennene ikke setter A i noen særstilling. Lagmannsretten mener imidlertid at det som har skjedd overfor A klart ikke kan begrunne straffutmålingsutsettelse.

Forsvarer har også vist til Rt-2012-1288. Saken gjaldt straff ilagt etter at det var søkt om - og innvilget - skatteamnesti. Høyesterett utsatte straffutmålingen fordi myndighetene bl.a. i media hadde skapt inntrykk av at skatteamnesti gjaldt all straff. Faktum i saken her er annerledes og lagmannsretten finner derfor liten veiledning i denne avgjørelsen.

Det fremgår av dommen i Rt-2010-422 at straffen for skattesvik skal fastsettes under hensyntagen til størrelsen av det unndratte beløp, om opplysningssvikten var bevisst og hvorvidt tiltalte har tilstått. Det ble i den saken utmålt en straff på 21 dager ubetinget fengsel. Avgiftsunndragelsen utgjorde ca. 90 000 kroner.

I Rt-2012-1288 ble straffen fastsatt til 120 dager fengsel hvorav 60 dager ble gjort betinget for medvirkning til en skatteunndragelse på til sammen ca. 425 000 kroner.

Aktor har i tillegg til fengselsstraff nedlagt påstand om en bot. I forhold til overtredelse av ligningsloven er spørsmålet om utmåling av bot drøftet av Høyesterett i Rt-2011-1509, se særlig avsnitt 15 til 19.

I avsnitt 19 konkluderer Høyesterett som følger:

Forutsetningen om at bruk av bøter i kombinasjon med fengselsstraff som hovedregel skulle medføre reduksjon av fengselsstraffen, kan da etter min mening ikke legge føringer for hvorledes straffen skal utmåles i saker om skattesvik. I slike saker finner jeg det tvert i mot mest naturlig å utmåle fengselsstraffen på selvstendig grunnlag, og at det deretter ved utmålingen av boten ses hen til den fastsatte fengselsstraffen. Jeg finner en viss støtte for dette i Rt-2005-129 avsnitt 15, der førstvoterende i en sak om grovt skattesvik uttalte:

«Hvorvidt det skal reageres med bot, og i tilfelle med hvilket beløp, må vurderes individuelt under hensyn til straffelovens § 27 og den utmålte fengselsstraff.»

Når straffen skal utmåles har lagmannsretten funnet støtte i den nevnte avgjørelsen fra Høyesterett inntatt i Rt-2012-1288, se over. Beløpet var i den saken noe høyere enn i vår sak, men det var gitt strafferabatt for tilståelse.

A har også tilstått mht til faktum i saken. Han besvarte henvendelsen fra skattekontoret i mars 2012 på en korrekt måte og han opplyste da også om inntekten for 2008 som på dette tidspunktet var ukjent for ligningsmyndigheten. Lagmannsretten ser det videre slik at A ikke på noe punkt har forsøkt å unndra seg forfølgning. Bl.a har han vært åpen om sin forståelse av dokumentet benevnt «CERTIFICATE» som lagmannsretten har lagt vekt på. Nevnte forhold må trekke i formildende retning. Lagmannsretten mener også at det må være noe formildende at A har fått en annen behandling av påtalemyndigheten enn de ni personene som fikk avgjort saken med tilleggsskatt. Saken er også blitt noe gammel. A ga alle relevante opplysninger til spesialrevisor

ved Skatt øst, Siv Mørkassel Brekke, i slutten av mars 2013. Tiltalebeslutning ble tatt ut ca. ett år senere.

I skjerpende retning trekker at A har hatt et fast forsett over flere år.

Lagmannsretten mener etter dette at straffen passende kan settes til ubetinget fengsel i

75 dager. Straffeloven § 62 første ledd er gitt anvendelse. I tillegg idømmes en bot som må fastsettes individuelt under hensyn til straffelovens § 27. A er ansatt i Forsvaret og har en normal god inntekt, men også en del gjeld. Lagmannsretten mener at boten kan fastsettes i tråd med aktors påstand til 50 000 kroner.

Sakskostnader er ikke påstått av påtalemyndigheten og idømmes ikke.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. A født 0.0.1980 dømmes for de forhold som er beskrevet i tiltalebeslutning av 26. mars 2014 post a) og b) samt de forhold som er rettskraftig avgjort ved Follo tingretts dom av 25. september 2014, alt sammenholdt med straffeloven § 62 første ledd, til en straff av fengsel i 75 - syttifem - dager samt en bot stor 50 000 - femtitusen - kroner, subsidiært 20 - tjue - dager fengsel.*
- 2. Sakskostnader idømmes ikke.*

## **SkN 15-036 Fradrag for tap ved salg av seilyacht fra AS til aksjonær**

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-6. Skatteloven § 13-1.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 27. mars 2015, **sak nr.:** LB-2014-19122

**Dommere:** Lagdommer Tonje Vang, lagdommer Ragnar Eldøy, ekstraordinær lagdommer Sissel R. Langseth. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-97521 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-19122 (14-019122ASD-BORG/02).

**Parter:** Canica AS (advokat Vidar Strømme) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Eirik Jensen).

**Sammendrag:** Hovedspørsmålet i saken var om tap ved salg av seilyacht fra et aksjeselskap til hovedaksjonær var fradragsberettiget for selskapet. Det var også spørsmål om toårsfristen i ligningsloven § 9-6 kom til anvendelse, slik at skattmyndighetene ikke hadde anledning til å endre ligningen. Til sistnevnte spørsmål var skattyters hovedanførsel at skattemyndighetene etter bokettersyn hadde fått alle opplysninger, og når de da ikke varslet om endring før etter at det var gått to år, måtte endringsadgangen være avskåret. Lagmannsretten var ikke enig i dette: Det var ikke gitt fullstendige opplysninger i selskapets selvangivelse, og opplysninger gitt i etterfølgende

bokettersyn medførte ikke at opplysningsplikten var oppfylt. Når det gjelder det materielle spørsmålet var faktum slik at hovedaksjonær i et selskap inngikk avtale med et verft om bygging av seilyacht. Kontrakten ble kort tid etterpå overtatt av selskapet, som ønsket å leie ut båten kommersielt. Seilbåten ble imidlertid langt dyrere enn opprinnelig forutsatt, og utleie ville være ulønnsomt. Selskapet overdro båten til hovedaksjonær med et tap på omtrent 80 millioner kroner. Skattemyndighetene nektet selskapet fradrag for tapet fordi de mente det forelå interessefellesskap med hovedaksjonær, og at dette var årsaken til tapet. Lagmannsretten opphevet ligningen (dissens). Flertallet la til grunn at investeringen var kommersielt begrunnet da båten ble bestilt. Tapet skyldtes at båten ble vesentlig dyrere enn forutsatt og dels at markedet for utleie av slike båter falt kraftig i byggeperioden. Lagmannsretten la til grunn at det at kostnadsrammen for prosjektet sprakk, skyldtes manglende kostnadskontroll fra selskapets side, og at denne delen av tapet skyldtes interessefellesskapet.

## **1. Innledning - prosesshistorikk**

Saken gjelder gyldighet av Skatteklagenemndas vedtak om å endre ligningen av selskapet Canica AS for ligningsåret 2004. Endringen bestod i at fradrag for tap på 81 405 758 kroner knyttet til kontrahering/bygging og senere salg av en seilyacht ikke ble godkjent.

Tapet var ført i selvangivelsen for inntektsåret 2004, og ble i utgangspunktet godkjent etter påstand. I 2005 ble det innledet bokettersyn i Canica AS. Bokettersynet ble varslet 24. mai 2005, og pågikk i perioden 23. juni 2005 - 11. januar 2007. Varsel om endring av ligning ble sendt 11. juni 2007, og endringsvedtak ble fattet 31. januar 2008. Vedtaket ble påklaget, men klagen fikk ikke medhold i Skatteklagenemndas vedtak av 28. november 2011. Forut for begge vedtakene var det omfattende korrespondanse og også møter mellom representanter for Canica AS og Skatt øst. Resultatet av ligningsbehandlingen var dermed at tapsfradrag ble nektet og tilleggsskatt ilagt med 45 %.

Canica AS brakte gyldigheten av vedtaket inn for Oslo tingrett. Hovedforhandling ble avholdt i tidsrommet 4. - 12. november 2013. Oslo tingrett avsa 5. desember 2013 dom med slik domsslutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak oppheves for så vidt Canica AS er ilagt skjerpet tilleggsskatt. Ved ny ligning skal det legges til grunn at tilleggsskatt skal beregnes med 30 % og ikke 45 %.
2. For øvrig frifinnes staten.
3. Canica AS dømmes til innen to uker å betale staten v/Skatt øst sakskostnader med kr 997 133 - nihundreogtjutsenettthundreogtrettitre kroner - inklusiv mva.

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

Canica AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett idet selskapet anfører at det skal gis tapsfradrag og at fristen for endring uansett er overskredet. Skatt øst har tatt til motmæle og har lagt ned påstand om at anken forkastes. Staten har ikke anket over nedsettelsen av tilleggsskatten.

Ankeforhandling er holdt i tidsrommet 3. - 12. februar 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Canica AS representert ved administrerende direktør Nils Kloumann Selte møtte sammen med

sin prosessfullmektig, advokat Vidar Strømme. Prosessfullmektig for staten v/Skatt øst var advokat Eirik Jensen. Selte ga partsforklaring. I tillegg ble det ført seks vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

## **2. Sakens faktiske bakgrunn**

### **Canica AS**

Canica AS er et aksjeselskap som er eid av Stein Erik Hagen og hans barn. Navnet er en sammenstilling av fornavnene til barna (Caroline, Nina og Carl) Selv om Stein Erik Hagen bare eide 10 % av aksjene, var han sikret bestemmende innflytelse gjennom oppdeling i aksjeklasser.

Selskapet Canica AS forvaltet betydelige midler etter Stein Erik Hagens utvikling av dagligvarekjeden Rimi, salg til ICA og senere avtale med Ahold. Vederlag og utbytte fra disse transaksjonene ble lagt inn i Canica AS. Selskapet var i utgangspunktet et passivt holdingselskap uten ansatte. Etter hvert har selskapet blitt et mer aktivt investeringsselskap med styrket administrasjon.

### **Nærmere om Stein Erik Hagens interesse for seiling - tidligere båter**

Stein Erik Hagen har vært interessert i seiling, og har eid flere seilbåter fra det finske verftet Baltic Yards. De to første var serieproduserte båter på henholdsvis 48 og 52 fot. I 1997 ble det bestilt en 73 fots Baltic. Båten ble bygget på verftet i Finland som en «one of a kind» med skrog laget av epoxy-karbon laminat. Dette gir lav vekt og gode seilegenskaper. Kontrakten var undertegnet av Canica AS v/P. Ruzicka, men den ble senere (25. mai 2000) overskjøttet til Stein Erik Hagen under navnet S/Y (seilyacht) Canica, heretter kalt Canica 73'. Den har hele tiden vært ansett som en privat utgift for Hagen, og har også vært oppført i hans selvangivelse. Det ble antydnet i Hagens vitneforklaring at det forhold at byggekontrakten i utgangspunktet ble inngått av Canica AS, kan ha vært med tanke på muligheten for avskrivninger eller lignende. Han var imidlertid usikker, og noe slikt har uansett aldri vært forsøkt. Båten har heller ikke vært utleid. Canica 73' ble levert i 1999, og ble blant annet seilt over Atlanteren høsten 1999 av Stein Erik Hagen sammen med skipper Jan Lindell og andre venner av Hagen.

### **Bestilling av S/Y Canica 140'**

I 1999 fikk Stein Erik Hagen en ide om å bygge en ny seilbåt, bygget over samme lest som Canica 73', men vesentlig større. Ideen ble tatt opp med verftet i Finland, og 2. desember 1999 sendte verftets representant en e-post til Stein Erik Hagen med «preliminære idéer». I e-posten ble det tatt utgangspunkt i dataene for Canica 73', og disse ble forstørret opp til en tenkt båt på 120 fot. Kontakten mellom Stein Erik Hagen og verftet fortsatte utover januar og februar 2000, angitt som «preliminære studier» for en 130 fot seilbåt. I et memo datert 5. april 2000 ble konsept/layout beskrevet for «130 FT SY för Stein Erik Hagen», og samme betegnelse ble brukt i et nytt memo fra verftet datert 11. april 2000.

Den 13. og 14. april 2000 ble «New Build Agreement For 130 sloop» undertegnet med Stein Erik Hagen som kjøper og Baltic Yards som skipsverft. Båten skulle designes av Judel/Vrolijk Yacht Design, dvs. samme designer som for Canica 73'. Underskrevet kontrakt ble oversendt pr. telefaks mellom partene. Originalen er senere bortkommet, og de samme parter undertegnet derfor kontrakten på nytt den 2. mai 2000. Det bemerkes at Stein Erik Hagen i en e-post datert 27. april 2000, hvor original kontrakt etterlyses, også uttalte at det var meningen at båten skulle

eies av et BVI- (British Virgin Island) eller Bermuda-selskap, og at det var tidspress som gjorde at kontrakten var undertegnet av han personlig.

Baltic Yards hadde gitt et prisestimat på 13 millioner euro (106 millioner norske kroner), men det ble samtidig presisert at endelig pris skulle baseres på medgått tid og kostnader + påslag (regningsarbeid). Designet var heller ikke ferdig utviklet, og fram mot mai 2000 vokste størrelsen på båten til 135 fot og senere videre til 141 fot. Dette var et resultat av videre samtaler om design og innredning, herunder størrelse og plassering av lettboat m.v. Det vises i den forbindelse til at Stein Erik Hagen var i Finland på et «owners meeting» den 18. mai 2000, og etterfølgende referat fra verftet og designerne.

### **Transportavtale fra Stein Erik Hagen til Canica AS**

Det er omtvistet mellom partene i hvilken grad byggingen av Canica 140' fra starten av var tenkt som et kommersielt forretningsprosjekt, eller om det var et utslag av Hagens private interesser.

Nils Kloumann Selte, som den gang var ansatt av ICA i Stockholm, men som også utførte oppgaver for Canica AS, utarbeidet et notat datert 26. mai 2000 til Stein Erik Hagen. Notatet har overskriften «vedrørende Baltic 130». Noe lenger ned i notatet fremgår at Selte er oppmerksom på at lengden på båten var økt til ca. 140 fot. Notatet viser til en forutgående samtale, hvor Selte var bedt om å se på mulighetene til å drive den nye båten på kommersielt grunnlag. Notatet viser videre til kontrakten som var inngått med Hagen personlig, og det gis en beskrivelse av båten. Videre er det, med henvisning til et vedlagt regneark, gitt en finansiell vurdering som gikk ut på at kommersiell utleie av båten ville gi en positiv nåverdi på 4,3 millioner norske kroner ved en diskonteringsfaktor på 10 %. Utleien skulle skje dels til Hagen (22 uker pr. år) og dels til eksterne leietakere (22 uker). Dette og de øvrige forutsetningene for regnestykket er omtvistet i saken, jf. partenes anførsler og rettens merknader nedenfor. Notatet konkluderte med en tilråding av at byggekontrakten skulle transporteres til Canica AS.

Tilrådingen fra Selte ble fulgt. Avtale om transport av byggekontrakten fra Stein Erik Hagen til Canica AS ble undertegnet 26. mai 2000, dvs. samme dato som notatet. Dermed var det formalisert at Canica AS overtok ansvaret for bygging av båten, med det formål å foreta kommersiell utleie til Hagen og andre leietakere etter ferdigstillingen.

### **Design- og byggefase**

Verftet arbeidet videre med design og tegninger sammen med båtdesignerne Judel og Vrolijk. Jan Lindell, som var skipper på Canica 73', var engasjert til å følge opp prosjektet, og Stein Erik Hagen var aktivt involvert på en rekke møter. I tillegg til Judel/Vrolijk, ble det også engasjert en egen interiørdesigner - John Munford Design.

Selve byggingen kom i gang fra høsten 2000. Det var ikke avgjort hvor båten skulle registreres (flagg), og parallelt med byggingen ble det også jobbet med å klassifisere båten og sertifisere den for betalende passasjerer. Flere klassifikasjonsselskaper ble vurdert, herunder Lloyds og Veritas. De fleste aktuelle flaggstater krevde sertifisering etter britiske regler (Marine Safety Agency - MSA). Det viste seg vanskelig og kostbart å tilpasse MSA-kravene til den båten som var under bygging, og etter en del frem og tilbake ble dette oppgitt. Videre ble det gjennomført et møte med Sjøfartsdirektoratet for å undersøke mulighetene for sertifisering etter norske regler (NIS), men

også dette ble oppgitt. Heller ikke arbeidet med klassifisering gjennom Veritas ble fullført fra Canica AS' side mens båten var i Canica AS' eie.

Avgjørelser knyttet til design, materialbruk og utstyr i byggefasen, ble truffet av Stein Erik Hagen og/eller Jan Lindell. Canica AS betalte fakturaene knyttet til de ulike sider av byggeprosjektet, men selskapet var ikke formelt involvert i de beslutninger som ble tatt. Verken prosjektet som sådant eller kostnadene ved byggingen var tema i selskapets styremøter eller generalforsamling før det ble foreslått å avvikle prosjektet i et memorandum til styret datert 28. mai 2003, med påfølgende styrebehandling og godkjenning 20. juni 2003.

### **Nærmere om Canica AS' beslutning om å avvikle prosjektet med bygging og drift av yachten Canica 140'**

I memorandumet datert 28. mai 2003 ble det konstatert at båtprosjektet hadde blitt større og vesentlig dyrere enn opprinnelig budsjettert. Kostnadsprognosen var på dette tidspunkt 205 millioner kroner, mot opprinnelig estimert 106 millioner kroner. Hovedårsakene til kostnadsøkningen ble angitt å være kostnader til klassifisering av båten, teknisk utvikling og valg av høyere kvalitet på utstyret, designmessige endringer (blant annet økt lengde) og engasjementet av John Munford på interiørsiden. Videre ble det vist til endrede rammebetingelser for utleie, herunder økt krav til sikkerhet og dårlig utleiemarked på grunn av terrorfrykt og fallende finansmarkeder. Konklusjonen var at det ikke lenger var mulig å få leid ut båten til tilfredsstillende priser, og det ble foreslått at forretningsområdet ble avviklet. I styremøte 20. juni 2003 sa styret seg enig i dette. Administrasjonen ble gitt fullmakt til å kontakte verftet for å finne mulige kjøpere av båten som fortsatt var under bygging. Samtidig ble det besluttet at «dersom aksjonærer eller nærstående skulle være interessert i å kjøpe båten, skal et slikt salg være betinget av godkjennelse i generalforsamlingen».

Den 23. juni 2003 ble styret informert om at det var inngått en avtale om at Stein Erik Hagen skulle ha rett til å kjøpe båten til takst når den ble ferdig. For denne retten skulle det betales en opsjonspremie på 1 million Euro.

### **Ferdigstillelse og salg av Canica 140'**

Overlevering av båten var planlagt høsten 2003, men ble utsatt til våren 2004 etter at den fikk en skade under prøveseilas i september 2003 som verftet påtok seg å utbedre. Total kostnad for båten var da på 209 792 258 kroner

Styret i Canica AS innstilte den 26. mai 2004 på at Canica 140' skulle selges til Stein Erik Hagen for 14,5 millioner Euro + den avtalte opsjonspremien. Salgsprisen var i samsvar med to takster fra henholdsvis Camper & Nicholsons (15. april 2004) og BCR Yachts (19. april 2004). Oslo tingrett har lagt til grunn at de kjente til hverandres takster. Dette er det ikke grunnlag for å konstatere ut fra bevisførselen i lagmannsretten, men det er et faktum at begge takster lød på samme beløp. Salget ble godkjent på generalforsamlingen 16. juni 2004. Samtidig ble det bestemt at eventuell økonomisk fordel for Hagen ved transaksjonen skulle anses som utbytte.

Etter dette har båten vært eid og benyttet av Stein Erik Hagen privat frem til den ble solgt i 2014 for ca. 30 millioner kroner.

### **Ligningsbehandlingen**

Salget medførte et samlet tap for Canica AS på 81 405 758 kroner. Dette tapet ble ført inn i selskapets selvangivelse for 2004. Det ble oppgitt at det forelå en ytelse fra selskapet til aksjonær ved at det ble krysset av i rubrikken for «salg/uttak av varer og andre formuesgjenstander». Videre at «skip, rigger, fly m.v.» var anskaffet for 209 792 258 kroner og solgt for 128 386 500 kroner (post 0550 i næringsoppgaven). Endelig fremgikk det av resultatregnskapets post 7800 at det forelå et «tap ved avgang av anleggsmidler» på 81 405 758 kroner.

Selvangivelsen ble innlevert 28. april 2005. Selskapet ble i første omgang lignet etter påstand, dvs. at det ble gitt fradrag slik som krevet.

Den 24. mai 2005 varslet Oslo fylkesskattekontor bokettersyn i Canica AS. Bokettersynet ble foretatt i samarbeid med Oslo ligningskontor. Det fremgår av rapporten at bokettersynet pågikk i tiden fra 23. juni 2005 og fram til 11. januar 2007. Lagmannsretten legger til grunn som mest sannsynlig at selskapet overleverte den etterspurte dokumentasjonen enten i oppstartsmøtet eller i det minste tidlig i bokettersynet. Dette er i samsvar med Seltes forklaring om at varselbrevet inneholdt opplysninger om hvilket materiale som var ønsket, og at dette enten ble overlevert eller var tilgjengelig ved oppstartsmøtet. Videre er det i samsvar med opplysninger om hva som er rutine ved slike ettersyn.

Den 22. november 2005 var det et seminar for revisorer, med foredragsholdere fra Oslo likningskontor. I en av foilene ble det beskrevet et saksforhold kalt «overdragelse av betydelig formuesobjekt fra aksjeselskap til hovedaksjonær». Den videre beskrivelse viser at det må dreie seg om Canica AS' salg av Canica 140' til Stein Erik Hagen («yacht», «opsjon til hovedaksjonær», «takst fra 2 meglere» osv. ), og det er angitt at saksforholdet vil bli fulgt opp fra ligningskontorets side gjennom påskriften «fortsettelse neste år ... ». Foredragsholderen har oppgitt at hun ikke kan huske hva som var bakgrunnen for denne foilen, men Skatt øst har ikke bestridt at bakgrunnen må ha vært avtalen mellom Canica AS og Stein Erik Hagen. De bestrider imidlertid at dette får noen betydning for fristene for endring av ligningen i ligningsloven § 9-6.

Som nevnt foran ble det på bakgrunn av bokettersynet sendt varsel om endring av ligningen den 11. juni 2007, endringsvedtak ble truffet 31. januar 2008 og opprettholdt i klagevedtak av 28. november 2011. Prosesshistorikken er gjengitt innledningsvis, og gjentas ikke her.

### **3. Tvistetema**

Det er to spørsmål som står sentralt for lagmannsrettens vurdering: Dels er det spørsmål om det er faktisk grunnlag for å endre ligningen, dvs. om Skatteklagenemndas endringsvedtak er materielt korrekt. Videre er det spørsmål om fristene for å endre ligningen i ligningsloven § 9-6 er overholdt.

Med hensyn til om det var materielt grunnlag for å endre ligningen, er hovedspørsmålet om det tap Canica AS har lidd ved salget av yachten, er et tap som er pådratt som følge av feilslått, kommersielt vurdert investering, eller om det er Hagens private behov som har vært styrende for selskapets beslutning om å overta ansvaret for byggekontrakten. Partene har ulikt syn på dette, jf. merknadene som gjengis nedenfor.

Etter ligningsloven § 9-6 kan ikke en ligning endres etter at det har gått ti år etter inntektsåret. Ved endring til skattyters ugunst er imidlertid fristen to år når skattyter ikke har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». I denne saken er endringen gjort innenfor fristen på 10 år, men etter utløpet av toårsfristen. Det er ikke anført at selskapet har gitt positivt uriktige opplysninger. Det som da blir avgjørende er om de opplysninger selskapet faktisk har gitt, er å anse som «ufullstendige» i ligningslovens forstand. Dels er det spørsmål om de opplysninger som ble gitt i selvangivelsen i seg selv var fullstendige nok, og dels er det anført at opplysningene i selvangivelsen suppleres av opplysninger som ble gitt kort tid etter i forbindelse med bokettersynet.

Anken omfatter også spørsmålet om tilleggsskatt, nærmere bestemt om det uansett er grunnlag for å la tilleggsskatten falle bort.

#### **4. Den ankende part, Canica AS, har i hovedtrekk anført:**

Canica AS har anført to selvstendige grunnlag for sin påstand om at Skatteklagenemndas endringsvedtak er ugyldig. For det første at det ikke var grunnlag for å nekte tapsfradrag verken med hjemmel i skatteloven § 13-1 om interessefelleskap eller den ulovfestede læren om gjennomskjæring. For det andre er det anført at selskapet har gitt tilstrekkelige opplysninger i sin selvangivelse og evt. også i det påfølgende bokettersynet, slik at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 kommer til anvendelse. Denne fristen er oversittet fra ligningsmyndighetenes side.

#### **Nærmere om grunnlaget for å endre ligningen**

Det er ikke omtvistet at kontrakten med verftet var inngått på markedsmessige vilkår. At kontrakten ble inngått av Stein Erik Hagen og ikke Canica AS i første omgang, berodde på tidspress og tilfeldigheter. Det er også en tilfeldighet at kontrakten ble transportert fra Hagen til Canica AS. Selskapet kunne like gjerne inngått en ny kontrakt med verftet.

Anskaffelsen var planlagt som en kommersiell investering fra selskapets side, også før kontrakten ble undertegnet. Dette fremgikk blant annet av vitneforklaringen til daværende advokat Wenche Riiser som var engasjert som rådgiver for selskapet. Notatet fra Selte med tilhørende regneark bekrefter også at det lå kommersielle vurderinger bak, og at prosjektet var vurdert som lønnsomt for Canica AS slik man den gang vurderte fremtidsutsiktene. Beregningene var ikke gjort for å finne et fasitsvar, men var basert på en forenklet modell og fornuftige estimater av grunnlagstallene som et hjelpemiddel for å ta en beslutning om hvorvidt selskapet skulle foreta investeringen eller ikke.

Kostnadsøkningen i byggeperioden skyldtes i stor grad at det ble bygd en større og mer velutstyrt båt enn opprinnelig planlagt. Dette må sees som en økt investering, som presumptivt ville gi seg utslag i hvilket vederlag som kunne tas. Noe av kostnadsøkningen skyldtes også økte sikkerhetskrav knyttet til den påtenkte passasjertrafikken, blant annet sprinkleranlegg og vanntette skott.

Det var først og fremst uforutsette endringer i utleiemarkedet for luksusyachter som medførte at prosjektet ble besluttet skrinlagt i mai/juni 2003. I Seltens memorandum til styret er det særlig vist til fallet i de finansielle markedene som følge av den såkalte dotcom-krisen, samt økt terrorfrykt etter 11. september 2001.

Når det ikke lenger var mulig å få til lønnsom utleie slik som opprinnelig forutsatt, fremstod salget til Stein Erik Hagen som den beste løsning. Prisen var basert på to uavhengige takster, og han betalte også en opsjonspremie. Det samlede vederlaget var antakelig overpris i forhold til hva som var den reelle markedsverdien av båten.

Selskapets tap var på denne bakgrunn en følge av at forutsetningene for en kommersielt begrunnet investering sviktet. Det er da ikke grunnlag for å endre selskapets selvangivelse. Årsaken til at tapet oppstod ligger i denne forutsetningssvikten, og ikke i at det foreligger et interessefellesskap mellom Canica AS og Stein Erik Hagen som aksjonær. På samme måte var det en kommersiell feilvurdering som ledet frem til tapet, ikke at Canica AS' overtakelse av byggekontrakten var hovedsakelig begrunnet i et ønske om å spare skatt på Hagens hånd og at dette var i strid med skattereglenes formål, jf. vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring.

### **Nærmere om endringsfristen i ligningsloven § 9-6**

Slik saken nå er lagt opp fra ankemotparten, er det investeringsbeslutningen og transporten av kontrakten fra Stein Erik Hagen til Canica AS i mai 2000 som er det sentrale. Selvangivelsen fra 2000 er imidlertid ikke fremlagt, og det er dermed ikke klarlagt om det ble redegjort for dette fra Canica AS' side. Den bevistvil dette skaper, må gå ut over ankemotparten.

I selvangivelsen for 2004 har Canica AS krysset av i de relevante rubrikker og gitt korrekte og fullstendige opplysninger om det tap selskapet hadde lidd. Det kan ikke kreves noen nærmere redegjørelse for bakgrunnen for investeringen som har medført tap, og selvangivelsen med tilhørende skjemaer legger heller ikke opp til dette.

Uansett anføres det at ligningsmyndighetene må «anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål», jf. Rt-1992-1588 (Loffland). I dette tilfellet er det gitt tilstrekkelige opplysninger til at det kan stilles relevante spørsmål til skattyter. «Loffland-standard» er da oppfylt. Dette understrekes av at sammenhengen mellom tapet og Stein Erik Hagens overtakelse av båten var kjent for ligningsmyndighetene i november 2005, jf. den foilen som da ble vist og som utvilsomt må knytte seg til dette spørsmålet. Dette tilsier at opplysningene i selvangivelsen var tilstrekkelige for ligningsmyndighetene til å skjønne sammenhengen.

Dersom det var opplysninger innhentet i sammenheng med bokettersynet som var bakgrunnen, anføres videre at dette også er tilstrekkelig til at plikten til å gi korrekte og fullstendige opplysninger er overholdt, jf. Rt-1992-1588 (Loffland) og Rt-2006-404 (Invensys). I begge sakene var det først ved bokettersynet det ble fremlagt fullstendige opplysninger, noe som var tilstrekkelig.

### **Tilleggsskatt**

Selv om det skulle være grunnlag for endring av ligningen og fristen er overholdt, anføres at det ikke er grunnlag for å anvende tilleggsskatt. Det er vist til at tingretten har konstatert brudd på EMK artikkel 6 på bakgrunn av saksbehandlingstiden. Staten har ikke påanket dette. Konvensjonsbruddet tilsier at tilleggsskatten bortfaller i sin helhet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at tap ved

realisasjon av S/Y Canica er fradragsberettiget hos Canica AS.

2. Staten v/Skatt øst pålegges å erstatte Canica AS' saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

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

Ankemotparten gjør gjeldende at tingrettens dom i det alt vesentlige er velbegrunnet og korrekt. Det legges derfor ned påstand om at anken forkastes.

Skatteklagenemndas vedtak er materielt korrekt, dels fordi tapet ikke er pådratt i næring, men er et utslag av interessefellesskap mellom selskapet og Stein Erik Hagen, og dels fordi det uansett er grunnlag for å nekte fradrag etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring. Det er gitt ufullstendige opplysninger i selskapets selvangivelse, og frist for endring er da ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 første ledd jf. tredje ledd bokstav a). Denne frist er overholdt.

#### **Grunnlaget for Skatteklagenemndas vedtak - interessefellesskapet**

Canica AS hevder at investeringen var forretningsmessig begrunnet og at tanken var å drive kommersiell utleie av båten med sikte på å tjene penger. Det avgjørende da vil være om driften av båten var egnet til å gå med overskudd.

Staten bestrider ikke at det var planer om å leie ut båten, herunder at det var planer om å klassifisere båten for passasjerer. Dette innebar en måte å redusere kostnadene ved driften av båten, men er ikke tilstrekkelig til at kravet til «virksomhet» er oppfylt, dvs. om investeringen var egnet til å gå med overskudd.

Statens anførsel er at vilkårene for tapsfradrag ikke er oppfylt. Et uavhengig Canica AS ville ikke gått inn på en så risikabel investering. Når selskapet likevel aksepterer å overta forpliktelsene etter den byggekontrakten Stein Erik Hagen inngikk og med den risiko dette innebar, kan dette ikke sees som forretningsmessig begrunnet. Den primære årsaken må ha vært å tilfredsstille Hagens private ønsker og behov. Tapet skyldes da ikke en feilslått kommersiell investering, men interessefellesskapet mellom Canica AS og Hagen.

Interessefellesskapets betydning viser seg i ulike faser: Den innledende fasen har sammenheng med leveringen av Canica 73', som var Hagens private båt. Han var svært fornøyd med denne båten, og ønsket en større utgave med samme design og ekstreme seilegenskaper. Kontrakten med verftet ble inngått av Hagen personlig og er datert 13. og 14. april 2000. Forut for kontraktsinngåelsen var det ikke gjennomført noen analyse av forretningsmessigheten i investeringen. Notatet til Nils Selte forelå ikke på dette tidspunkt. Det er datert 26. mai 2000, og gir en etterfølgende begrunnelse for at kontrakten skal transporteres til Canica AS.

Utleie av luksusyachter lå utenfor Canica AS' vedtektsfestede formål, og selskapet var helt uten erfaringer fra dette som forretningsområde. Seltes notat viser tilsynelatende en positiv nåverdi på prosjektet. Det er imidlertid flere grunnleggende svakheter i forutsetningene som legges til grunn. Beregningene tar for det første utgangspunkt i verftets foreløpige og uforpliktende prisestimat for en båt på 130 fot. Det fremgår direkte av notatet at det pr. 26. mai 2000 allerede var planer om en større båt («senere anslått til ca. 140 fot»), uten at dette fikk konsekvenser for antatt byggekostnad. Det ble heller ikke lagt inn noen buffer for uforutsette kostnader eller andre

kostnadsøkninger som erfaringsmessig alltid kommer i et prosjekt som ennå ikke er ferdig designet og bygget. Kontrakten omfattet ikke kostnader til seil og personlig inventar - heller ikke disse kostnadene ble hensyntatt. Videre var forutsetningen om 44 ukers utleie i 2003 feil. Båten var ikke planlagt levert før på sensommer/høst 2003, med de konsekvenser en forskyvning av leieinntekter til sluttfasen av prosjektet innebærer. En antatt utleie i 44 uker pr. år var svært optimistisk vurdert, selv om det tas hensyn til at Hagen hadde en forpliktelse til å leie i 22 uker. Avtalen med Hagen var for øvrig ikke formalisert skriftlig, og det var heller ikke konkretisert hvilken leie han faktisk skulle betale ut over en forutsetning om at den skulle være «markedsmessig». Forutsetningen om hvilken leie som kunne oppnås, var løst fundert. Det samme gjaldt driftskostnadene, hvor det blant annet var regnet med et mannskap på fire mens det faktisk var behov for et mannskap på fem. Skattemessige forhold er behandlet inkonsekvent, og endelig var beregningen basert på en ubegrunnet antakelse om at yachten kunne selges til kostpris etter fem år, dvs. uten annet verdifall enn det som følger av inflasjonen.

Et uavhengig Canica AS ville aldri gått inn på en så usikker investering på et så mangelfullt grunnlag.

Interessefellesskapet viser seg også i design- og byggefasen. Det er Hagen selv samt skipper Jan Lindell som er aktiv når det gjelder hvordan båten skal designes, utstyres og innredes. De beslutninger som tas, medfører en betydelig og ukontrollert kostnadsøkning. Som det fremgår foran økte antatt byggekostnad fra opprinnelig 106 millioner kroner til 209 millioner kroner før byggingen var fullført. Det er ikke spor av at selskapet foretar noen kostnadskontroll eller annen oppfølging av investeringen før det besluttes å avvikle satsingen og selge båten til Hagen med et betydelig tap.

På bakgrunn av dette anføres at det var interessefellesskapet mellom Hagen og Canica AS som lå til grunn for beslutningen om å overta kontrakten for bygging av Canica 140' i mai 2000, og ikke en kommersielt begrunnet satsning på et nytt forretningsområde. Et uavhengig Canica AS ville aldri gått inn på et så usikkert prosjekt og på et så usikkert grunnlag. Tapet skyldtes da interessefellesskapet, og gir ikke grunnlag for fradragsrett i selskapets selvangivelse. Når investeringen ikke var forretningsmessig begrunnet, er det uten betydning at markedet for utleie av luksusyachter falt i samme perioden.

### **Gjennomskjæring**

Subsidiært anføres at det også er grunnlag for å endre ligningen etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring. Transporten av kontrakten må antas å ha vært hovedsakelig skattemessig motivert, og fradrag for tap ved salg fra selskapet til Hagen vil være illojalt mot skattereglene. Det er i den forbindelse vist til at Canica AS ikke hadde fremførbart underskudd i 2000.

Selskapet forventet også tilførsel av midler gjennom avtalen med Ahold. Fritaksmodellen kom først i 2004. Fram til da var det et behov for å redusere selskapets skattemessige inntekter. Det forelå også skattemotiv gjennom mulighetene for avskrivninger, fradragsrett for utgifter i driftsperioden, samt en nærliggende mulighet for tapsfradrag.

### **Tilleggsskatt**

Skatt Øst fastholder at det er grunnlag for tilleggsskatt, men har ikke anket over punkt 1 i tingrettens domsslutning hvor tilleggsskatten ble satt ned fra 45 % til 30 %.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

## **6. Lagmannsretten bemerker:**

### **Innledning**

Som nevnt under pkt. 3 foran, reiser saken to sentrale tvistetema. I det følgende behandles spørsmålet om hvorvidt fristen i ligningsloven § 9-6 er overholdt først. Derneft går lagmannsretten inn på om det var materielt grunnlag for vedtaket om endring av ligningen.

### **Endringsfristen i § 9-6:**

Fristen for endring av ligningen løper fra utløpet av det inntektsåret ligningen gjelder, jf. ligningsloven § 9-6. Den alminnelige fristen er 10 år, mens det er en toårsfrist når endringen er til ugunst for skattyter og han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

I dette tilfellet ble endring av ligningen varslet 11. juni 2007, dvs. etter utløpet av toårsfristen (men innenfor den alminnelige frist på 10 år). Det er ikke anført at Canica AS har gitt positivt uriktige opplysninger i sin selvangivelse. Det som er omtvistet, er om opplysningene som er gitt til ligningsmyndighetene var ufullstendige. Dels er det spørsmål om opplysningene i selvangivelsen var tilstrekkelige i seg selv, og dels om vilkåret er oppfylt når disse opplysningene sees i sammenheng med opplysninger selskapet ga i forbindelse med det bokettersynet som ble varslet 24. mai 2005 og pågikk i perioden 23. juni 2005 - 11. januar 2007.

### **«Loffland-standard»**

Ved vurderingen av om opplysningsplikten er oppfylt slik at toårsfristen gjelder, tar lagmannsretten utgangspunkt i den rettsoppfatning som kommer til uttrykk i Rt-1992-1588 (Loffland). Førstvoterende uttaler her på side 1592 - 1593 følgende:

Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle behandles likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyter har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses for å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.

Slik lagmannsretten forstår dette, vil opplysningsplikten kunne være oppfylt selv om en skattyter ikke har lagt absolutt alle opplysninger på bordet. Det avgjørende vil være om ligningsmyndighetene har fått tilstrekkelige opplysninger til å kunne ta opp det aktuelle skattespørsmålet. Videre er det et krav at skattyter har «gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt», med andre ord at han har opptrådt aktsomt og lojalt.

### **Nærmere om opplysningene gitt i selskapets selvangivelse**

I utgangspunktet er det skattyter som uoppfordret skal sørge for at ligningsmyndighetene får tilstrekkelige opplysninger til å avgjøre ligningen gjennom innlevering av selvangivelse med vedlegg, jf. selvangivelsesplikten i ligningsloven § 4-2.

Som nevnt foran, var det under kolonnen for «ytelser fra selskap til aksjonær» krysset av i rubrikken for «salg/uttak av varer og andre formuesgjenstander». I den vedlagte næringsoppgaven var videre posten 0550 om anskaffelse/salg av «skip, rigger, fly m.v.» fylt ut. Differansen mellom den anskaffelsespris og salgspris som her var angitt, utgjør det tapet som det kreves fradrag for. Samme beløp er også oppført under post 7800 «tap ved avgang av anleggsmidler». Endelig var det i avskrivningsskjemaet krysset av for saldogruppen for skip og rigger, med krav om samme tapsfradrag.

Selvangivelsen ga altså ligningsmyndighetene opplysninger om at det forelå et salg eller annen ytelse fra selskapet til en aksjonær. Sammenhengen med vedleggene og postene der ga muligheter for å koble dette til at det kunne dreie seg om salg av et skip eller en rigg. Med hensyn til lojalitetsplikten er det et moment at det ikke er andre avkrysningsrubrikker eller poster til utfylling verken i selvangivelsen eller i pliktige vedlegg hvor det skulle vært gitt ytterligere opplysninger om hva som lå bak det tapsfradraget som ble krevd. Skattyter har likevel alltid muligheten til å gi nærmere opplysninger i vedlegg, dersom han forstår at opplysningene har betydning for skatteplikten, eller han er i tvil om dette.

Selv om det er gitt en del opplysninger i selvangivelsen med vedlegg, var disse etter lagmannsrettens oppfatning ikke tilstrekkelige til at opplysningsplikten var oppfylt. Lagmannsretten viser til at opplysningene ikke ga grunnlag for å se at det dreide seg om en seilyacht, og heller ikke hvem av aksjonærene som hadde mottatt ytelsen. Dermed var det ikke opplysninger som ga en foranledning til å vurdere om investeringen hadde sammenheng med aksjonæren Stein Erik Hagens fritidsinteresser, og de eventuelle skatterettslige implikasjonene dette medførte. Det fremgikk heller ikke av selvangivelsen at Canica AS hadde overtatt byggekontrakten fra en aksjonær med bestemmende innflytelse, Stein Erik Hagen. På bakgrunn av disse manglende opplysninger var det etter lagmannsrettens mening ikke grunnlag for skattemyndighetene til å vurdere nærmere om det var interessefellesskapet som var styrende for beslutningen om å investere, eller om disposisjonen var skattemessig motivert eller illojal mot regelverket.

### **Opplysninger i Dagbladets artikkel fra 8. mars 2005**

Ankende part har vist til en artikkel i Dagbladet fra 8. mars 2005 som omtaler Stein Erik Hagen og den nye båten. Det er anført at denne artikkelen utgjør en del av bakgrunnsopplysningene for ligningsmyndighetene. Lagmannsretten finner ikke å kunne tillegge dette betydning ved vurderingen av om fristen for endring er oversittet. Artikkelen dreide seg kun om hvordan båten var utstyrt og seilegenskaper, og hadde ingen kobling til selskapet. Uansett er det snakk om en tilfeldig avisartikkel, og det kan ikke kreves at ligningsmyndighetene skal kjenne til innholdet i slike.

### **Opplysninger gitt i tilknytning til bokettersynet**

Som nevnt foran under overskriften «Ligningsbehandlingen» under punkt 2, legger lagmannsretten til grunn at ligningsmyndighetene var kjent med salget av båten fra Canica AS til Stein Erik Hagen den 22. november 2005, og at man da hadde begynt å vurdere de skatterettslige

konsekvensene av dette. Det vises til den tidligere beskrivelsen av det seminaret som ble holdt for revisorer denne datoen, og den foilen som foredragsholdere fra ligningskontoret viste frem. Det er ingen tvil om at innholdet her omtaler salget av Canica 140' fra Canica AS til Stein Erik Hagen, noe som heller ikke er bestridt fra Skatt øst sin side. Påskriften «fortsettelse neste år» viser også at ligningsmyndighetene vurderte holdbarheten av selskapets krav om tapsfradrag. Foilen inneholdt en rekke opplysninger som ikke fremkommer i selvangivelsen med bilag. Det ble blant annet vist til at det dreide seg om en yacht, at det var gitt en opsjon til hovedaksjonær, og at det var innhentet takst fra to meklere. Slike forhold var ikke nevnt i selvangivelsen, og ligningsmyndighetene må følgelig ha fått ytterligere opplysninger fra annet hold.

Slik lagmannsretten ser det, må de opplysninger ligningsmyndighetene satt med i november 2005, stamme fra dokumenter innhentet i forbindelse med bokettersynet i Canica AS. Det er uvisst hva som var foranledningen til bokettersynet, men det er på det rene at det ble varslet i brev av 24. mai 2005. Videre fremgår det av bokettersynrapporten at det ble avholdt i tidsrommet 23. juni 2005 - 11. januar 2007. Det er opplyst at varselbrevet oppgir hvilke opplysninger/dokumenter som ønskes fremlagt, og at dette normalt overleveres i et oppstartsmøte. Opplysningene om rutineene stemmer med Nils Seltes forklaring om at etterspurt dokumentasjon ble overlevert eller var tilgjengelig da oppstartsmøtet ble holdt. Tidspunktet for dette møtet er ikke helt klarlagt, men lagmannsretten legger til grunn som mest sannsynlig at det enten var den 23. juni (da det er opplyst at bokettersynet ble innledet), eller i hvert fall nært opp til denne datoen. Det er ikke anført at den dokumentasjon som ble overlevert i forbindelse med bokettersynet var mangelfull eller ufullstendig på annen måte. Lagmannsretten legger derfor til grunn at ligningsmyndighetene fra slutten av juni 2005 hadde alle relevante opplysninger om tapsfradraget på 81 millioner kroner for S/Y Canica 140', og at dette var bakgrunnen for at temaet kunne tas opp på seminaret i november samme år.

### **Betydningen av opplysningene gitt ved bokettersynet for fristregelen i § 9-6**

Som det fremgår ovenfor har lagmannsretten lagt til grunn at Canica AS ikke ga fullstendige opplysninger i selvangivelsen. Spørsmålet er om det i vurderingen av om det er gitt tilstrekkelige opplysninger etter ligningsloven § 9-6 også kan tas i betraktning opplysninger gitt til ligningsmyndighetene i ettertid - her ved bokettersynet i juni 2005.

Slik lagmannsretten ser det, er det betydelig usikkerhet knyttet til vurderingen av dette.

Hovedregelen er som nevnt at det er skattyter selv som har ansvar for å gi tilstrekkelige opplysninger uoppfordret (selvangivelsesprinsippet). Selvangivelsesplikten fremgår av ligningsloven § 4-2, og hva som skal fremlegges er regulert i § 4-3. Selvangivelsen med vedlegg er det naturlige utgangspunkt for vurderingen av om opplysningsplikten er oppfylt, og hovedtyngden av rettspraksis er da også knyttet til om det er gitt fullstendige opplysninger der. Kapittel 4 inneholder imidlertid også en egen bestemmelse om plikt til å legge frem opplysninger ved bokettersyn (§ 4-10). De konkrete bestemmelser om selvangivelse og bokettersyn suppleres også av lovens § 4-1 som pålegger de som plikter å gi opplysninger, en alminnelig plikt til å opptre aktsomt og lojalt.

Fristregelen i ligningsloven § 9-6 fastslår generelt at toårsfristen gjelder der skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, uten at det konkret er vist til bestemmelsene om selvangivelsesplikt og selvangivelse. Det fremgår altså ikke direkte av ordlyden at denne

toårsfristen bare gjelder de opplysningene som er gitt i selvangivelsen. Enkelte uttalelser i forarbeidene (Innst.O.nr.44 for 1979 - 80 side 26) og i rettspraksis knytter videre opplysningsplikten generelt til kapittel 4, noe som kan tilsi at også opplysninger gitt på annen måte enn i selvangivelsen kan hensyntas. Endelig nevnes at Høyesterett i to avgjørelser har lagt til grunn at opplysningsplikten var oppfylt selv om opplysningene var gitt i ettertid, se Rt-1992-1588 (Loffland) og Rt-2006-404 (Invensys). I Rt-1992-1588 ble opplysningsplikten ansett å være oppfylt som følge av de opplysninger som var gitt etter et bokettersyn. I Rt-2006-404 ga skattyter tilleggsopplysninger etter særskilt forespørsel, og Høyesterett kom til at opplysningsplikten med dette var oppfylt for ett av skattespørsmålene. Problemstillingen knyttet til etterfølgende opplysninger er imidlertid ikke drøftet særskilt, slik at prejudikatverdien for akkurat dette spørsmålet kan være begrenset.

Etter en konkret vurdering har lagmannsretten kommet til at opplysningene i bokettersynet ikke kan reparere de utilstrekkelige opplysningene i selvangivelsen. Lagmannsretten bemerker at selv om ordlyden i ligningsloven § 9-6 ikke definerer i hvilken form opplysningene skal gis, så innebærer selvangivelsesprinsippet i skatteretten og alminnelige lojalitetsbetraktninger at det må tas utgangspunkt i selvangivelsesplikten i ligningsloven § 4-2. Slik lagmannsretten ser det vil det harmonere best med den alminnelige opplysningsplikt og lojalitetsbetraktninger å bare ta i betraktning opplysninger som skattyter gir uoppfordret, også etter at selvangivelse er levert. Det vil på generelt grunnlag være vanskelig å si at opplysninger som gis etter pålegg ved bokettersyn - slik situasjonen er i vår sak - er gitt lojalt når det sammenlignes med de bærende hensyn for selvangivelsesplikten.

Lagmannsretten bemerker kort at i en egen stilling står opplysninger som er gitt etter særskilt oppfordring fra skattemyndighetene, jf. skatteloven § 4-8 [skal vel være ligningsloven § 4-8, red. anm.]. Dette var altså situasjonen i Rt-2006-404, jf. ovenfor. I vår sak ble imidlertid opplysningene gitt etter pålegg i bokettersyn, og hvilken betydning opplysninger som gis etter særskilt oppfordring skal ha for toårsfristen, finner ikke lagmannsretten grunn til å gå nærmere inn på.

Etter lagmannsrettens syn taler videre klare retts tekniske hensyn for ikke å ta i betraktning opplysningene som Canica AS ga ved å etterkomme pålegg i bokettersynet. I dette tilfellet kom riktignok bokettersynet nokså kort tid etter selvangivelsen, og skattemyndighetene hadde god tid til å avbryte fristen ved å sende varsel om at skattespørsmålet var tatt opp. I andre kompliserte skattesaker kan likevel bokettersyn gå over flere år, det kan gjelde flere skattespørsmål, og opplysninger fra skattyter vil også kunne tenkes å gis i flere omganger, over tilsvarende lang tid, og herunder passere toårsfristen for ett eller flere forhold. I slike tilfeller vil det kunne oppstå vanskelige bevismessige grensetilfeller hvor det må tas stilling til på hvilket tidspunkt skattyter ga tilstrekkelig informasjon til at skattemyndighetene kunne ta opp det aktuelle skattespørsmålet. Videre vil en slik rettstilstand kunne skape betydelig tidspress for skattemyndighetene i de tilfeller hvor det gis opplysninger tett opp mot toårsfristen. Dette gjelder selv om det må kunne sies å være relativt enkelt for skattemyndighetene å avbryte fristen ved å sende varsel. I kompliserte skattesaker kan dermed toårsfristen resultere i at skattemyndighetene må ta opp skattespørsmål på et for dårlig grunnlag for å avbryte fristen, og således fremtvinge vedtak på ufullstendig grunnlag. En slik rettstilstand er heller ikke skattyter tjent med.

Toårsfristen i § 9-6 er begrunnet i hensynet til å beskytte de skattytere som lojalt oppfyller sin opplysningsplikt. Denne lojaliteten kommer først og fremst til uttrykk ved å levere en fullstendig selvangivelse eller foreta rettinger uoppfordret straks man oppdager eventuelle feil eller mangler. Dette er ikke gjort i dette tilfellet. De beste grunner taler da for at opplysninger som er gitt i bokettersynet i denne saken omfattes av endringsfristen i første ledd, som er ti år.

Ankende part kan etter dette ikke høres med at ligningen er ugyldig som følge av overskridelse av toårsfristen i ligningsloven § 9-6.

### **Materielt grunnlag for å endre ligningen?**

#### **Interessefellesskapet**

Skattemyndighetene har nektet Canica AS å fradragføre tapet på 81 millioner kroner med hjemmel i skatteloven § 13-1 (armlengdeprinsippet i skatteretten).

Bestemmelsen lyder slik:

#### § 13-1 Interessefellesskap

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.
- (2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskapet med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.
- (3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Bestemmelsen gir ligningsmyndighetene adgang - slik det er gjort i denne saken - til å fastsette formue og inntekt ved skjønn når det foreligger inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet.

I Ot.prp.nr.86 (1997-1998) på side 75 punkt 7.13 står det følgende om formålet med bestemmelsen:

Bestemmelsen i § 13-1 kan ses på som en presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue. Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende skattelov § 54 første ledd. Formålet med bestemmelsen er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en annen ved skjev prissetting.

Lagmannsretten bemerker at bestemmelsen legger opp til en vurdering i to trinn. Første spørsmål er å vurdere om skattyters formue eller inntekt er redusert som følge av interessefellesskapet. Dersom dette er tilfelle, er neste trinn å fastsette størrelsen på denne inntektsreduksjonen. For at skattyters formue eller inntekt skal kunne sies å være redusert som følge av interessefellesskapet, må tre kumulative vilkår være oppfylt: 1) Det må foreligge en inntektsreduksjon, 2) det må

foreligge et interessefellesskap, 3) det må foreligge årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet.

Vilkårene er nærmere behandlet i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest) og Rt-2014-614 (Elysee). Et sentralt vurderingstema er her om disposisjonen må anses som en normal forretningsmessig disposisjon begrunnet i selskapets interesser, eller om den først og fremst er begrunnet i interessefellesskapet. Dersom vilkårene er oppfylt, skal skjønnslikningen ta utgangspunkt i hva situasjonen ville ha vært uten interessefellesskapet.

Lagmannsretten bemerker at det ikke er bestridt at prisen var 128 millioner kroner ved salg av båten fra Canica AS til Stein Erik Hagen. Videre er det på det rene at verftets prisestimat var på 106 millioner kroner da båten ble bestilt. Tvistetema er knyttet til den senere transporten av kontrakten fra Hagen til Canica AS, hvor Canica AS ble eier av byggekontrakten, og hvor prisen for seilbåten til slutt endte på 209 millioner kroner.

Det er i denne saken ikke tvilsomt at Canica AS har hatt en inntektsreduksjon som følge av å ha overtatt byggekontrakten med verftet, som senere ledet til et salg av seilbåten med tap. Det er videre ubestridt at det er et interessefellesskap mellom Stein Erik Hagen og Canica AS.

Spørsmålet for lagmannsretten er om kravet til årsakssammenheng er oppfylt, det vil si om det er interessefellesskapet som er årsak til inntektsreduksjonen.

Lagmannsretten finner det utvilsomt at det var Hagens personlige interesse for seiling, i særdeleshet hans positive erfaringer med den nybygde Canica 73', som var bakgrunnen for ideen om å kontrahere en enda større båt basert på samme design- og seilegenskaper.

Kostnadene ved en slik kontrahering var betydelige, og lagmannsretten finner det naturlig at det ble diskutert hvordan en slik kostnad kunne håndteres på en mest mulig gunstig måte. Dette innbefattet hvor båten skulle registreres (flagg), hvem som skulle stå som eier (Hagen selv eller i en eller annen form for selskap), hvilken inntjening som kunne fremkomme gjennom utleie til andre den tiden Hagen selv ikke brukte båten, samt skattemessige forhold.

Det er godtgjort at Canica AS innhentet råd fra eksterne rådgivere vedrørende ovennevnte spørsmål. Wenche Riiser, som den gang var advokat i Schjødt med skatterett som spesialfelt, har forklart at hun gjorde oppmerksom på hvilke krav som gjaldt for å få eventuell utleie akseptert som næringsvirksomhet, med muligheter for avskrivninger m.v. Kravet om at virksomheten måtte være egnet til å gå med overskudd, var her det mest sentrale. Som et ledd i dette fikk hun seg forelagt tallmaterialet fra Nils Selte i Canica AS som skulle underbygge at dette var mulig. Det var videre diskutert ulike alternativer for drift av båten, herunder selskap registrert på Bahamas eller British Virgin Islands. Hun er sikker på at dette skjedde før kontrakten ble undertegnet, jf. hennes spontane reaksjon på at Hagen hadde «rotet det til» da han i en telefonsamtale opplyste at kontrakten allerede var underskrevet av han personlig.

Lagmannsretten legger til grunn at den opprinnelige forretningsmessige planen fra Seltes side var at verftet skulle inngått kontrakt direkte med et selskap i Canica-systemet, men at det var ikke bestemt hvilket selskap dette skulle være. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at det har noen stor betydning at kontrakten ble transportert til Canica AS etter først å ha vært undertegnet av

Hagen personlig, fremfor at kontrakten var inngått av et selskap i Canica-systemet fra først av. Dette fremstår som en teknisk formalitet, og kan meget vel ha hatt sammenheng med at verftsplass den gang var etterspurt, og at Hagen ønsket å sikre seg mot konkurranse fra andre interessenter.

Lagmannsretten legger videre til grunn at båten var ment til både utleie og til Hagens personlige bruk, ved at Hagen forpliktet seg til å leie båten 22 uker i året. At båten (også) var ment for utleie, kan sees som en måte å begrense private kostnader på, og er i seg selv ikke nok til at kravet til næringsvirksomhet er oppfylt. Det er heller ikke avgjørende at Canica AS ønsket å gjøre anskaffelsen på en måte som kunne gi avskrivninger og ellers en gunstig skattemessig behandling. Det avgjørende er om kontrakten om bygging av en luksusyacht av denne type var egnet til å gi økonomisk overskudd, eller om den hovedsakelig var et utslag av interessefellesskapet mellom Canica AS og aksjonæren Hagen og hans private interesser.

Ved vurderingen av dette må det tas utgangspunkt i at det selvsagt er anledning til å investere i et forretningsområde som eierne av selskapet har en interesse av, også når interessen har preg av å være en fritidsinteresse, slik situasjonen er i denne saken. Etter rettspraksis skal det også vises tilbakeholdenhet med å overprøve forretningsmessige vurderinger, særlig når overprøving skjer i etterpåklokskapens klare lys. Lagmannsretten kommer nærmere tilbake til hva som ligger i dette nedenfor.

Det må foretas en samlet vurdering av om kontraheringen var et utslag av en kommersiell (feil)satsning fra Canica AS sin side, eller om den først og fremst var et utslag av hovedaksjonær Hagens private interesser og dermed et resultat av interessefellesskapet mellom ham og selskapet, jf. skatteloven § 13-1 og ovennevnte avgjørelser fra Høyesterett. Problemstillingen er herunder om overtakelsen av byggekontrakten kan anses som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av Hagens egne interesser, jf. Rt-2003-536 (avsnitt 48) og Rt-2014-1225 (avsnitt 25). I førstnevnte avgjørelse er problemstillingen formulert slik:

Problemstillingen blir om interessefellesskapet har «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig eller naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som kan medføre en forrykning av skattefundamentene», jf. Rt-1940-598.

Ved denne vurderingen finner lagmannsretten det naturlig først å se på situasjonen da satsningen ble bestemt, for deretter å se på betydningen av den etterfølgende utviklingen.

### **Nærmere om situasjonen da investeringen ble bestemt**

Som nevnt foran, var selskapet klar over hva som skulle til for at kravet til næringsvirksomhet skulle være oppfylt, nemlig at den påtenkte utleievirksomheten over noe tid var egnet til å gi økonomisk overskudd.

Utleie av en luksus seilyacht var et nytt forretningsområde for Canica AS. Det forhold at selskapets vedtekter ikke omfattet denne type utleie, har etter lagmannsrettens oppfatning ingen betydning. Selskapet må kunne investere i nye forretningsområder uavhengig av hva som er angitt som formål med virksomheten i vedtektene. Dette er heller ikke uvanlig. Til

sammenligning vises det til Rt-2014-614 (avsnitt 26). Det avgjørende må være hvilke intensjoner man faktisk hadde.

Et helt nytt forretningsområde tilsa likevel at det ble gjort grundige undersøkelser av mulighetene for lønnsom drift. Lagmannsretten bemerker at det ikke forelå noen samlet analyse av mulighetene for lønnsom drift før byggekontrakten ble inngått. Seltes notat er av 26. mai 2000, dvs. etter at båten var kontrahert av Stein Erik Hagen. Det må imidlertid legges til grunn at deler av tallmaterialet har foreligget tidligere, jf. blant annet Riisers forklaring om hva som var forelagt henne før hun fikk vite om kontrakten.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å tvile på at Selte var bedt om å undersøke mulighetene for å leie ut båten på kommersiell basis, og at det ble arbeidet med dette våren 2000. Notatet med tilhørende regneark av 26. mai 2000 må sees som en sammenfatning av arbeidet og de vurderinger som ble gjort.

Notatet var ment som et grunnlag for en investeringsbeslutning og var basert på forenklete modeller/beregninger. Det kan ikke vurderes som et regnestykke som var ment å være matematisk korrekt. Etter lagmannsrettens syn kan mange av forutsetningene i regnearket forsvares ut fra datidens optimisme i finansverdenen. Dette gjelder blant annet antakelsen om 44 uker for utleie basert på utleie både i Middelhavet (sommersesong) og Karibien (vinter). Selte måtte også kunne basere seg på Hagens muntlige løfte om at han selv ville stå ansvarlig for halvparten av utleietiden, og at Hagen ville betale markedspris. Forutsetningene om driftskostnader og leiepriser var imidlertid basert på noe overfladiske undersøkelser. Ifølge Seltes forklaring hadde han innhentet muntlige opplysninger fra yachtmeglere og sett på annonser i yachtmagasiner.

To av forutsetningene i notatet var, slik lagmannsretten ser det, beheftet med svakheter:

Det ene var at beregningene var basert på en byggekostnad på 106 millioner kroner, dvs. likt med verftets foreløpige og uforpliktende estimat ved kontraktsinngåelsen. Det fremgår av kontrakten at byggingen skulle skje på regning, og at verken design, størrelse, materialvalg, innredning eller utstyr var bestemt. Det har formodningen for seg at dette ville gi seg utslag i en høyere kostnad enn opprinnelig estimat. Kontrakten klargjorde også at kostnader til seil og personlig inventar ikke var inkludert, uten at dette ble hensyntatt i beregningen. Da notatet var skrevet, var Selte også kjent med at lengden på båten allerede var økt fra anslagsvis 130' til ca. 140', uten at dette fikk noen konsekvens for antatt byggekostnad. Selte har forklart at verftets oppgitte byggepris var det beste man hadde, men etter lagmannsrettens syn ville det vært naturlig at usikkerheten rundt endelig byggekostnad ble tatt opp enten i notatets tekst eller i form av en post for uforutsette utgifter e.l.

For det andre var anslaget over leieinntektene for 2003 feil når det ikke ble tatt hensyn til at båten først var forutsatt levert på høsten. Dette innebærer en forskyvning av inntektene som har betydning for prosjektets lønnsomhet.

Lagmannsretten legger til grunn at Nils Selte selv trodde på at det var kommersielt grunnlag for å investere i bygging av båten for utleie til Hagen og andre. Denne oppfatningen ble videreformidlet til flere av rådgiverne i advokatfirma Schjødt, blant andre Wenche Riiser.

Vurderingen ble også lagt til grunn av Canica AS da investeringen ble gjort. Som det er redegjort for foran, var det imidlertid svakheter i beregningsgrunnlaget. I den videre vurderingen av om selve investeringsbeslutningen kan anses som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av Hagens egne interesser, har lagmannsretten delt seg i et flertall og et mindretall.

**Flertallet bestående av lagdommer Tonje Vang og ekstraordinær lagdommer Sissel R. Langseth** bemerker innledningsvis at inntektstapet som Canica AS har lidt skyldes først og fremst to forhold; markedet for utleie av luksusyachter falt vesentlig, og båten ble betydelig dyrere enn forutsatt. Dette er etter flertallets syn et viktig bakteppe ved vurderingen av om transporten kan anses som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av interessefellesskapet.

Flertallet legger til grunn at selv om Stein Erik Hagens private interesser må sies å ha vært motiverende for investeringen, har også selskapets interesse i å tjene penger på investeringen vært en betydelig motivasjonsfaktor samlet sett. Etter en samlet vurdering må overtakelsen av byggekontrakten anses som en normal forretningsmessig disposisjon, og det er ikke interessefellesskapet som har medført hele inntektstapet til Canica AS, jf. skatteloven § 13-1.

Flertallet tar utgangspunkt i at Canica AS' egne kalkyler og forventninger må legges til grunn ved vurderingen av om det var et kommersielt og forretningsøkonomisk grunnlag for å kjøpe en båt av denne type for å drive utleie. Det er lagt til grunn i rettspraksis at skattemyndighetene ikke skal overprøve skattyterens forretningsmessige vurderinger så lenge det er bedriftsøkonomiske hensyn som har vært bestemmende, jf. blant annet Rt-2014-614, Rt-2003-536 og Rt-2009-1473. Det samme gjelder selvsagt for domstolens prøving av ligningsmyndighetenes vedtak. I et tilfelle som dette, hvor det er omstridt hvorvidt det foreligger en normal disposisjon for Canica AS uavhengig av Hagens interesser, må man legge vekt på tidsnære bevis samt se hen til hva en vanlig bedrift ville ha gjort. Det vises til Rt-2014-614 (avsnitt 31).

Flertallet viser i denne sammenheng til det som fremgår ovenfor om at det må legges til grunn at Selte mente at investeringen ville være forretningsmessig lønnsom, og at det på det tidspunkt da investeringen ble gjort, var gode muligheter for å tjene penger på denne type utleie. Denne forståelsen styrkes av vitneforklaringer fra flere av rådgiverne i advokatfirma Schjødt, blant annet Wenche Riiser og Trond Eilertsen, samt styremedlem i Canica AS, Nils-Henrik Pettersson. I forkant av investeringen var det flere møter mellom Pettersson og Selte, samt rådgivere i Schjødt og Selte, hvor problemstillinger knyttet til forretningsmessig drift av båten ble diskutert. Vitneforklaringene tilsier at Canica AS v/Selte drøftet og vurderte ulike sider ved utleievirksomhet, og de ulike vurderingene er altså dokumentert blant annet ved det ovennevnte notatet med regneark. Det ble videre satt i gang et omfattende arbeid med å klassifisere båten for utleie. Arbeidet som ble gjort i denne forbindelse er også dokumentert.

Flertallet bemerker at staten v/Skatt øst har pekt på en rekke svakheter ved Seltes regnemodell, som etter ankemotpartens syn tilsier at vurderingen ikke hadde et rasjonelt forretningsmessig motiv. I så fall ville det i denne saken være tale om en slags pro forma vurdering fra Seltes side, eller i det minste et «bestillingsverk» tilpasset de skattemessige kravene til næringsvirksomhet, slik vilkårene blant annet var beskrevet i møter mellom Selte og Riiser. Flertallet mener at det ikke er bevismessige holdepunkter for dette.

Flertallet mener at selv om det kan trekkes frem enkelte svakheter ved Seltes beregningsmodell, jf. ovenfor, så gir ikke dette domstolen grunnlag for å overprøve det forretningsmessige skjønnet Canica AS har vist i denne saken. Selte har trukket frem flere fornuftige grunner til at beregningene ble gjort enkle og mer overordnede, og det må være rom for at ulike selskap benytter ulike fremgangsmåter og modeller som grunnlag for sine investeringsbeslutninger med de fordeler og ulemper dette innebærer. Som det fremgår ovenfor var regnestykket til Selte trolig ikke ment å være matematisk korrekt, også andre forutsetninger og vurderinger lå etter Seltes forklaring inne i analysen, slik som forretningsmessig skjønn og teft. Den forenklede modellen gir etter flertallets syn ikke grunnlag for å si at investeringen ikke var forretningsmessig begrunnet. Analysen må ses i sammenheng med det som ellers er kommet frem i vitneforklaringene og dokumentasjonen vedrørende de vurderinger som ble gjort før investeringen, både knyttet til skattemessige krav til næring, samt spørsmål vedrørende flagging og klassifisering.

Som det fremgår ovenfor er det ikke tvilsomt at store deler av det aktuelle tapet i denne saken skyldes at markedet for slike luksusyachter kollapset på midten av 2000-tallet. Endringene i markedet medførte at det ikke lenger var forretningsmessig grunnlag for å leie båten ut, og den måtte selges med tap. Om investeringsbeslutningen til Canica AS var dårlig eller god, er ikke lett å fastslå før i ettertid når «fasiten» foreligger. I et slikt tilfelle må domstolen være særlig oppmerksom på at vurderingen av hva som er en normal forretningsmessig disposisjon må foretas ut fra situasjonen da beslutningen ble gjort, og ikke avskjære rene kommersielle tap i «etterpåklokskapens lys». Skattemyndighetene og domstolene skal ikke sensurere forretningsskjønnet.

Til sammenligning viser flertallet til Rt-2009-1473 (avsnitt 36 og 37) med videre henvisning til Rt-1981-256, hvor det heter:

Den sentrale dommen om kravet til at ein kostnad skal vere objektivt eigna, er Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen), der det heiter:

«Heller ikke kan jeg anse utgiftsfradrag utelukkende med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet. Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av den grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse. Men når det - som i denne sak - er uomtvistet at skattyterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig. En vurdering av utgiftens egnethet må under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådradd.»

Det følger av dommen at det ikkje kan setjast opp noko generelt vilkår om at ei investering må vere objektivt eigna til å gi inntekter. Med den kunnskapen som ein ofte kan ha i ettertid, vil det då også ofte kunne seiast at det er opplagt at ei investering objektivt sett ikkje var eigna til å gi inntekter. Ikkje berre er det slik at utviklinga kan ta ei anna retning enn det investorene tenkte seg, men det kan også vise seg at vurderingane har svikta. Dette er då ikkje avgjerande. For det første er det berre «i rene unntakstilfelle» at det kan bli tale om å nekte frådrag fordi kostnaden - investeringa - ikkje var føremålstenleg. Domstolane skal ikkje sensurere forretningsskjønnet til den som gjennomfører ei investering eller tek på seg

ein kostnad. Og for det andre må det ved vurderinga takast utgangspunkt i situasjonen slik denne var på investeringstidspunktet.

Etter flertallets syn er de svakhetene som er påpekt i Seltes modell en kombinasjon av sviktende vurderinger og uventet markedsutvikling. Enkelte av svakhetene kunne Canica AS hatt forutsetninger for å se også på vurderingstidspunktet, dette gjelder særlig usikkerheten knyttet til byggekostnader og tidspunkt for leieinntekter, jf. ovenfor. Etter flertallets syn er likevel ikke de påberopte svakheter av en slik karakter at de gir grunn til å tro at investeringen faktisk ikke var reell og forretningsmessig begrunnet. Det må være et visst rom for å gjøre feil i sine vurderinger uten at domstolen skal gå inn og overprøve det kommersielle skjønnet. Etter flertallets syn må feilvurderingene fra Selte i all hovedsak sies å knytte seg til det som må sies å ha vært datidens optimisme i utleiemarkedet. Denne optimismen synes å ha vært rasjonelt begrunnet og tilsier at investeringen var oppriktig ment som et lønnsomt prosjekt.

Mindretallet, bestående av lagdommer Ragnar Eldøy, finner det derimot tvilsomt om et uavhengig Canica AS ville gått inn på et forretningsområde på et slikt grunnlag som foreligger i denne saken. Det vises særlig til de klare svakhetene som forelå i beregningsgrunnlaget, jf. ovenfor, samt at det måtte forventes at et uavhengig Canica AS ville gjort grundigere undersøkelser før de gikk inn på et helt nytt forretningsområde.

Etter mindretallets oppfatning er Hagens private seilinteresse et viktig bakteppe. Utgangspunktet for bestilling av Canica 140' var nettopp denne interessen, særlig basert på erfaringene med Canica 73'. Vurdert ut fra forholdene på tidspunktet for transporten av byggekontrakten, kan det ha vært noe tvil om vilkårene for næringsvirksomhet forelå, særlig fordi man i en etterfølgende domstolsbehandling må ta utgangspunkt i den optimismen som rådet våren 2000, og at man må være forsiktig med å overprøve selskapets forretningsmessige vurderinger. En samlet vurdering av svakhetene i beslutningsgrunnlaget og den etterfølgende mangel på oppfølging av investeringen fra selskapets side, jf. drøftelsen nedenfor, klargjør imidlertid etter mindretallets syn at interessefelleskapet med Hagen har vært det dominerende.

Konsekvensene av dette er etter mindretallets syn at selskapet uten interessefelleskapet med Hagen ikke ville gått inn på en slik investering, og at det da ikke ville vært noe tap å føre til fradrag.

Mindretallet er etter dette enig med ligningsmyndighetene og tingretten i at det var materielt grunnlag for å endre ligningen og nekte fradraget ført i sin helhet.

### **Etterfølgende forhold**

Som det fremgår ovenfor skyldes deler av inntektstapet at seilbåten ble betydelig dyrere enn budsjettet.

En samlet lagmannsrett mener at deler av tapet skyldes manglende oppfølging av investeringen fra Canica AS' side. Som det fremgår ovenfor var prisestimatet på seilbåten fra verftet 106 millioner kroner, mens prisen til slutt kom på 209 millioner kroner. Canica AS betalte regningene fra verftet fortløpende, uten noen vurdering av hvilke kostnader som påløp. Myndighet til å treffe avgjørelser var i praksis overlatt til Stein Erik Hagen og skipper Jan Lindell. Begge synes først og fremst å ha vært opptatt av best mulig teknisk standard på materialer og utstyr. Hagen viste også

et særlig engasjement for innredningen i samarbeid med Munford yacht-design. Beslutninger knyttet til tekniske løsninger, standard og design synes i stor grad å ha blitt styrt av Hagens personlige ønsker uten at Canica AS vurderte hvilken betydning disse beslutningene ville ha for lønnsomheten ved utleie. Videre ble utgiftene til klassifisering betydelig høyere enn det som var forutsatt, og det endte til slutt med at arbeidet ble gitt opp.

Selv om Canica AS hadde andre interesser å ivareta på denne tiden, var også byggingen av Canica 140' en ganske betydelig investering, særlig etter hvert som kostnadene økte ut over opprinnelig estimat. Styreprotokoller gjengir ingen forsøk på kostnadskontroll, og det er heller ikke spor av revurdering av prosjektet underveis, verken som følge av dotcom-krisen fra 2000/2001 eller som følge av terrorfrykt etter 11. september 2001. Tvert imot ble det fortsatt pådratt kostnader som om intet hadde skjedd.

Lagmannsretten mener at det er mest sannsynlig at et uavhengig Canica AS ville fulgt opp prosjektet på en bedre måte, og således truffet beslutninger som i større grad ivaretok hensynet til kommersiell utleie. Kostnadene ved seilbåten hadde da trolig blitt lavere, og tapet til Canica AS hadde blitt tilsvarende mindre. En samlet lagmannsrett mener således at denne delen av Canica AS' inntektsreduksjon skyldtes interessefellesskapet med Hagen.

### **Oppsummering**

Som det fremgår ovenfor har mindretallet kommet til at et uavhengig Canica AS, hvor det ikke forelå interessefellesskap mellom selskapet og Stein Erik Hagen, ikke ville overtatt byggekontrakten. Det forhold at tapet trolig ikke hadde oppstått uten at markedet for luksusyachter hadde kollapset, blir da uten betydning. Det avgjørende er at uten interessefellesskapet med Hagen ville ikke Canica AS gått inn på den aktuelle kontrakten, og det ville da ikke vært noe tap å føre til fradrag. Dette innebærer at mindretallet mener at anken må forkastes, og det er da heller ikke grunnlag for å endre tingrettens dom om tilleggsskatt.

Flertallet derimot mener - som det også fremgår ovenfor - at det ikke er grunnlag for å overprøve de kommersielle vurderingene som lå til grunn for investeringen, hvor Canica AS vurderte det slik at investeringen ville gå med overskudd. Flertallet mener at det i hovedsak er endringer i markedet som er årsak til tapet, og ikke interessefellesskapet mellom Canica AS og Hagen. Dette innebærer at skatteklagenemndas vedtak må oppheves.

Flertallet mener likevel at deler av inntektstapet må tilskrives manglende oppfølging fra Canica AS, og at denne del av tapet er et resultat av interessefellesskapet. Konsekvensen er at fradrag for denne delen av inntektstapet kan nektes. Hvor stor del av tapet som kan knytte seg til manglende oppfølging av investeringen, og således interessefellesskapet, og hvor stor del som skyldes markedsutviklingen, må fastsettes av ligningsmyndighetene basert på et skjønn etter skatteloven § 13-1 tredje ledd. Det er ligningsmyndighetene, og ikke domstolen, som i første omgang skal foreta dette skjønnnet. Ligningsmyndighetene må også vurdere om det er grunnlag for tilleggsskatt på nytt, i lys av hva som blir resultatet av den nye vurderingen.

Dette betyr også at Canica AS ikke gis medhold i påstanden om at det ved ny ligning skal legges til grunn at hele tapet ved realisasjon av S/Y Canica var fradragsberettiget.

### **Ulovfestet gjennomskjæring**

Vilkåret for å anvende den ulovfestede skatterettslige omgåelsesnormen er at disposisjonen var hovedsakelig skatterettslig motivert og illojal mot skattereglene. Lagmannsrettens flertall bemerker at ut fra flertallets bevisvurdering kan denne anførselen ikke føre frem. Det vises til det som er sagt ovenfor om at selskapet forventet å tjene penger på investeringen, og investeringen var i vesentlig grad motivert av dette. Investeringen kan derfor ikke sies å være hovedsakelig skatterettslig motivert.

For mindretallet er det ikke nødvendig å ta standpunkt til dette spørsmålet.

Etter dette har anken ført frem og skatteklagenemndas vedtak må oppheves.

### **Sakskostnader**

Canica AS har fått medhold i at skatteklagenemndas vedtak må oppheves, men ikke i at hele tapet ved realisasjonen av S/Y Canica er fradragsberettiget. Selskapet har heller ikke fått medhold i sin anførsel om at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 kom til anvendelse. Canica AS kan da ikke sies å ha vunnet saken, jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd. Selskapet har likevel fått «medhold av betydning», jf. tvisteloven § 20-3.

Lagmannsretten finner at tungtveiende grunner taler for at Canica AS tilkjennes sakskostnader fullt ut selv om de ikke har vunnet saken fullstendig. Det vises til at det dreier seg om en komplisert skattesak med staten som motpart. Saken har bydd på tvil, også med hensyn til de spørsmål som ankende part ikke har fått medhold i. Det var derfor god grunn for ankende part til å få prøvd disse spørsmålene, det gjelder særlig spørsmålet om fristen for å endre ligningen var oversittet. Videre viser lagmannsretten til at tyngdepunktet i saken i stor grad var knyttet til spørsmålet om investeringsbeslutningen var forretningsmessig begrunnet eller om den var et resultat av interessefelleskapet. Dette har ankende part fått medhold i.

Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn ved avgjørelsen av krav om sakskostnader for lavere instanser, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Det tilkjennes på denne bakgrunn sakskostnader også for tingrettens behandling.

Advokat Vidar Strømme har lagt fram sakskostnadsoppgave for lagmannsretten på til sammen 1 661 131,47 kroner. Av dette utgjør utlegg 83 731,47 kroner, mens resten er salær. I tillegg kommer 25 % merverdiavgift med 415 282,86 kroner og rettsgebyr på 41 280 kroner. Sakskostnader for lagmannsretten blir etter dette 2 117 694,33 kroner.

Sakskostnader for tingretten er krevd dekket med 1 697 615 kroner. Av dette utgjør utlegg 28 515 kroner, mens resten er salær. I tillegg kommer 25 % merverdiavgift med 424 403,75 kroner og rettsgebyr med 24 500 kroner. Sakskostnadene for tingretten blir da 2 146 518,75 kroner.

Statens prosessfullmektig har ikke hatt innvendinger til de utgiftsposter som kreves dekket. Det samme gjelder timetallet til ankende parts prosessfullmektig. Staten har imidlertid anført at timesatsen overstiger det nødvendige.

Lagmannsretten legger sakskostnadsoppgaven til grunn. Selv om timesatsen er høy, ligger den innenfor det som er påregnelig når selskaper ønsker å engasjere høyt kvalifisert skatterettslig

kompetanse. Lagmannsretten finner derfor ikke grunnlag for å redusere sakskostnadene begrunnet i høy timesats.

Dommen er avsagt med slik dissens som fremgår foran.

Prosessfullmektigene er orientert om at dommen ville bli avsagt etter fristen fastsatt i tvisteloven § 19-4 femte ledd. Forsinkelsen skyldes sakens kompleksitet og behovet for å avholde flere domskonferanser.

### *Domsslutning*

1. *Skatteklagenemndas vedtak oppheves.*
2. *Staten v/Skatt øst pålegges innen to uker fra forkynnelsen av denne dom å erstatte Canica AS' sakskostnader for tingretten med 2 146 518,75 – tomillionerettihundreogførtisekstusenfemhundreogatten 75/100 - kroner, og for lagmannsretten med 2 117 694,33 - tomillionerettihundreogsyttentusen-sekshundreogtittifire 33/100 - kroner.*

## **SkN 15-037 Inntekter fra riggutleie – tilleggsskatt.**

**Lovstoff:** Ligningsloven §§ 3-8, 3-11, 8-1, 9-6 og 10-2 til 10-4. Skattebetalingsloven § 11-2. Tvisteloven § 29-21.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom og kjennelse av 24. mars 2015, **sak nr.:** LB-2013-149554-2

**Dommere:** Lagdommer Carl August Heilmann, lagdommer Espen Lindbøl, ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-94744-2 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-149554-2 (13-149554ASD-BORG/02).

**Parter:** X AS (advokatfullmektig Jana Katarina Johnsen og advokat Hugo Pedersen Matre) mot Staten v/Skatt vest (advokat Arne Haavind).

**Sammendrag:** Saken gjaldt tilordning av inntekt fra riggutleie, samt tilleggsskatt. Retten kom til at inntekt fra riggutleie skulle tilordnes et norsk aksjeselskap og ikke et selskap på Jersey. Tilleggsskatten ble imidlertid opphevet fordi skattemyndighetenes vedtak bygget på uriktig beviskrav. Lagmannsretten la til grunn at det strafferettslige beviskravet gjaldt ved illeggelse av tilleggsskatt med forhøyet sats også før kravet ble lovfestet. Det gikk i tingretten over åtte måneder fra avsluttet hovedforhandling til dom ble avsagt, men lagmannsretten fant ikke at dette ga grunnlag for å oppheve dommen. Skattyter fikk heller ikke medhold i at skattevedtaket var ugyldig på grunn av mangler ved varselet, begrunnelsen eller fordi Skatt vest var inhabil.

Sakens hovedspørsmål gjelder gyldigheten av vedtak om etterligning. Inntekten fra utleie av en borerigg i inntektsåret 1996 ble tilordnet et norsk aksjeselskap og ikke et selskap registrert på den britiske kanaløya Jersey. Saken reiser for øvrig spørsmål om gyldigheten av ilagt tilleggsskatt

samt innsigelser mot ligningsmyndighetenes saksbehandling. Tingrettens dom er også påstått opphevet på grunn av saksbehandlingsfeil.

**Saksforholdet**

AS Twift ble stiftet i 1984, men endret firmanavn til Y Oil & Gas AS i 1995 (Y). Selskapet endret senere navn til X AS i 2004, med A som eier og enestyre. Selskapets hovedformål var å drive oljeboring med tilhørende virksomhet. Selskapet hadde frem til 1. oktober 2005 forretningsadresse i Bergen, men har etter dette hatt adresse i Oslo. I fortsettelsen vil navnet X bli brukt, selv om det måtte gjelde den perioden selskapet het Y. Det ikke har betydning å sonde mellom firmanavnene.

Enterprise Oil Plc (Enterprise) henvendte seg en gang i først halvår av 1995 til As mangeårige samarbeidspartner Ken Hodcroft om et mulig boreoppdrag i britisk og irsk sektor. Hodcroft tok kontakt med A om Entreprises interesse for å leie en rigg. X og A/S Bergen Skillingsbank inngikk 31. juli 1995 en intensjonsavtale om å etablere et felles selskap som skulle kjøpe riggen SS Petrolia av A/S Hypotank (Hypotank), et heleid datterselskap av banken. Hypotank var etablert av banken for å eie riggen etter et misligholdt engasjement. Det fremgår av intensjonsavtalen at Enterprise og X allerede på dette tidspunkt hadde inngått avtale om boreoppdrag forutsatt at visse vilkår ble oppfylt. Herunder måtte riggen reaktiveres og settes i stand slik at den oppfylte gjeldende helse, -miljø- og sikkerhetskrav for boring på britisk og irsk sektor.

X, Hypotank og Enterprise inngikk deretter en prinsippavtale 16. august 1995 (Heads of Agreement) om at riggen skulle kunne stå til disposisjon for Enterprise fra 1. kvartal 1996. Avtalen innebar boreoppdrag for Enterprise i 200 dager, med opsjon på ytterligere 165 dager, som før nevnt på britisk og irsk sokkel. I avtalen heter det også at Hypotank i prinsippet har akseptert å selge riggen til X. Avtalen forutsatte videre at X og Hypotank skulle skaffe en kompetent «drilling management contractor» til å drifte riggen.

X i egenskap av «Contractor» og Enterprise inngikk 7. september 1995 en boreavtale for Petrolia hvor partene regulerte nærmere vilkårene for boreoppdragene. I kontrakten er det i et eget vedlegg (Schedule D) foretatt en nærmere regulering av vederlaget Enterprise skulle betale. Vederlaget var fastsatt med utgangspunkt i forskjellige dagrater for boreoppdraget, samt at Enterprise skulle forskuddsbetale i alt USD 2 millioner til dekning av såkalt «Pre-mobilisation Fee», «Safety Case Fee» og «Mobilisation Fee». Kontrakten hadde også en regulering av overdragelse av partsstillingen for hver av partene.

X (betegnet som «Owner») og The Maersk Company Ltd (Maersk) inngikk en drilling managementavtale for drift av riggen. Denne er udatert, men påført med håndskrift datoen «around 15/9 1995». Det er uomstridt at avtalen er inngått rundt dette tidspunkt. Avtalen innbar at Maersk påtok seg å bemanne og utstyre riggen slik at den kunne utføre boreoppdragene X hadde forpliktet seg til i forhold til Enterprise.

Kommandittselskapet Petrolia KS ble stiftet 3. oktober 1995 med Hypotank som eier av halvparten av andelene, og selskaper kontrollert av A og hans nære familie som eier av den andre halvparten. Det var en intensjon om at Hypotank etter hvert skulle selge seg ned. A-interesser skulle kjøpe seg opp. X hadde i følge avtalen av 31. juli 1995 til enhver tid rett til å overta Bergen

Skillsbanks eierandel. Banken hadde over tid forsøkt å få realisert riggen uten å lykkes, og var således interessert i å bli fri fra eierskapet til riggen som lå utenfor en banks ordinære virksomhet. I løpet av 1996 endret eierskapet i KS-et seg slik at DNO først kjøpte 27,5 % av Petrolia KS og deretter ytterligere 50 %, slik at DNO ved utgangen av 1996 eide 77,5 %. A var en betydelig aksjonær i DNO, og aksjer i DNO utgjorde ved utgangen av 1996 en vesentlig del av Xs balanse.

X fikk 5. oktober 1995 overført 1 USD million som første del av betalingen som det er redegjort for ovenfor. Beløpet ble bokført i X per 31. desember 1995 som forskudd fra kunde. Den resterende del av forskuddsbetalingen ble betalt og bokført i X i begynnelsen av 1996.

Petrolia KS og X inngikk 18. oktober 1995 en bareboatavtale (leieavtale) vedrørende riggen. Avtalen er inngått av X som «Chartrer», det vil si leier, og Petrolia KS som eier av riggen. I følge avtalens punkt 3 forpliktet X seg til å betale 1,3 USD millioner til KS-et som et bidrag til at riggen skulle bli reaktivert, klassifisert og oppnå sikkerhetsgodkjenning. Beløpet skulle betales i to delbetalinger i henholdsvis januar og april 1996.

Det ble etter hvert gjort endringer i avtaleforholdene gjennom tilleggsavtaler. I et «Amendment No 1», datert 29. november 1995, til drilling managementavtalen med Maersk, overførte X sine rettigheter og forpliktelser etter avtalen til riggens eier Petrolia KS med virkning fra 18. oktober 1995 og frem til oppstarten av bareboatavtalen. Dette skulle være når riggen befant seg 15 nautiske mil «from UK in international waters».

X inngikk 10. januar 1996 en avtale med Petrolia KS om å være forretningsfører for kommandittselskapet. Det er på det rene at X også før januar 1996 opptrådte som forretningsfører for KS-et, men uten at det forelå en formalisert skriftlig avtale om dette. Avtalen ga X fullmakt til å binde Petrolia KS med sin underskrift innenfor KS-ets kompetanse, bortsett fra i spørsmål av usædvanlig art eller viktighet som skulle forelegges for styret. X påtok seg den daglige ledelsen og skulle motta godtgjørelse for arbeidet.

I oktober 1995 hadde det vært kontakt mellom X og rådgivingselskapet Volaw Trust på Jersey for å få råd om hvordan det kunne etableres en aktørstruktur for utførelsen av oppdraget. X var opptatt av at det ble etablert en struktur som begrenset selskapets risiko forbundet med boreoppdraget for Enterprise, men også skatterettslig hensyn var sentrale temaer. Etter å ha vurdert alternativer, besluttet X å stifte selskapet Y Oil & Gas (Jersey) Ltd, som ble registrert på Jersey 24. januar 1996. Senere endret selskapet navn til Z Oil & Gas Drilling Ltd (Z). A var registrert som eier av 49 % av aksjene i Z og nomineeelskaper til Volaw Trust ble oppført som eier av de resterende 51 %. I oppstartfasen holdt Volaw Trust nomineeelskapene på vegne av Herbert Le Voeur, men dette ble senere endret fordi Le Voeur var ansatt i et datterselskap til BL Holding AS. Han hadde dermed ikke tilstrekkelig avstand til Asfæren, noe reglene på Jersey etter det opplyste forutsatte. Lagmannsretten bruker i fortsettelsen benevnelsen Z om selskapet, selv om det måtte gjelde for perioden med det tidligere navnet.

X og Z inngikk deretter en avtale («assignment») 24. januar 1996 hvor Xs partsstilling i bareboatavtalen med Petrolia KS ble overført til Z med virkning fra 23. februar 1996. Da var riggen 15 nautiske mil fra Storbritannia og i internasjonalt farvann. Samme dag ble det også inngått en annen avtale («assignment») mellom X og Z, hvor Xs partsstilling i boreavtalen med Enterprise ble overført til Z. I «Amendment No. 2» av 23. februar 1996 ble det vist til

«Amendment No. 1», hvor det fremgår at drilling managementavtalen skulle tilbake til X når SS Petrolia var 15 nautiske mil fra Storbritannia og i internasjonalt farvann. I siste avsnitt i «Amendment No. 2» står det imidlertid følgende: «According to the Assignment Bareboat Charter dated January 24, 1996, the Bareboat Charter is assigned to Y Oil & Gas (Jersey) Limited.». Amendment No. 2 om overføringen av avtalen med Maersk er ikke undertegnet av X, og det er ikke fremlagt skriftlig dokumentasjon på at avtalen er overført fra X til Z. Partene er uenige om betydningen av slik manglende underskrift.

Riggen ble satt i drift 22. februar 1996. Det ble boret både for Enterprise og Elf Exploration UK Plc (Elf) i 1996. Riggen var i drift på engelsk og irsk sokkel i dette driftsåret.

Det ble holdt et styremøte i Z 16. september 1996. Fra dette møtet er det for lagmannsretten kun fremlagt et utkast til referat. I følge dette opplyste A på styremøtet at alle avtaler, bortsett fra borekontrakten med Enterprise, var overført til Z. Av utkastet heter det også at X hadde foretatt bokføringen i Z frem til da, men at dette fra nå og fremover skulle ivaretas av Volaw Trust. På Svenheim, som var ansatt på økonomisiden i X, ba i den forbindelse om at følgende tillegg til protokollen ble tatt inn: «Y Oil & Gas to advise Z once every month what accounts the vouchers shall be entered under.» Partene er uenige om hva ordet «advise» betyr her. Det fremgår også av utkastet til styrereferat at dersom fremtidige borekontrakter skulle gå i Zs navn, ville kundene muligens kreve garantier fra X.

X og Z inngikk samme dag som styremøtet en administrasjonsavtale med X som «administrator». På styremøtet hadde A orientert om at X også forut for denne avtalen hadde utført visse administrative oppgaver for Z. I følge avtalen skulle X forberede tilbud og forhandle boreavtaler, administrere de ulike oppgavene vedrørende oppfyllelse av boreavtalene, administrere og følge opp drilling managementavtalen med Maersk og informere Z om alle viktige saker angående nevnte oppgaver, borerigger og markedet. Det ble fastsatt en godtgjørelse til X for utførelsen av de nevnte tjenestene.

Petrolia KS og Z inngikk 24. september 1996 deretter avtale («Amendment No 3») om forlengelse av bareboatavtalen i 6 måneder. I en avtale om midlertidig overføring av boreavtalen fra Enterprise til Elf den 12. november 1996 er X part. Tilsvarende gjelder for to endringsavtaler til boreavtalen med Enterprise som er datert 20. november og 27. desember 1996. X er part i disse.

Skattemyndighetene gjennomførte fra 2001 flere bokettersyn hos X. Den 23. mai 2005 varsl et Bergen likningskontor nytt bokettersyn hvor blant annet spørsmålet om X hadde innvunnet inntekter ved utleie av SS Petrolia ville bli undersøkt. Ligningskontoret sendte 21. desember 2006 varsel om endring av Xs ligning for inntektsåret 1996. Skattyter ble varselet om at en økning av alminnelig inntekt med 14 803 160 kroner og tilleggsskatt med forhøyet sats ville bli vurdert. Vedlagt varselet fulgte et notat hvor det ble redegjort for grunnlaget for forslaget til endring av ligningen for 1996.

Bokettersynsrapporten forelå 16. november 2009. Skattekontorets forslag til vedtak med frist for bemerkninger ble sendt X i brev 29. juni 2010. Skatt vest fattet deretter vedtak 7. desember 2010 med slik slutning:

Alminnelig inntekt for inntektsåret 1996 øker med kr 14 870 617, fra kr 24 591 700 til kr 39 462 317.

Det skal ilegges 45 % tilleggsskatt på den skatt som faller på uoppgitt inntekt kr 14 870 617.

Grunnlaget for beregning av personinntekt hos aktiv aksjonær økes med kr 14 870 617.

Den delen av skattevedtaket som gjaldt A er etter det opplyste ikke forfulgt skatterettslig av ligningsmyndighetene.

X tok ut stevning i saken 7. juni 2011. Staten ved Skatt vest innga tilsva 31. august 2011 med påstand om frifinnelse. Hovedforhandlingen i tingretten ble avholdt i perioden 20. - 24. august 2012.

Oslo tingrett avsa 6. mai 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.
2. Hver part bærer sine omkostninger.

X har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt over åtte rettsdager i perioden 24. februar til 6. mars 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. A representerte X under ankeforhandling og avga forklaring. Staten ved Skatt vest var representert ved sin prosessfullmektig. Det ble avhørt seks vitner, hvorav ett sakkyndig vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Xs klage til Skatteklagenemnda over ligningsvedtaket ble trukket av prosessuelle grunner ved brev av 14. januar 2015 fra selskapets advokat.

**Den ankende part, X AS, har sammenfattet anført:**

Saken for lagmannsretten reiser spørsmål om X skal tilordnes inntekten fra utleie av riggen SS Petrolia i 1996, og i så fall størrelsen på den skattemessige inntekten, samt gyldigheten av ilagt renter og tilleggsskatt. X gjør videre gjeldende innsigelser mot ligningsmyndighetens saksbehandling vedrørende varsel, begrunnelse og inhabilitet. X gjør subsidiært gjeldende at tingrettens dom må oppheves på grunn av uforklart lang tid mellom avsluttet hovedforhandling og domsavsigelsen.

Det gikk over åtte måneder fra avsluttet hovedforhandling og til tingretten avsa dom. Dette er en saksbehandlingsfeil som må lede til opphevelse, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd jf. § 29-21 første ledd. Det er flere feil i dommen som må antas å skyldes den lange domsavsigelsestiden. Hensynet til at saken får en reell to-instans behandling tilsier at dommen oppheves og behandles på nytt i tingretten for statens regning. Dersom lagmannsretten kommer til at ligningsvedtaket er ugyldig på materielt grunnlag, behøver retten ikke ta stilling til Xs subsidiære påstand om opphevelse av tingrettens dom.

Varsel om endringsligning i 2006 ble sendt av Bergen ligningskontor på tross av at X på dette tidspunkt hadde endret forretningsadresse til Oslo. Kompetansen til å endre ligningen for inntektsåret tilligger ligningsmyndighetene i selskapets kontorkommune på tidspunktet for

utøvelsen av myndighet, jf. ligningsloven § 9-8 nr. 5. Konsekvensen av at feil kontor har sendt varselet er at fristen for å ta opp endringsligning er utløpt.

Varselet om etterligning fylte heller ikke det innholdsmessige kravet til varsel som følger av ligningsloven § 9-5. Et varsel er fristavbrytende for de spørsmål det tar opp. I dette tilfelle var ikke saken kommet langt nok, bokettersynet var ikke avsluttet og det fremgår at varselet ble sendt for å avbryte foreldelsesfristen. Det var ikke iverksatt endringsprosess, bare kartleggingsprosess. Det var heller ikke et bestemt angitt punkt som var tatt opp til endring. I varselet legges det til grunn at de aktuelle avtalene er tatt ut av X, mens det i vedtaket er lagt til grunn at avtalene fortsatt er i X.

Endringsvedtaket fyller ikke kravet til begrunnelse, idet vesentlige innsigelser X har gjort gjeldende før vedtaket ikke er nevnt eller drøftet, jf. ligningsloven § 3-11 første ledd. Dette gjelder blant annet spørsmålet om de aktuelle avtalene er tatt ut av X eller ikke. A er varslet om endring på det grunnlag at avtalene var tatt ut av X, mens det motsatte er lagt til grunn ved etterligningen av X.

Vedtaket bygger på at X har hatt skattemotiv for å «sluse» inntektene til Z. X har påpekt at eierstrukturen tilsier noe annet, og har forgjeves bedt om nærmere redegjørelse for dette påståtte skattemotivet. Skattekontoret har heller ikke drøftet om det i et tilfelle som dette er grunnlag for å kreve renter at skatteøkningen. Manglene ved begrunnelsen må lede til at lagmannsretten kjenner vedtaket ugyldig, jf. ligningsloven § 3-12 og ulovfestede krav til forsvarlig saksbehandling.

Det foreligger særegne forhold som innebærer at Skatt vest som organ var inhabil til å behandle saken mot X, jf. ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav g. I saken mellom aksjonærer i DNO International ASA og staten ble det funnet bevis for grove taushetspliktbrudd ved at ansatte hos politiet eller skatteetaten har lekket opplysninger til Bergens Tidende. I den rettskraftige dommen i saken fra Borgarting lagmannsrett av 4. april 2011, fremgår det at taushetspliktbruddet sannsynlig er fra politiet og skatteetaten en mindre sannsynlig kilde, men det er ikke avgjørende for vurderingen i saken her. Ledelsen i Skatt vest har ikke gjort tilstrekkelig til å få avdekket mulige brudd på taushetsplikten innen etaten, blant annet er ikke privatetterforsker Thunes henvendelser blitt fulgt opp. Svikten er egnet til å redusere tilliten til skattekontoret. Hvis regionlederen er inhabil, innebærer det at alle ansatte var inhabile til å behandle saken på grunn av reglene om avledet inhabilitet i ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav e).

Hvilket skattesubjekt som skal tilordnes inntekt avgjøres ut fra hvilket subjekt som er berettiget etter det underliggende privatrettslige forhold. Kriteriene fremgår av Alaskatorskdommen. Spørsmålet er hvem som bidrar med det vesentligste av innsatsen som gir inntekten. Det er uenighet mellom partene i spørsmålet om hvilke kriterier for tilordning av inntekt som kan utledes av Alaskatorskdommen. Det er enighet om at tilordning beror på hvem som bidrar med de sentrale verdidrivere, innsatsfaktorer eller funksjoner. Når det i dommen også står angitt den som organiserte oppgjøret og kanaliserte inntekten er dette ikke uttrykk for kriterier, men faktum.

Det var Petrolia KS som eide riggen i hele inntektsåret 1996. X var aldri eier, men kun forretningsfører for Petrolia KS i følge avtalen om dette. Forretningsfører betyr å være forvalter, og X var forretningsfører fra starten av. X opptrådte tidvis i eget navn, som i drilling managementavtalen, men navnebruken bestemmes av praktiske hensyn ut fra bransjepraksis.

Staten bestrider ikke at X har vært forretningsfører, men bestrider at de aktuelle avtalene ble inngått av selskapet qua forretningsfører.

I bareboatavtalen opptrådte X som forretningsfører for Petrolia KS. Det er tilsynelatende motstrid mellom det å stå som leier og å være forretningsfører, men X ble brukt på grunn av de britiske reglene om «capital gains tax». Kontrakten ble overført til Z, fordi det var for nær relasjon mellom riggeier og forretningsfører. Det var ikke «armlengdes avstand» mellom X og Petrolia KS, da X hadde eierinteresser i Petrolia KS.

I drilling managementavtalen med Maersk opptrådte X kun som forretningsfører på vegne av riggeier. At X er angitt som «Owner», er ikke avgjørende så lenge forretningsføreravtalen ga grunnlag for å forplikte andre.

I boreavtalen, som var en forutsetning for hele prosjektet, var X forretningsfører for riggeier. Avtalen ble senere overført til Z. Felles for de tre avtalene er altså at X opptrer som forretningsfører. Det var aldri meningen at X skulle være part i avtaler vedrørende riggen for egen regning og risiko. Dette ville vært i konflikt med forretningsførerrollen. En slik økonomisk risiko var det også uaktuelt for X å påta seg. Pengestrømmen gikk til Z, og det er uten betydning at innbetalingen den første tiden skjedde til Xs konto i Norge, så lenge det var klart at pengene skulle overføres videre til Z. Bergen Skillingsbank hadde pant i riggen og var i posisjon til å pålegge at pengestrømmen gikk til en konto i egen bank. Konklusjonen er at X ikke var berettiget til inntekter og kostnader vedrørende borevirksomheten.

Etter Xs syn er Staten i etterligningsvedtaket kun opptatt av form og ikke i den kommersielle realiteten i riggvirksomheten. Selv om det skulle finnes formelle svakheter, er realiteten at aktiviteten er utført utenfor Norge og at vederlaget for denne har gått til Z.

Administrasjonsavtalen X hadde med Z var et supplement til andre funksjoner som ble ivaretatt av andre for Z. De øvrige avtaler; bareboatavtalen, drilling managementavtalen og boreavtalen var overført fra X til Z. Enterprise har også forholdt seg til Z, slik at manglende skriftlig godkjenning fra Enterprise uansett ikke kan ha noen betydning. X ble honorert på kommersielle vilkår fra Z for tjenestene etter administrasjonsavtalen. I styremøtet i Z den 16. september 1996 bekreftet A at alle kontrakter, unntatt den med Enterprise (boreavtalen) var blitt overført til Z. Under ankeforhandlingen forklarte A at det for boreavtalen kun gjensvarte formalia før også denne avtalen ble overført. Uansett er bareboatavtalen overført i følge referatet fra styremøtet. Z er også forsikret som «bareboat charterer».

Etableringen av Z var begrunnet i risikostyring og for å forebygge dobbeltbeskatning. Organiseringen av virksomheten ble derfor også vurdert opp mot skattekonskvenser. Volaw Trust ga råd om hvordan man skulle unngå å måtte betale «capital gains tax» i Storbritannia og Irland ettersom riggen skulle flyttes mellom sokler med ulik nasjonal tilknytning. Dette kunne utløse skatt på verdikningen av riggen som ikke korresponderte med noen inntektsstrøm. Skattekontoret har lagt vekt på at det er tatt skattehensyn. Dette var imidlertid for å unngå UK «capital gains tax», ikke norsk skatt. Mindre utenlandsk skatt vil øke norsk skatt. Vedtaket åpner for dobbeltbeskatning. Det har faktisk funnet sted et skatteoppgjør i Storbritannia, men det har ikke vært mulig for X å få tilgang til dokumenter fra Jersey som dokumenterer detaljene om skatteoppgjøret. Skatt ble fastsatt samlet for flere inntektsår.

Spørsmålet er om det er grunnlag for å fravike inngåtte avtaler. Den overordnede problemstilling er hvem som representerer de sentrale og betydningsfulle innsatsfaktorene overfor Enterprise og hvem som er berettiget til overskuddet etter de underliggende forhold. Bevis som ikke er omtalt som faktum i vedtaket er retten avskåret fra å legge vekt på.

Skattekontoret har i vedtaket vist til at X er part i boreavtalen. Tvisten står om etterfølgende overføring til Z. Vedtaket fanger ikke opp dette skillet. Det forhold at de to tilleggssavtalene med Enterprise, som er inngått etter overføring av boreavtalen til Z, har X som part, må bero på en formfeil. Uansett er ikke dette et forhold som gir rett til vederlag under boreavtalen. Det tilsvarende må gjelde når det i den midlertidige overføringen av boreavtalen til Elf er vist til X som part.

Dersom lagmannsretten kommer til at inntekten skal tilordnes X, må det skje en forholdsmessig fordeling av inntekten mellom X og Z. Skattekontoret har i vedtaket vist til Rt-2001-512 (Safe Service-dommen) som grunnlag for å skattlegge X for hele inntekten. Dette er feil. Det må foretas en forholdsmessig fordeling mellom X og Z ut fra de enkeltes bidrag til aktivitetene.

Skattekontorets fastsettelse av inntektens størrelse er uansett feil. Det eventuelle skattepliktige overskuddet må fastsettes ved skjønn, jf. ligningsloven § 8-1. Skattekontoret har kun lagt til grunn Jerseyregnskapet for Z ved ligningen. Det er således ikke foretatt en beregning av hva overskuddet ville blitt etter norske regnskapsprinsipper, noe som må lede til at vedtaket oppheves. Det er også feil at en skatteavsetning på vel 300 000 pund er lagt til overskuddet. Bestemmelsen om skjønnsligning i ligningsloven § 8-2 kan ikke nå brukes som alternativ hjemmel for fastsettelsen av inntektens størrelse.

Den lange saksbehandlingstiden tilsier at rentekravet må bortfalle. Det foreligger «kreditormora» for den tiden saken lå ubehandlet hos skattekontoret.

X anfører prinsipalt at det ikke grunnlag for tilleggsskatt da inntekten ikke er skattepliktig for X. Det foreligger derfor ingen opplysningssvikt. Subsidiært foreligger det unnskyldelige forhold. X har innrettet seg etter inngåtte avtaler. Pengestrømmen har fulgt avtaleverket og X har aldri mottatt utbytte fra Jersey.

Tilleggsskattevedtaket bygger på uriktige bevisregler og derved på feil rettsanvendelse. Det følger av praksis fra EMK at det straffeprosessuelle beviskrav skal anvendes ved vurderingen av om tilleggsskatt med forhøyet sats kan ilegges. Vedtaket må derfor oppheves på dette grunnlag.

Den lange saksbehandlingstiden er i strid med EMK artikkel 6 nr. 1. Dette skal kompenseres. Staten har erkjent at den lange saksbehandlingstiden er konvensjonsstridig, og har gitt en kompensasjon ved å redusere satsen for tilleggsskatten fra 60 % til 45 %. Dette er ikke tilstrekkelig. Det tok ca. fire år fra varselet i desember 2006 til vedtaket i desember 2010. Fristen etter EMK begynner i dette tilfelle å løpe før varsel ble sendt. I vurderingen av hvilken kompensasjon som bør gis, må det legges vekt på at det har vært lange dødperioder i behandlingen og saken burde vært prioritert særskilt som følge av at det allerede hadde gått 10 år siden ligningsåret. Tilleggsskatten må etter dette bortfalle eller reduseres ytterligere.

X har lagt ned slik påstand:

Prinsipalt: Skattekontorets vedtak 7. desember 2010 i endringssak for X AS vedrørende inntektsåret 1996 oppheves.

Subsidiært: Tingrettens dom av 6. mai 2013 oppheves på grunn av forsinket domsavsigelse. Ny tingrettsbehandling gjennomføres for statens regning.

Under begge alternativ: Staten ved Skatt vest pålegges å erstatte X AS saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

**Ankemotparten, Staten ved Skatt vest, har sammenfattet anført:**

Statens hovedanførsel er at skattekontorets vedtak ikke er beheftet med feil - verken ved saksbehandlingen, bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen - som kan medføre opphevelse. Det er heller ikke noe grunnlag for å oppheve tingrettens dom og henvise saken til fornyet behandling i tingretten.

Selv om tingrettens domsavsigelsestid skulle være en saksbehandlingsfeil, så har feilen uansett ikke virket inn på dommens innhold. Retten til en reell to-instans behandling er ikke krenket.

Bergen ligningskontor var i desember 2006 kompetent myndighet til å sende varsel etter ligningsloven § 9-8 jf. § 8-6. Endringen av ligningsstedet for selskaper som skjedde ved en lovendring i 1999 var ikke ment å endre at det ligningskontoret som har behandlet den ordinære ligningen også kan sende varsel om endringsligning.

Skattekontoret ga rettidig og innholdsmessig holdbart varsel om endring av ligning. X fikk beskjed innen fristen om de spørsmål ved ligningen som ville bli tatt opp. Dette er tilstrekkelig etter ligningsloven § 9-5 jf. § 9-6. Varselet anga tilstrekkelig at det gjaldt endring av ligningen vedrørende et bestemt forhold. Det legges til grunn samme faktum i varselet som i vedtaket, selv om vedtaket har en noe annen rettslig innfallsvinkel.

Kravet til begrunnelse av vedtaket er oppfylt og tilfredsstillende kravene som følger av ligningsloven § 3-11 første ledd. Det er gitt inngående redegjørelse for faktum, for relevante rettsregler og subsumpsjonen. Xs anførsler forut for vedtaket er tilfredsstillende gjengitt og vurdert.

Skattekontoret var ikke inhabile til å behandle saken. I dommen fra Borgarting lagmannsretts av 4. april 2011 i saken anlagt av aksjonærer i DNO mot staten, fant lagmannsretten at skatteetaten var en mindre sannsynlig kilde for bruddet på taushetsplikten vedrørende oppslaget i Bergens Tidende. Lagmannsretten har foretatt en grundig vurdering, og det er ikke fremkommet noe i saken her som gir grunnlag for å komme til en annen konklusjon. Det er ikke noe grunnlag for å kritisere ledelsen ved skattekontoret eller fylkesskattekontoret for ikke å ha gjort tilstrekkelige undersøkelser av om det forelå taushetsbrudd fra ansatte i skatteetaten.

Ved avgjørelsen av tilordningsspørsmålet er det opplysningene på vedtakstidspunktet som skal legges til grunn, men det kan tas hensyn til nye opplysninger som underbygger opplysninger på vedtakstidspunktet. Det er skattyter som har ansvaret for sakens opplysning ut fra selvangivelsesprinsippet. Det gjelder alminnelig sannsynlighetsovervekt i bevisvurderingen, noe som ikke lenger er bestridt av skattyter. Partene er enige om at utleien er virksomhet i

skatterettslig forstand og at inntekten skal tilordnes og skattlegges hos utøveren av utleievirksomheten.

Spørsmålet er om det er X eller Z som utøver virksomheten. Alaskatorskdommen gir retningslinjer for vurderingen. Avgjørende for valget av skattesubjekt er hvem av de to innenfor omsetningskjeden som representerte de mest sentrale og betydningsfulle innsatsfaktorer og funksjoner i det omsetningsleddet som inntekten refererer seg til. Skattekontorets konklusjon om at dette er X bygger på en riktig bevisbedømmelse og rettsanvendelse.

Staten vil hevde at det har formodningen mot seg at X opptrådte som representant for andre i boreavtalen, drilling managementavtalen og bareboatavtalen høsten 1995. På dette tidspunkt var det ikke inngått noen skriftlig forretningsføreravtale med Petrolia KS. Ingen av avtalene angir noe om at X opptrer på vegne av andre enn seg selv.

Bareboatavtalen kan neppe være inngått som representant for Petrolia KS. Her har i tilfelle X inngått avtale med seg selv. I korrespondanse mellom Volaw Trust og A, for å få klarlagt mest mulig skattegunstig aktørstruktur i utførelsen av boreoppdraget, fremgår det intet om at X opptrådte på andres vegne i boreavtalen og drilling managementavtalen.

Det fremkommer klart i «Amendment No 1» at Petrolia KS har kjøpt riggen og at X har bareboatavtalen med den nye eieren. X kan ikke være forretningsfører når det også står at Xs rettigheter og forpliktelser etter drilling managementavtalen ble overført til Petrolia KS. Den forretningsføreravtalen X 10. januar 1996 inngikk med Petrolia KS gir ikke noen hjemmel for X til å opptre i eget navn. Samtlige foreliggende avtaler fra 1995 tilsier at X opptrådte på egne vegne. Konklusjonen er at de tre avtalene ble inngått på egne vegne og for egen regning og risiko.

Z ble ikke utstyrt med de elementer som er nødvendig for reelt å overta partsstillingen. X leverte fortsatt de vesentligste innsatsfaktorene. Overføringen av partsstillingen i bareboatavtalen til Z skjedde uten vederlag og uten dokumentasjon for at Petrolia KS godkjente overføringen. Overføringen av partsstillingen i boreavtalen skjedde også uten vederlag. Det foreligger ikke spor av godkjennelse fra Enterprise, og X fortsatte å fakturere vederlaget i eget navn. «Amendment No 2» til drilling managementavtalen er ikke underskrevet av Maersk. Overføringen av bareboatavtalen her kan være feilskrift for drilling managementavtalen slik ligningskontoret har lagt til grunn, men viser uansett at X ikke har ivarettatt formalitetene ved overføringen av avtalene. Avtalene i nærværende sak ble ikke reelt overført til Z.

Protokollen fra styremøtet i Z 16. september 1996 omhandler forhold av særlig betydning. Det er et utkast til protokoll, men med etterfølgende kommentarer fra Svenheim hos X. Det fremgår av utkastet til protokoll at alle kontrakter er overført til Z fra X, bortsett fra boreavtalen med Enterprise. Regnskapet skulle i fremtiden føres av Volaw Trust, men i følge kommentar fra Pål Svenheim skulle X en gang i måneden «advise» Z om kontoføring av fakturaer. Dette betyr at X skulle ha bestemmende myndighet vedrørende kontoføringen, ikke bare gi råd. Dette må være riktig forståelse av uttrykket fordi «advise» er brukt i betydningen å informere andre steder i referatet.

Administrasjonsavtalen mellom X og Z gir omfattende fullmakter til X. Forlengelse av bareboatavtalen 24. september 1996 er undertegnet av Bernhard Larsen. Boreavtalen med

Enterprise ble midlertidig overført til Elf sent på høsten 1996 med X som avtalepart. Intet indikerer Z som avtalepart heller her. I tilleggssavtalene av henholdsvis 20. november og 27. desember 1996 til boreavtalen er X part og Z ikke nevnt eller varslet. Z hadde selv ingen ansatte og alle administrative og reelle funksjoner er utført av andre. Selv om bildet ikke er helt entydig, mener staten at det er klar sannsynlighetsovervekt for at virksomheten reelt sett ikke ble overført og utøvd av Z.

Statens konklusjon er at det er X som innenfor den her aktuelle omsetningskjede representerte de mest sentrale og betydningsfulle innsatsfaktorer og funksjoner i det omsetningsleddet som inntekten refererer seg til. Skatteplikt for X for inntekten fra boreavtalen følger da av skatteloven av 1911 § 15, jf § 42. X har reelt sett ikke gitt fra seg noen funksjoner, og Z er derfor et selskap uten noen reelle oppgaver. Administrasjonsavtalen med X gir ikke grunnlag for en annen konklusjon.

Xs anførsel om at det hefter feil ved fastsettelsen av inntektens størrelse ble først fremsatt under tingrettens behandling. Det fastsatte beløp bygger på regnskap utarbeidet av X i Norge. Det er ikke vilkårlig fastsatt og det ble ikke protestert etter at X fikk utkast til vedtak. Det er norske regler som er fulgt ved regnskapsfastsettelsen og skattyter har ikke under ligningsbehandlingen hatt innvendinger mot dette. Ligningsloven § 8-1 er anvendt, men også den alminnelige skjønnsligningsbestemmelsen i ligningsloven § 8-2 kan brukes som hjemmel for inntektsfastsettelsen.

Tilleggsskatt er korrekt ilagt. Spørsmålet reguleres av ligningsloven § 10-2 og § 10-4. Fritaksbestemmelsen i § 10-3 kommer ikke til anvendelse. Etter statens syn har skattekontoret korrekt lagt til grunn at beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt. Tilleggsskattespørsmålet er inngående vurdert i skattevedtaket. De kom der til at det i utgangspunktet var grunnlag for 60 % tilleggsskatt. Staten erkjenner at X har krav på kompensasjon for at saken ikke er avgjort innen rimelig tid, jf. EMK artikkel 6 nr. 1. Det er gitt tilstrekkelig kompensasjon ved at satsen er redusert til 45 %. Dersom lagmannsretten kommer til at vedtaket om tilleggsskatt må oppheves fordi feil beviskrav er anvendt, bør skattekontoret i første hånd vurdere om vedtaket om tilleggsskatt skal opprettholdes basert på straffeprosessuelt beviskrav.

Staten ved Skatt vest har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Skatt vest tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

### **Lagmannsretten bemerker:**

Sakens hovedspørsmål gjelder gyldigheten av vedtak om etterligning. Inntekten fra utleie av en borerigg ble i inntektsåret 1996 tilordnet et norsk aksjeselskap og ikke et selskap registrert på den britiske kanaløya Jersey. I tillegg gjelder tvisten gyldigheten av ilagt tilleggsskatt med forhøyet sats. Skattyter har videre gjort gjeldene flere innsigelser mot ligningsmyndighetenes saksbehandling. Tingrettens dom er påstått opphevet på grunn av saksbehandlingsfeil fordi det gikk lang tid fra avsluttet hovedforhandlingen og til dommen ble avsagt.

Lagmannsretten behandler først Xs påstand om at tingrettens dom må oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil.

### **Saksbehandlingen i tingretten**

X har anført at tingrettens dom må oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil i form av uforklart lang tid mellom avsluttet hovedforhandling og til dommen ble avsagt, jf. tvisteloven § 29-21 første ledd. Kravet om opphevelse ble fremsatt i anken, men er ikke avgjort under saksforberedelsen, jf. tvisteloven § 29-22 første ledd.

Tvisteloven § 19-4 femte ledd første og andre punktum bestemmer at dom i tingretten skal avsies innen to uker i saker med bare én dommer. I saken her gikk det over åtte måneder fra avsluttet hovedforhandling i Oslo tingrett 24. august 2012 og frem til dom ble avsagt 6. mai 2013. Som årsak til den lange tidsbruken er det i avgjørelsen tatt inn at dom ikke er avsagt innen fristen grunnet «stort arbeidspress og at saken har vært komplisert».

Lagmannsretten konstaterer at tidsforløpet i dette tilfelle er så lang at det utgjør en saksbehandlingsfeil. Selv om en legger til grunn at saken var så arbeidskrevende at det ikke var mulig å avsi dommen innen to-ukers fristen, så kan ikke det forklare tidsbruken i dette tilfelle, jf. § 19-4 femte ledd tredje punktum. Heller ikke en generell henvisning til «stort arbeidspress» er en tilfredsstillende begrunnelse for tiden det tok å utarbeide dommen.

Det følger av tvisteloven § 29-21 første ledd at feil ved saksbehandlingen skal tillegges virkning hvis det er nærliggende at feilen kan ha hatt betydning for den avgjørelsen som er anket. Lang tid mellom avsluttet hovedforhandling og frem til dom ble avsagt er ingen ubetinget opphevelsesgrunn, jf. § 29-21 andre ledd. Selv om feilen skulle tillegges virkning, kan lagmannsretten fremme saken til realitetsavgjørelse dersom vilkårene i § 29-22 andre ledd foreligger.

X har vist til at det er feil i tingrettens dom som trolig skyldes tidsforløpet og at det dermed er nærliggende at tidsbruken har innvirket på avgjørelsen.

Etter lagmannsrettens syn er tingrettens dom tilstrekkelig begrunnet, og det er lite som tilsier at tidsforløpet har innvirket på avgjørelsens innhold i nevneverdig grad. Lagmannsretten behøver imidlertid ikke ta stilling til dette siden saken uansett bør fremmes til realitetsavgjørelse, jf. tvisteloven § 29-22 andre ledd. Saken hører under lagmannsretten som kan prøve alle sider av tingrettens avgjørelse som har avgjort saken i realiteten, slik at vilkårene for å fremme saken etter § 29-22 andre ledd bokstav a) og b) er til stede. Etter lagmannsrettens syn tilsier heller ikke hensynet til partene at saken prøves på nytt i tingretten. Saken har blitt forsvarlig behandlet i tingretten og etter lagmannsrettens syn er det ingen nevneverdige svakheter ved dommen tingretten har avsagt. Lagmannsretten finner det klart at tingrettens behandling ikke har slike mangler som innebærer at saken reelt bare blir prøvd i én instans dersom lagmannsretten avsier dom.

Ankesaken blir etter dette fremme til realitetsbehandling i lagmannsretten, jf. tvisteloven § 29-22 andre ledd.

### **Saksbehandlingen ved ligningsbehandlingen**

X har fremsatt en rekke innsigelser mot ligningsmyndighetenes saksbehandling, og lagmannsretten går over til å behandle disse.

### Endringsvarsel - manglende stedlig myndighet

Varsel om at ligningen for 1996 ble vurdert endret ble sendt fra Bergen ligningskontor ved brev datert 21. desember 2006. I ordinær generalforsamling i mai 2005 vedtok X å flytte forretningsadresse fra Bergen til Oslo. Endret forretningsadresse ble registrert i Foretaksregisteret 1. oktober 2005. X opplyste under ankeforhandlingen at endringen av forretningsadressen var begrunnet med at X ikke lenger hadde tillit til at selskapet fikk en uhildet behandling av skattekontoret i Bergen.

X anfører at varselet ikke er utarbeidet og sendt av kompetent myndighet. Dette innebærer at fristavbrytende varsel dermed ikke er sendt innen fristen slik at endringsadgangen etter ligningsloven § 9-6 er bortfalt.

Ligningsloven § 9-8 om vedtaksmyndighet i endringssaker (slik den lød i 2006) fastsatte i nr. 5 at «For saker etter dette kapitlet gjelder § 8-6 om stedet for ligningen tilsvarende». Bestemmelsen hadde i 2006 denne ordlyd:

Formue og inntekt fastsettes av ligningsmyndighetene for den kommune som etter skattelovens regler om skattestedet, skal ha skatten. Underskudd fastsettes av ligningsmyndighetene for den kommunen hvor det er oppstått. For selskap og innretning som nevnt i skatteloven § 3-2, fastsettes skattepliktig formue og inntekt av ligningsmyndighetene for kontorkommunen. Har selskapet eller innretningen flere kontorer, foretas fastsettingen av ligningsmyndighetene for den kommunen hvor hovedkontoret ligger. Har selskapet eller innretningen ikke noe kontor, foretas fastsettingen av ligningsmyndighetene for den kommunen hvor styret har sitt sete.

Hovedregelen for selskaper var at ligningen skulle foretas av ligningsmyndigheten i den kommune hvor selskapet hadde kontor, jf. bestemmelsens tredje punktum. Endringen ble vedtatt ved lov av 17. desember 1999 nr. 89 som følge av at selskapsskatten fullt ut ble gjort til en statlig skatt. Før lovendringen var hovedregelen for selskaper den samme som for fysiske skattytere at ligningen skulle foretas i den kommune som etter skattelovens regler om skattestedet skulle ha skatten.

X anfører at varselet om endringsligning i desember 2006 skulle vært gitt av Oslo ligningskontor som kompetent myndighet siden selskapet på dette tidspunkt hadde forretningsadresse i Oslo kommune.

Lagmannsretten kan ikke se at spørsmålet er berørt i forarbeidene til lovendringen (Ot.prp.nr.32 (1998-1999)). Etter lagmannsrettens syn er det intet i lovens forhistorie eller i forarbeidene som taler for at det har vært meningen å endre den stedlige kompetansen ved endringsligning. Tvert om kan det etter lagmannsrettens syn anføres gode grunner for at det ligningskontor som har behandlet selskapets ordinære ligning også har kompetanse til å sende varsel om endringsligning. Det vil være ved dette kontoret kunnskapen om selskapets ligningsforhold for det aktuelle inntektsåret finnes. At det ikke ved lovendringen var meningen å endre stedet for endringsligning, er etter lagmannsrettens syn også forutsatt i Harboe m.fl., Ligningsloven med kommentarer, 5. utgave (1998) hvor det i note 5 til § 9-8 uttales:

Saker om endring av ligning behandles i samme kommune og samme fylke som ligningen opprinnelig ble foretatt i.

Noten til bestemmelsen er uforandret i bokens sjette utgave fra 2005 etter lovendringen i 1999.

Hvorvidt varsel sendt fra ligningskontoret i den nye kontorkommunen også vil kunne være fristavbrytende, er det ikke nødvendig for lagmannsretten å ta standpunkt til i saken her.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at Bergen ligningskontor hadde stedlig kompetanse til å sende varsel om endringsligning til X i desember 2006.

### **Innholdsmessige krav til varselet**

X anfører at varselet om endringsligning for inntektsåret 1996 ikke inneholdt det som kreves for at varselet skal virke fristavbrytende. X anfører at ligningskontoret i varselet la til grunn at det kunne bli tale om å anse at innvunnet inntekt fra kontrakten om utleie av SS Petrolia var tatt ut av X uten vederlag. Vedtaket bygger imidlertid på at inntekten skal beskatte hos X etter de alminnelige reglene om tilordning av inntekter.

Ligningsloven inneholder ingen nærmere regler om hvilket innhold et varsl etter loven § 9-6 må ha for å virke fristavbrytende. I forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp.nr.29 (1978-1979) punkt 10.1, heter det om kravet til innhold i varselet på side 113:

Hva som skal til for å avbryte fristen er ikke spesifisert i utkastet. Er det ligningskontoret som tar saken opp etter § 9-5 nr.1 eller nr. 2, må det være tilstrekkelig at skattyter har fått varsel om at et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til behandling, eller at et slikt varsel er sendt fra ligningskontoret i rimelig tid før fristens utløp.

Lagmannsretten legger til grunn at et varsel er fristavbrytende for de spørsmål det tar opp. I saken her er det i varselet gjort oppmerksom på at endringen gjelder inntekten fra utleien av SS Petrolia for inntektsåret 1996. Etter lagmannsrettens syn er dette samme spørsmål som ble behandlet i vedtaket i endringssaken datert 7. desember 2010. Selv om vedtaket bygger på at inntekten ikke kan anses tilordnet X etter de alminnelige regler om tilordning av inntekter, innebærer ikke det at varselet gjaldt et annet spørsmål. Spørsmålet som ble tatt opp og avgjort var om inntekten fra utleien av riggen skulle skattlegges hos X i 1996. Noen strengere krav til innholdet i varselet er det etter lagmannsretten ikke grunnlag for å stille, jf. Borgarting lagmannsretts avgjørelser 25. september 2012 (LB-2011-24513, Utv. 2012-1524) og 22. september 2005 (LB-2004-10317, Utv. 2005-1205). Lagmannsretten er enig i det syn som er uttalt i sistnevnte avgjørelse på side 6 hvor retten skriver:

Den oppfatning BRP gjør gjeldende, gir også dårlig sammenheng i reglene i ligningsloven kapittel 9. Etter § 9-7 skal skattyter ha et eget varsel før endringssaken tas opp til avgjørelse dersom saken er tatt opp på annen måte enn ved klage, og han skal gis en passende frist til å uttale seg. Det synes dermed overflødig å innfortolke mer i fristbestemmelsen i § 9-6 enn at skattyter skal være blitt gjort oppmerksom på at ligningsmyndighetene nå vurderer om det er grunnlag for å endre et nærmere bestemt punkt i et tidligere ligningsvedtak, eller - som i dette tilfellet - at ligningsmyndighetene nå har påbegynt arbeidet med å foreta den ligningen som man unnlot å foreta tidligere.

Verken innrettelseshensyn eller hensynet til sammenhengen med reglene for endringsfrister som anført av X, kan etter lagmannsrettens syn lede til at det stilles andre krav til innholdet i varsel om endringsligning.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at fristregelen i ligningsloven § 9-6 ikke var til hinder for etterligningsvedtaket av 7. desember 2010.

### **Om vedtaket er tilstrekkelig begrunnet**

X har dernest gjort gjeldende at vedtaket fra Skatt vest ikke tilfredsstiller kravet til begrunnelse som følger av ligningsloven § 3-11 første ledd. Skattyter har særlig vist til at ikke samtlige anførsler fra skattyter er gjengitt og vurdert i vedtaket.

Bestemmelsen i § 3-11 første ledd nr. 1 om kravet til begrunnelse for vedtak om etterligning lyder:

Endringssak og sak om tilleggsskatt avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal angi de endringer i skattyterens ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort, med en kort begrunnelse.

I Harboe op.cit. (6. utgave) side 129 er kravet til begrunnelsen nærmere beskrevet slik:

Det kan ikke stilles strenge krav til begrunnelsen, men det må være klart hvilke faktiske forhold som er lagt til grunn samt hvilke rettsregler som er anvendt. Det kan ikke kreves inntatt noen redegjørelse for bevisbedømmelsen.

Etter lagmannsrettens syn tilfredsstiller begrunnelsen i vedtaket utvilsomt disse kravene.

Når det gjelder kravet til behandlingen av skattyters anførsler, heter det l.c.:

Et spørsmål som er vanskelig å besvare, er hvorvidt anførsler fra skattyteren må behandles eksplisitt i kjennelsen, slik at det av denne vil fremgå at skattyterens anførsler har vært vurdert. Etter vårt skjønn kan skattyteren ikke kreve noe særlig detaljert gjennomgåelse. Som hovedregel må det være tilstrekkelig at det i vedtaket er vist til f.eks. anførsler fra skattyteren i nærmere angitte brev, uten noen detaljert redegjørelse for innholdet av nevnte brev. Kravet til begrunnelse må imidlertid avpasses etter betydningen av skattyterens anførsler.

Lagmannsretten viser til at skattyters anførsler er gjengitt og vurdert en rekke steder i vedtaket som i alt er på 38 sider. I tillegg heter det på side 4 i vedtaket følgende:

Merknadene gjelder skattekontorets saksbehandling og skattyters faktiske og rettslige forståelse av sakens dokumenter. Etter skattekontorets vurdering er ingen av skattyters merknader av vesentlig karakter eller betydning. Skattekontoret vil derfor ikke etterkomme skattyters anmodning om å presentere Skattyter for et fornyet utkast til vedtak, jf. SKDs «Omtale av enkelte saksbehandlingsregler - og rutiner for skatt og mva.» De enkelte merknader vil kort bli kommentert underveis hvor skattekontoret finner det nødvendig.

X har for lagmannsretten vist til at vedtaket ikke har kommentert at faktum som legges til grunn i skattevedtaket mot X er uforenlig med det faktum som legges til grunn ved endringsligningen av A personlig. Skattyter anførte før vedtaket også at det ikke innebar fordeler for X å «sluse» inntektene til Z, noe som ikke er vurdert i vedtaket. Heller ikke spørsmålet om kreditormora avskjærer staten fra å beregne renter av økningen av skatt er drøftet i vedtaket.

Anførselene om uforenlig faktum i de to skattesakene er ikke uttrykkelig behandlet i vedtaket. Lagmannsretten kan ikke se at hensynet til en forsvarlig begrunnelse av vedtaket tilsa en nærmere drøfting av anførselen. Det vises til at forholdet etter lagmannsrettens vurdering må anses å være av perifer betydning for endringsligningen av X for 1996. Tilsvarende gjelder etter lagmannsrettens syn også for anførselen om motiveringen av å sluse inntektene gjennom Z. Dette har uansett ikke hatt særlig betydning for vedtakets innhold. Anførselen om kreditormora ble etter det lagmannsretten kan se først fremsatt i klagen til overligningsnemnda. Manglende drøftelse av kreditormora kan uansett ikke føre til at hele vedtaket oppheves av den grunn.

Lagmannsrettens konklusjon er at vedtaket er tilstrekkelig begrunnet, herunder at skattyters anførsler i tilstrekkelig grad er gjengitt og vurdert. Ligningsvedtaket blir således ikke å oppheve fordi det ikke er forsvarlig og tilstrekkelig begrunnet.

### **Inhabilitet**

X gjør for lagmannsretten gjeldende at Skatt vest var inhabile til å behandle og fatte vedtak i saken, jf. ligningsloven § 3-8. Bakgrunnen for anførselen er i det vesentlige knyttet til taushetspliktbrudd i en annen sak som primært involverer A.

En skattesak mot X medførte i 2005 politianmeldelse av A for skatteunndragelse ved hjelp av selskap i skatteparadis. I en artikkel i Bergens Tidende i februar 2006 ble det skrevet om saken, herunder om at A var politianmeldt. Avisen hadde senere oppfølgere til den første artikkelen som ble publisert 4. februar 2006.

Aksjeeiere i DNO, hvor A var styreleder og betydelig aksjonær, reiste erstatningssak mot staten. I søksmålet ble det anført at staten var erstatningsansvarlig fordi aksjekursen gikk ned på grunn av opplysninger om politianmeldelsen i artikkelen som bygget på taushetsbelagt informasjon fra ansatte i skatteetaten og/eller politiet. I rettsboken for tingretten ble det, etter begjæring fra aksjonærenes prosessfullmektig, protokollert anførsler vedrørende manglende fremlagt dokumentasjon for intern korrespondanse i skatteetaten og mellom skatteetaten og politiet vedrørende behandlingen av skattesaken og politianmeldelsen i forkant av artikkelen i Bergens Tidende. Det ble også hevdet fra saksøkerne at ansatte i skatteetaten hadde påfallende manglende hukommelse om sentrale forhold. Både tingretten og lagmannsretten kom til at det forelå forsettlig taushetspliktbrudd fra ansatte i staten. Borgarting lagmannsrett la i avgjørelsen fra 4. april 2011 til grunn at de taushetspliktbelagte opplysningene sannsynligvis kom fra en kontakt i politiet, og at det var mindre sannsynlig at ansatte i skatteetaten var kilde.

X har ikke for lagmannsretten anført at det er bevismessig grunnlag for at navngitte ansatte i Skatt vest har lekket taushetsbelagte opplysninger til pressen. Dette selv om privatetterforsker Ola Thune som vitne mente det nå var større grunn enn tidligere til å anta at også ansatte i Skatt vest hadde lekket opplysninger til pressen.

Lagmannsretten kan ikke se at det under ankeforhandlingen er ført bevis som gir grunn til å endre tingretten og lagmannsrettens konklusjon i DNO-saken om at kilden til avisens opplysninger trolig kom fra en kontakt i politiet.

Xs hovedanførsel for lagmannsretten er imidlertid at ledelsen i Skatt vest ikke har gjort tilstrekkelig for å avdekke mulige taushetsbrudd i etaten, slik at «særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til ledelsens upartiskhet», jf. ligningsloven § 3-8 første ledd bokstav g). Fylkesskattekontorets ledelse må av den grunn anses inhabile. Når den øverste ledelsen er inhabil, vil samtlige ansatte i Skatt vest være inhabile til å behandle saken på grunn av avledet inhabilitet, jf. ligningsloven § 3-8 første ledd bokstav e).

Lagmannsretten bemerker at ledelsen i Skatt vest har gjort interne undersøkelser for å søke å klarlegge om det har forekommet lekkasjer fra ansatte i etaten. Etter lagmannsrettens vurdering er det ikke grunnlag for Xs kritikk om at etaten burde ha gjort mer for å avdekke mulige lekkasjer. Noen ledelsessvikt i oppfølgingen av lekkasjene internt i Skatt vest er det etter bevisførselen ikke grunnlag for.

Lagmannsretten bemerker at As åpenbart mangler tillit til Skatt vest, noe som var direkte foranledning til at Xs forretningsadresse ble flyttet til Oslo. Men dette forhold kan ikke tillegges særskilt vekt ved habilitetsvurderingen. Det er ikke ført bevis for at ansatte i skatteetaten konkret har opptrådt på en slik måte at det urettmessig er skapt et motsetningsforhold som kan begrunne inhabilitet.

Lagmannsrettens konklusjon er at det ikke er påvist saksbehandlingsfeil ved ligningsbehandlingen som kan føre til at vedtaket er ugyldig.

Lagmannsretten går over til å behandle ligningsvedtakets materielle side.

### **Skattevedtakets materielle spørsmål**

#### **Tilordningsspørsmålet**

Skattevedtaket for inntektsåret 1996 bygger på at X skal tilordnes inntekten for utleie av SS Petrolia for dette inntektsåret. I selvangivelsen for 1996 førte ikke X opp verken inntekt eller kostnader tilknyttet utleievirksomheten. Det ble heller ikke på annen måte gitt opplysninger om forholdet ved ordinær ligning. Ligningsmyndighetene hadde på denne bakgrunn anledning til å ta opp spørsmålet om tilordning av inntekten som endringssak innenfor ti-års fristen, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1 jf. § 9-6 nr. 1.

I samsvar med selvangivelsesprinsippet plikter skattyter å opplyse saken så langt som mulig slik at ligningen blir korrekt fastsatt, jf. ligningsloven § 4-1. Det er opplysningene som forelå på vedtakstidspunktet som skal legges til grunn, men det kan tas hensyn til nye opplysninger som understøtter det faktum vedtaket bygger på. Under ankeforhandlingen fremla A enkelte nye dokumenter i saken, men uten disse har hatt avgjørende betydning for lagmannsrettens avgjørelse. Som nevnt, ga X ingen opplysninger om riggen i selvangivelsen og selskapet fremla ved behandlingen av etterligningen og senere kun har noen styremøtereferater fra Z. Skattevedtaket er derfor i det vesentlige bygget på innhentede dokumenter fra andre enn X.

Ved vurderingen av faktum skal ligningsmyndighetene og domstolene bygge på det alminnelige beviskravet om sannsynlighetsovervekt. X har frafalt en tidligere anførsel om at i det saken her gjelder et skjerpet beviskrav for tilordningsspørsmålet. Ved rettsanvendelsen står domstolene fritt.

Lagmannsretten tar utgangspunkt i at inntekten fra utleien av SS Petrolia i 1996 er virksomhet i skatterettslig forstand, og at inntekten skal tilordnes hos utøveren av virksomheten, jf. skatteloven 1911 § 42 første ledd som gjaldt for inntektsåret 1996.

Hovedregelen om tilordning av inntekter er av Zimmer, Skatterett, 7. utgave, uttrykt slik (side 115):

Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatretslig, trygderettslig osv.) er den berettigede, skal tilordnes inntekten.

Normalt vil tilordning ikke reise særskilte problemer, for eksempel at arbeidsinntekt skal tilordnes og dermed skattlegges hos arbeidstakeren. Men noen ganger er det ikke klart hvilket skatteobjekt som skal tilordnes en bestemt inntekt. Dette vil blant annet kunne gjelde i forholdet mellom aksjonær og aksjeselskap eller i andre situasjoner hvor det er et interessefellesskap mellom ulike skattesubjekter.

I avgjørelsen inntatt i Rt-2001-1049 «Alaskatorskdommen» foretar førstvoterende en analyse av de aktuelle skattyteres innsats og funksjoner som utgangspunkt for avgjørelsen av tilordningsspørsmålet. Ligningsvedtaket bygger på denne avgjørelsen, og partene er enige om at avgjørelsen er sentral for vurderingen av om X eller Z skal tilordnes inntekten for riggutleien 1996.

Hovedspørsmålet i saken for Høyesterett var hvilket rettssubjekt som skulle skattlegges for inntekt ved omsetning av fisk. A Trading AS hevdet at selskapet bare hadde vært mellommann og at det var to utenlandske selskaper som hadde stått for omsetningen. De to utenlandske selskapene hadde ukjente eiere. Høyesterett stadfestet ligningen som var basert på at A Trading AS hadde stått for omsetningen og således var rette subjekt for inntekten. I dommen hadde lagmannsretten angitt kriteriene for bedømmingen av tilordningsspørsmålet slik (side 1056):

De avgjørende kriterier for hvem som var virksomhetsutøver, er hvilken av aktørene innenfor omsetningskjeden som representerte de mest sentrale og betydningsfulle innsatsfaktorer og funksjoner i det omsetningsleddet som inntektene refererte seg til, og som også organiserte oppgjøret gjennom Compar og Romit og kanaliserte inntektene til de to selskapenes konti.

Høyesterett var enig i at dette var et korrekt rettslig utgangspunkt for vurderingen av tilordningsspørsmålet.

Lagmannsretten legger dette rettslige utgangspunktet til grunn ved vurderingen av hvem som skal tilordnes inntekten av riggutleien i saken her. Første del av sitatet fremhever at opptjening av inntekt, og derved tilordning av denne til et skattesubjekt, beror på hvem som bidrar med de sentrale verdidriverne i form av innsatsfaktorer og funksjoner. Partene er enige om forståelsen av

dommen så langt. X har imidlertid anført at det som fremkommer i siste delen av passusen: «og som også organiserte oppgjøret gjennom Compari og Romit og kanaliserte inntekten til de to selskapenes konto», ikke er kriterier for tilordningsspørsmålet, men kun en beskrivelse av hvordan virksomhetsutøver i dommen rent faktisk organiserte oppgjøret og kanaliserte inntekten til mottakerne. Etter lagmannsrettens syn vil det være relevante momenter hvem som har organisert oppgjøret og kanalisert inntekten til selskapenes konti, men uten at dette får avgjørende betydning i saken her. Hvorvidt dette skal anses som kriterier eller momenter, er for lagmannsretten ikke avgjørende. Poenget er at omstendighetene rundt organisering og kanalisering av inntektsstrømmen er relevant å se hen til i helhetsvurderingen av hvilket subjekt som skal tilordnes inntekten.

Lagmannsretten går over til å behandle sakens konkrete faktum for å kunne ta stilling til om X eller Z har utøvet virksomheten ved utleien av SS Petrolia i 1996.

Lagmannsretten legger til grunn at det var A som via sin forretningspartner Ken Hodcroft fikk informasjon om at Enterprise hadde behov for en borerigg for oppdrag på britisk og irsk sokkel. A tok deretter kontakt med Bergens Skillingsbank, og X inngikk en intensjonsavtale 31. juli 1995 om å etablere et felles selskap som skulle kjøpe riggen fra bankens heleide datterselskap Hypotank. Det er på det rene at X deretter i 1995 inngikk alle nødvendige avtaler i eget navn med sikte på å kunne disponere riggen og utføre boreoppdraget for Enterprise fra 1. kvartal 1996. Dette gjelder således ved stiftelsen av Petrolia KS 3. oktober 1995, prinsippavtalen med Enterprise om boreoppdraget 16. august 1995 og den senere inngåelsen av boreavtalen med Enterprise 7. september 1995, Managementavtalen med Maersk 15. september 1995 og Bareboatavtalen inngått med Petrolia KS 18. oktober 1995. Bareboatavtalen innebar at riggen kunne disponeres av X for det da inngåtte boreoppdraget med Enterprise. Selv om forretningsføreravtalen med KS Petrolia gir X rett til å forplikte selskapet, ga den etter lagmannsrettens vurdering ingen rett for X til å forplikte eier av riggen i forretningsførers navn. Representasjonsforholdet måtte da ha fremgått utad.

Forskuddsbetalingene på i alt 2 USD millioner fra Enterprise som ble betalt henholdsvis høsten 1995 og tidlig i 1996 før boreoppdraget startet, ble fakturert og bokført hos X uten at det av fakturaene fremgår at dette skjer på vegne av andre; for eksempel ved at det i fakturaen ble angitt at den gjaldt for «et selskap under stiftelse».

Basert på det faktum som foreligger så langt, er det etter lagmannsrettens syn ikke tvilsomt at avtalene er inngått av X på egne vegne og for egen regning og risiko slik at inntekten fra boreoppdraget må tilordnes X. Dette til tross for at lagmannsretten ikke kan se bort i fra at den opprinnelige intensjonen fra X var at virksomheten skulle utøves i et eget selskap.

A forklarte i lagmannsretten at det var ønskelig å la riggoppdraget ligge i et eget selskap for å beskytte egenkapitalen i X i tilfelle boreoppdraget medførte ansvar eller gikk med tap. Lagmannsretten ser at det kan være fornuftige forretningsmessige grunner til å legge riggvirksomheten for SS Petrolia i et eget aksjeselskap. En slik organisering av riggvirksomhet er etter det opplyste vanlig i bransjen. Spørsmålet for lagmannsretten blir således om X reelt har overført avtalene og riggvirksomheten til Z med skatterettslig konsekvens for tilordningen av inntekten for 1996.

Z ble stiftet i januar 1996, og selskapet ble registrert i selskapsregisteret på Jersey 24. januar 1996. Opprettelsen av selskapet fant sted etter at X i løpet av høsten 1995 diskuterte forskjellige alternative selskapsstrukturer med sine rådgivere på Jersey, Volaw Trust. Skattemessige konsekvenser av de forskjellige alternativer var viktige ved vurderingene av alternativene, særlig å unngå såkalt «capital gains tax». Slik skatt kunne påløpe når riggen skulle flyttes ut fra britisk sokkel. Lagmannsretten kan likevel ikke se at etablering av et selskap nettopp på Jersey var nødvendig for å unngå at en eventuell verdiøkning av riggen skulle bli gevinstbeskattet for den perioden den hadde vært på britisk sokkel.

Bareboatavtalen med KS Petrolia ble overført fra X til Z ved «Assignment Letter» datert 24. januar 1996 med virkning fra 24. februar samme år. Overføringen av avtalen skjedde uten at Z betalte noe i vederlag til X. Det er ikke fremlagt dokumentasjon på at KS-et godkjente overføringen, men i likhet med ligningsvedtaket legger lagmannsretten til grunn at KS-et, hvor for øvrig A hadde en sentral rolle, ikke motsatte seg en slik overføring.

Ligningsvedtaket har videre lagt til grunn at Management Agreement, opprinnelig inngått mellom X og Maersk, ble overdratt til Z (Amendment No.2 ) ved «Assignment Management Agreement» datert 23. februar 1996 mellom Z og Maersk. Avtalen er ikke fremlagt i undertegnet stand. Som påpekt i ligningsvedtaket, fremgår det av teksten at det er Bareboatavtalen som overdras, noe som trolig er feilskrift for Management Agreement. Bareboatavtalen var allerede overført 24. januar 1996 fra X til Z. Lagmannsretten legger i likhet med ligningskontoret dette til grunn for dommen.

Boreavtalen med Enterprise ble overført mellom X og Z i et avtaledokument datert samme dag, 24. januar 1996. I avtalen om overføring fremgår det at X skal fortsette å fakturere Enterprise inntil sistnevnte har godkjent overføringen av avtalen. Det ble heller ikke nå betalt noe vederlag for overdragelsen av avtalen til Z. X har anført at Enterprise har akseptert at avtalen ble overført til Z. Siden skattyter ikke har fått innsyn i dokumentene fra Jersey, så hevdes det at det ikke vært mulig å få tilgang til dokumenter som kunne underbygge dette nærmere.

Etter lagmannsrettens syn finnes det ingen avgjørende tidsnære bevis for at Enterprise godkjente at Z ble ny kontraktsmotpart i boreavtalen. Den dokumentasjonen som finnes, trekker etter lagmannsrettens syn i retning av at Enterprise aldri aksepterte at Z overtok Xs partstilling i boreavtalen. Det er ikke fremlagt noe skriftlig materiale som viser at Enterprise har godkjent overdragelsen til Z. Faktureringen av de løpende dagratene fortsatt å skje fra Xs side til en bankkonto tilhørende «Y Oil & Gas». Etter bevisførlene legger lagmannsretten til grunn at dette var Xs konto. Først ved faktureringen fra desember 1996, etter at Elf hadde overtatt riggen fra Enterprise, endres kontoen for leieinntekten til en konto i en engelsk bank tilhørende «Z Oil & Gas Drilling Limited».

I følge et utkast til referat fra styremøtet 16. september 1996 orienterte A styret om drillingsvirksomheten. I utkastet til referat heter det om overføringen av avtaler:

Mr. A explained that the drilling business centered on the bareboat charter of the SS Petrolia. He confirmed that all contracts, except that for Enterprise Oil, had been assigned to the Company from Y Oil & Gas AS.

Utkastet til referat må etter lagmannsrettens syn forstås slik at Enterprise ikke hadde godkjent at boreavtalen ble overført fra X til Z, selv nesten åtte måneder etter overdragelsen mellom X og Z. Etter bevisførselen må lagmannsretten derfor legge til grunn at Enterprise aldri godkjente at Z overtok som kontraktsmotpart. Som nevnt ovenfor, forklarte A at hovedtanken med å overføre riggvirksomheten til Z var for å skjerme Xs balanse. Etter lagmannsrettens syn har det på den bakgrunn formodningen mot seg at Enterprise skulle godkjenne Z som ny motpart i 1996. Selskapet var nystiftet med en aksjekapital på kun 1 000 engelske pund.

Ved avtale 5. november 1996 ble boreavtalen midlertidig overført fra Enterprise til Elf. Partene i denne avtalen er X og Elf, og etter lagmannsrettens syn er det intet i avtalen som indikerer at Z på dette tidspunkt var Enterprise eller Elfs avtalemotpart. Avtalen er undertegnet av A på vegne av X. Selv om meddelelser i kontrakten i tillegg skal sendes i kop til Z, så endrer ikke det lagmannsrettens syn om at kontrakten er inngått av X på egne vegne. Heller ikke ved de to endringene i boreavtalen som ble foretatt 20. november og 27. desember 1996, er det noe som trekker i retning av at Z er «Contractor» i boreavtalen. Tilleggsavtalene er inngått mellom Enterprise og X, og det er intet som tyder på at Z på noen måte har vært involvert i kontraktsforhandlingene.

Lagmannsretten skyter inn at Z i eget navn senere inngikk en boreavtale med Texaco Britain Ltd om boring i Nordsjøen høsten 1996 med oppstart i 1997. Det er ikke opplyst om X måtte stille garantier eller på annen måte måtte stå inne for Zs forpliktelser overfor Texaco. Under ankeforhandlingen ble det for øvrig opplyst at for de påfølgende ligningsår etter 1996 var Z av skattemyndighetene blitt ansett hjemmehørende i Norge og skattlagt her. Det ble ikke gitt nærmere opplysninger om skattesaken for de påfølgende år. Lagmannsretten kan heller ikke se at ligningsbehandlingen for senere år har noen betydning for tilordningsspørsmålet for inntektsåret 1996.

Det videre spørsmålet for lagmannsretten er hvordan man faktisk innrettet seg ved utøvelsen av virksomheten i 1996. Dette har betydning for lagmannsrettens samlede vurdering av tilordningsspørsmålet. Lagmannsretten går derfor over til å se på hvilken faktisk rolle Z hadde i borevirksomheten ut over å være kontraktspart i bareboatavtalen med KS-et og i drilling managementavtalen med Maersk, samt fått overført borekontrakten med Enterprise og Elf etter avtale med X.

Etter lagmannsrettens syn er det treffende å konkludere med at Z ikke hadde noen reell funksjon ut over å fremstå som kontraktspart i de avtaler man hadde overført fra X. Selskapet hadde ingen ansatte. Det lå ingen ekspertise i selskapet på borevirksomhet eller utstyrsutleie og alle funksjoner ble utført av andre. Lagmannsretten er enig med tingretten i at det er nærliggende å betegne selskapet som et tomt selskap, selv om lagmannsretten ser at det kunne være forretningsmessige grunner til å skille borevirksomheten ut av X. Som allerede nevnt, ble det aldri betalt noe vederlag for overføringen av avtalene. Etter lagmannsrettens syn er dette påfallende fordi boreoppdraget med Enterprise må ha representert en økonomisk verdi. Selv om oppdraget også medførte utgifter og risiko, er det i ingen dokumentasjon på at man i det minste gjorde en vurdering av om X vederlagsfritt skulle overføre kontraktene til et annet selskap. Det er i denne sammenheng uten betydning av X fikk noen mindre inntekter som vederlag for å påta seg administrasjonen av Z.

Lagmannsretten legger etter bevisførselen til grunn at X og A hadde vesentlig innflytelse i Z. Et eksempel på denne innflytelsen er de tilføyelser og endringer som Pål Sveinheim i X ønsket tilføyd til referatet fra styremøtet i Z 16. september 1996. Disse viser etter lagmannsrettens oppfatning at det var viktig for X å ha kontroll over kontoføringen i Z, også etter at Volaw Trust skulle overta regnskapsførselen høsten 1996. Sveinheim ønsket tilføyd i referatet at «Y Oil and Gas [X] to advise Z once every month what accounts the vouchers shall be entered under». Basert på hvordan verbet «advise» er brukt andre steder i referatet, er det etter lagmannsrettens syn naturlig at «advise» også her betyr å informere og ikke å rådgi slik X anfører.

Lagmannsretten skal etter en helhetsvurdering fastsette om det var X eller Z som representerte de mest sentrale og betydningsfulle innsatsfaktorer og funksjoner i det omsetningsledd inntekten referer seg til, jf. kriteriene i Alaskatorskdommen.

Etter lagmannsrettens syn var en overføring av borevirksomheten for SS Petrolia til et eget selskap isolert sett fornuftig forretningsmessig begrunnet. Bareboatavtalen og drilling managementavtalen med Maersk ble også overført til Z. Dette er omstendigheter som trekker i retning av at det var Z som utøvde borevirksomheten og derfor skal tilordnes inntekten i 1996. Det samme gjelder at Z er oppført i forsikringsavtalen som forsikret leietaker etter bareboatavtalen.

Lagmannsretten har på den annen side ovenfor kommet til at Xs partsstilling aldri ble godkjent overført til Z av Enterprise, og at det var X som inngikk avtalen med Elf som midlertidig overtok leien av riggen på slutten av 1996. Boreavtalen er etter lagmannsrettens syn av helt sentral betydning for den inntektsbringende virksomheten i 1996. Det er denne avtalen som gir grunnlag for det vederlaget som oljeselskapene betalte i det aktuelle året, og som dermed utgjør nesten samtlige inntekter ført i Zs regnskap for 1996.

I helhetsvurderingen må det etter lagmannsretten syn også kunne trekkes inn den sentrale rolle X har hatt i virksomheten helt fra starten av og ut 1996. Det var X som inngikk kontraktene og senere reelt styrte virksomheten gjennom særlig forretningsføreravtalen med Petrolia KS kombinert med administrasjonsavtalen med Z. Lagmannsretten er enig med tingretten i at dette også senere ga X et godt grunnlag for reell bestemmende innflytelse over borevirksomheten.

Lagmannsrettens syn er derfor at X var den som reelt sett disponerte over den sentrale innsatsfaktoren som riggen var for inntektene. På tross av overføringen av de to avtalene, var ikke Z i posisjon til å disponere over borekontrakten med Enterprise og Elf. X ga etter lagmannsrettens vurdering aldri fra seg kontrollen med borevirksomheten til Z og fortsatte reelt å utøvet denne i hele 1996.

Med utgangspunkt i det ovennevnte, kan ikke lagmannsretten se at det kan tillegges vesentlig vekt i vurderingen at pengestrømmen utover i 1996 gikk til en bankkonto i Zs navn, samt at X har mottatt avtalt godtgjørelse for tjenestene i administrasjonsavtalen.

Lagmannsretten har - under en viss tvil for den samlede vurdering - kommet til at inntekten fra SS Petrolia i 1996 må tilordnes X og derfor beskattes i Norge

Lagmannsretten kan ikke se at det er aktuelt å fordele inntekten i 1996 forholdsmessig mellom Z og X. Lagmannsretten er enig i skattevedtaket som legger til grunn at det i realiteten ikke var noen inntektsbringende virksomhet i Z i 1996.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at ligningsvedtaket korrekt har tilordnet inntekten for riggutleien i 1996 til X.

### **Inntektens størrelse**

X anfører at skattevedtakets fastsettelse av inntektens størrelse ikke er i samsvar med de krav som følger av ligningsloven § 8-1 nr. 1. Bestemmelsen lyder:

Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det.

Bestemmelsen innebærer at ligningsmyndighetene ved fastsettelsen av faktum skal legge til grunn det mest sannsynlige, jf. Harboe op. cit., 7. utgave side 277. Domstolene kan fullt ut prøve ligningsmyndighetens bevisbedømmelse av faktum etter ligningsloven § 8-1.

X har særlig vist til at vedtaket uten ytterligere etterprøving legger til grunn regnskapstallene fra det utkast til regnskapet som ble sendt aksjonærene i forbindelse med generalforsamlingen på Jersey i 1997 for regnskapsåret 1996. Det hevdes at regnskapet er satt opp etter regnskapsprinsippene på Jersey, og det er ingen etterprøving av om dette er i samsvar med regnskapsprinsippene i Norge. X har også anført at vedtaket uriktig har sett bort i fra en skatteavsetting i regnskapet på vel 300 000 pund.

Lagmannsretten bemerker at spørsmålet om inntektens størrelse ikke er kommentert av X under ligningsbehandlingen før vedtakstidspunktet, og at innvendingen først ble fremsatt under tingrettens behandling av saken.

Lagmannsretten finner ikke at ligningsvedtakets bevisbedømmelse er feil når inntektsfastsettelsen bygger på tallene i Zs regnskap for 1996. Skattevedtaket viser ved inntektsfastsettelsen til at regnskapet viser et netto overskudd fra «Bareboat rental» på 1 168 568 pund. I overskuddet er det imidlertid hensyntatt en skattekostnad på 306 838 pund som skattekontoret har sett bort i fra, grunnet manglende dokumentasjon for at skatten faktisk var betalt. Korrigert for dette ble overskudd ansett å være 1 475 406 pund. Omregnet til norske kroner utgjorde inntekten 14 870 617 kroner.

Lagmannsretten finner at det var en fullt forsvarlig bevisvurdering av skattekontoret å benytte Zs regnskap for 1996 ved fastsettingen av inntektens størrelse. Regnskapet er ført i Norge, og etter lagmannsrettens syn sannsynligvis i samsvar med norske regnskapsprinsipper. Etter lagmannsrettens syn var det også riktig å se bort i fra skatteavsetningen fordi skattyter ikke hadde dokumentert at en slik skatt ville påløpe. Verken under ligningsbehandlingen eller under den rettslige behandlingen av saken har skattyter klart å sannsynliggjøre at skatteavsetningen er blitt

betalt. Lagmannsretten kan ikke se at det er andre forhold av betydning som skulle påvirke regnskapet.

Lagmannsretten kan heller ikke se at det kan reises noen innvendinger mot at skattekontoret ved omregningen fra pund til norske kroner har brukt gjennomsnittskursen for 1996 og ikke kursen pr. årsskiftet.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at inntektsbeløpet bygger på en riktig rettsanvendelse og bevisvurdering. Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om ligningsloven § 8-2 kunne ha vært brukt som alternativ hjemmel for fastsettelsen av inntektens størrelse slik staten har anført.

### **Renter**

X har som ny anførsel i lagmannsretten anført at staten ikke har rett til å kreve renter for dødperioder i ligningsbehandlingen som skattyter ikke kan klandres for. Synspunktet bygger på et kreditormorasynspunkt. Staten har vist til at rentekravet direkte er hjemlet i skattebetalingslovens regler samt at spørsmålet uansett ikke er en del av saken for domstolen.

Lagmannsretten bemerker at anførselen fra X kom i prosedyren, og at spørsmålet av den grunn ikke ble grundig prosedert av partene.

Lagmannsretten finner ikke at det er grunnlag for kreditormorasynspunkter for rentekrav ved vedtak om endring med hjemmel i skattebetalingsloven § 11-2 jf. § 11-6 andre ledd. Dette i motsetning til bestemmelsen i § 11-1 om renter ved forsinket betaling av ordinær skatt hvor det i andre ledd er henvist til forsinkelsesrenteloven § 2 som sier at forhold hos fordringshaver avskjærer krav om forsinkelsesrente.

Renten ved endringssak er ment å være objektiv. Det har vært vurdert å unnta fra renteplikten der forsinkelsen av innkrevingen eller innbetalingen skyldes forhold staten er nærmest til å bære risikoen for. Dette er imidlertid blitt forkastet av lovgiver. I Innst.O.nr.1 (2005-2006) heter det i punkt 24.13:

Det følger av ny skattebetalingslov § 11-2 at det skal betales rente av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring mv. Regelen er objektiv. Det vil si at det skal svares rente uavhengig av årsaken til at kravet ikke ble fastsatt riktig i første omgang.

Finanskomiteen viser til at regelen kan føre til urimeligheter. Som eksempel nevnes et tilfelle der skattyter ved ligningen får fastsatt for lite i skatt og gjør ligningskontoret oppmerksom på dette. Når utlignet skatt økes ved et senere endringsvedtak i samsvar med informasjonen fra skattyter, skal det svares rente av økningen etter reglene i § 11-2.

Det har sine grunner at det ilegges rente også i et slikt tilfelle. I tilfellene som omfattes av § 11-2, herunder i eksemplet over, har den skatte- eller avgiftspliktige rådet over penger som etter de alminnelige regler om utligning og betaling av skatt skulle vært innbetalt. Den skatte- eller avgiftspliktige har en likviditetsfordel som motsvares av et likviditetstap for skattekreditorene. For den skatte- eller avgiftspliktige vil likviditetsfordelen fremkomme ved at han har penger disponibelt som kan plasseres på rentebærende konti i bank, investeres på

annen måte eller benyttes til reduksjon av kortsiktig gjeld. Spørsmålet blir om det er rimelig at den skatte- eller avgiftspliktige beholder denne likviditetsfordelen eller om skatte- og avgiftskreditorenes motsvarende likviditetstap skal kompenseres.

Departementet er av den oppfatning at en objektiv renteplikt er i samsvar med den generelle utviklingen i samfunnet.

Departementet er enig i at en objektiv renteregulering kunne fått urimelige utslag dersom rentesatsen ikke var tilpasset formålet med renten. Formålet med renten i § 11-2 er som nevnt å erstatte den likviditetsfordelen den skatte- eller avgiftspliktige har hatt. Ideelt sett skulle man tatt hensyn til den enkelte skatte- eller avgiftspliktiges likviditetsfordel ved utmålingen av erstatningen. I et masseforvaltningssystem er imidlertid dette praktisk umulig. Rentebetalingen må derfor fastsettes ut fra gjennomsnittsbetraktninger. Rentebetalingen er i lovforslaget satt til den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, tillagt ett prosentpoeng. Renten er dermed tilpasset og vil svinge med rentenivået i pengemarkedet. For 2005 ville rentebetalingen vært 2,75 % pro anno. For de som benytter likviditetsfordelen til å plassere pengene på høyrentekonto, vil renten som skal betales bli noe høyere enn gevinsten. Dersom man har pengene stående på en lønnskonto vil man måtte betale en del mer i rente enn den reelle fordelingen man har hatt. Har man derimot brukt pengene til å nedbetale et lån eller man har unngått å ta opp lån, vil renten som må betales bli betydelig lavere enn den reelle gevinsten man har hatt ved å disponere pengene.

I tillegg bør det etter departementets syn legges vekt på at en objektiv regel om renter er en effektiv ordning i et masseforvaltningssystem. Det vil innebære en betydelig arbeidsbyrde for skatte- og avgiftsmyndighetene dersom det i det enkelte tilfelle skal tas stilling til om den skatte- eller avgiftspliktige er uten skyld i den forsinkede utligningen. Samtidig gir en regel om renter de skatte- og avgiftspliktige et visst insentiv til aktivt å søke å avklare sine skatte- og avgiftsforpliktelser.

Den objektive regelen om renteplikt i § 11-2 har sitt motstykke i § 11-4. § 11-4 pålegger skatte- og avgiftsmyndighetene å betale rente i de tilfellene for mye betalt skatt eller avgift skal betales tilbake som følge av vedtak om endring mv. Det er ikke foreslått noe unntak fra regelen i de tilfellene der feilen skyldes forhold på den skatte- eller avgiftspliktiges side. Det er således ikke et problem med manglende symmetri mellom bestemmelsene, slik tilfellet er mellom § 11-1 og § 11-3. Den objektive regelen om renteplikt for skattekreditorene er begrunnet i erkjennelsen av at staten, uansett årsak til at det er innbetalt for mye skatt eller avgift, har hatt en likviditetsfordel som bør omgjøres.

Slik renteregelen i § 11-2 i den nye skattebetalingsloven er utformet, mener departementet at det ikke er nødvendig eller hensiktsmessig med et unntak fra renteplikten i tilfeller der den forsinkede innkrevingen eller innbetalingen skyldes forhold som skatte- eller avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for. Departementet foreslår derfor ingen endring i § 11-2.

Finanskomiteen sluttet seg til Regjeringens forslag om ikke å endre skattebetalingsloven § 11-2 på dette punkt.

Lagmannsretten finner på denne bakgrunn at renter ved endringsvedtak ilegges etter objektive regler uten rom for kreditormorasynspunkter. Xs anførsel kan dermed ikke føre frem.

### **Tilleggsskatt**

X ble i endringsvedtaket ilagt tilleggsskatt med forhøyet sats, jf. ligningsloven § 10-2 og § 10-4 med unntaksbestemmelse i § 10-3, slik loven lød før endring av 19. juni 2009. Vedtaket bygger på at det var klar sannsynlighetsovervekt for at X i selvangivelsen for 1996 ga uriktige eller ufullstendige opplysninger og at dette førte til skattemessige fordeler for skattyter. Tilleggsskatt ble ilagt med en sats på 45 % etter at det var kompensert for at den lange saksbehandlingstiden for etterligningsvedtaket innebar et brudd på EMK artikkel 6 som gir krav om en avgjørelse innen rimelig tid.

Ved lovendring 19. juni 2009 nr. 49 ble beviskravet for forhøyet tilleggsskatt skjerpet til det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si at de objektive og subjektive vilkår må være bevist ut over enhver rimelig tvil.

X har for lagmannsretten anført at ligningskontorets vedtak bygger på feil beviskrav når det anses tilstrekkelig med klar sannsynlighetsovervekt for å ilegge tilleggsskatt med forhøyet sats. Forhøyet tilleggsskatt er straff i EMKs forstand, og beviskravet er det strafferettslige beviskrav «utover enhver rimelig tvil» også for saker før lovendringen trådte i kraft 1. januar 2010. Statens syn er at ligningskontorets vedtak bygger på riktig beviskrav.

Om bakgrunnen for lovendringen i 2009 heter det i Ot.prp.nr.82 (2008-2009) i punkt 9.3 på side 62:

I Rt-2008-1409 kom Høyesterett til at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at ligningsmyndighetene skal kunne ilegge ordinær tilleggsskatt, og at dette kravet også følger av EMK. Dette innebærer at et lavere beviskrav heller ikke kan gjelde for forhøyet tilleggsskatt i dagens ordning og for den foreslåtte skjerpede tilleggsskatten til avløsning av denne. Spørsmålet blir om klar sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig etter EMK på dette skjerpede område, eller om det må kreves samme bevis som i en straffesak. Dette kan ikke anses avklart etter gjeldende rett.

Uavhengig av hvordan beviskravene som følger av EMK må forstås, foreslår imidlertid departementet at beviskravet for skjerpet tilleggsskatt skal tilsvare det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si bevist utover enhver rimelig tvil. Dette skal gjelde både de objektive vilkår og skyldvilkåret.

Riktignok vil en administrativ illeggelse av skjerpet tilleggsskatt normalt virke mindre belastende enn en strafferettslig sanksjon. Dette kan tilsi at et like strengt beviskrav ikke er nødvendig. På den annen side er det gode grunner til å operere med samme beviskrav i begge tilfeller. Ettersom skjerpet tilleggsskatt i en del saker vil være et alternativ til straffeforfølgning, bør valget mellom skjerpet tilleggsskatt og anmeldelse til politiet etter departementets oppfatning i hovedsak baseres på overtredelsens grovhet, ikke på grunnlag av lempeligere beviskrav. Et skjerpet beviskrav vil også innebære økt rettssikkerhet for skattyterne.

Det skjerpede beviskravet vil for det første gjelde spørsmålet om de objektive vilkårene er oppfylt, det vil si om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger av skattemessig betydning. For å ilegge skjerpet tilleggsskatt er det altså ikke tilstrekkelig å bygge på vurderingen om at de objektive vilkårene for ordinær tilleggsskatt er oppfylt. De objektive vilkårene må vurderes på nytt, og spørsmålet er da om det er bevist ut over enhver rimelig tvil at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Det må også kunne bevises ut over enhver rimelig tvil at skattyter har utvist den nødvendige skyld, det vil si handlet forsettlig eller grovt uaktsomt med hensyn til opplysningssvikten.

Det skjerpede beviskravet gjelder også unntakene fra tilleggsskatt. Som nevnt ovenfor vil unntaket for unnskyldelige forhold ikke få anvendelse for skjerpet tilleggsskatt. For så vidt gjelder de øvrige unntakene, som også får anvendelse for skjerpet tilleggsskatt, innebærer det skjerpede beviskravet at ligningsmyndighetene må kunne godtgjøre at et mulig unntakende faktum utvilsomt ikke foreligger, for at dette faktum ikke skal legges til grunn. Som ellers hører det til rettsanvendelsen, ikke til bevisvurderingen, å avgjøre om det faktum som følger av bevisvurderingen, fyller kravene til en unntaksgrunn i loven.

Konsekvensen av et skjerpet beviskrav er at det vil bli ilagt skjerpet tilleggsskatt i færre saker enn antall saker med forhøyet tilleggsskatt etter dagens ordning. Ikke bare vil fravær av sikre bevis for skyld fritta, men også manglende grunnlag for å utelukke tvil om de objektive vilkår.

I prinsippet, men i mindre grad i praksis, kan det innvendes at konsekvensen også blir et tredelt beviskrav i samme ligningssak, nemlig alminnelig sannsynlighetsovervekt for selve skattegrunnlaget, klar sannsynlighetsovervekt for den ordinære tilleggsskatten og bevis utover enhver rimelig tvil for skjerpet tilleggsskatt. Etter departementets syn er det imidlertid lite aktuelt å samordne dette ved å heve de lavere beviskravene eller senke de høyere. I praksis vil hovedtyngden av sakene dels gjelde tilfeller der det er sikre bevis på alle de tre nevnte områder, dels tilfeller der skattegrunnlaget fastsettes så skjønnsmessig (uten konkrete bevis for eksakt størrelse) at i hvert fall skjerpet tilleggsskatt på (hele) dette skattegrunnlaget blir uaktuelt. Etter departementets oppfatning må det derfor anses akseptabelt at den ønskelige nyansering av beviskrav på ulike vedtaksområder i ligningsarbeidet kan lede til en slik tredeling som nevnt.

Som det fremgår av det siterte, mente departementet at det ikke var avklart om det skjerpede beviskravet for tilleggsskatt var et krav etter EMK.

Lagmannsretten finner spørsmålet tvilsomt, men har kommet til at det må kreves bevis ut over enhver rimelig tvil for å ilegge forhøyet tilleggsskatt. Det samme er lagt til grunn i en avgjørelse av Frostating lagmannsrett 28. mai 2013 (RG-2013-713), hvor det blant annet heter:

Lagmannsretten har funnet spørsmålet noe tvilsomt, men kommet til at det må kreves bevis ut over rimelig tvil for å ilegge forhøyd tilleggsskatt. Ved vurderingen av dette spørsmålet har lagmannsretten særlig lagt vekt på to forhold: Det ene er at forhøyd tilleggsskatt utgjør

straff etter EMK artikkel 6 nr. 2, og at dette i ordinære straffesaker antas å innebære et krav om «proof beyond reasonable doubt», med den konsekvens at «any doubt should benefit the accused», slik EMD fastslo i dom 16. desember 1988 i saken Barberà, Messegué og Jabardo mot Spania, punkt 77. Nyere EMD-praksis synes ikke å kunne tas til inntekt for at kravet til bevisets styrke etter EMK artikkel 6 nr. 2 er blitt redusert. Det andre momentet refererer seg til den meget inngripende virkning som illeggelse av forhøyd tilleggsskatt har for skattyteren, og som kan være betydelig større enn reaksjonen i en ordinær straffesak. Lagmannsretten tilføyer at den er klar over at det første momentet som er nevnt foran også er relevant ved illeggelse av ordinær tilleggsskatt, men det foreligger her en høyesterettsdom, Rt-2008-1409, som tar sikte på å avklare norske domstolars syn på beviskravet i forbindelse med ordinær tilleggsskatt, og lagmannsretten har funnet at hensynet til rettsenhet da må være avgjørende.

Skattekontorets vedtak om å ilegge tilleggsskatt bygger på et feilaktig beviskrav og må dermed kjennes ugyldig på grunn av uriktig rettsanvendelse.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at det ikke finnes unnskyldelige forhold som kan fritta X fra å bli ilagt tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-3 bokstav b).

Ved ny behandling av tilleggsskatten må ligningsmyndighetene ta utgangspunkt i at staten har erkjent at saksbehandlingstiden i endringssaken representerer et brudd på EMK artikkel 6 nr. 1. Bestemmelsen gir rett til en avgjørelse innen rimelig tid. Varsel om endringsligning ble gitt i desember 2006, mens vedtaket i etterligningssaken først kom 7. desember 2010, nesten fire år etter varselet. Lagmannsretten viser til at da varselet ble gitt var det allerede gått 10 år fra inntektsåret, noe som skulle ført til at saksbehandlingen ble påskyndet.

X anfører at starttidspunktet for fristbruddet begynte å løpe senest da varsel om bokettersyn ble gitt i mai 2005. Statens syn er at starttidspunktet er da varsel om endringsligning ble sendt i desember 2006. Lagmannsretten viser til at saksbehandlingen for domstolene også har tatt noe tid. Stevning i saken ble tatt ut 7. juni 2011. Dommen i lagmannsretten er dermed avsagt ca. tre og trekvart år etter saksanlegget, noe som må få en viss betydning for kompensasjonen for konvensjonsbruddet skattyter har krav på. Med en så lang tidsperiode som det er i saken her, har det ikke særlige betydning om man anser at starttidspunktet for fristbruddet settes til mai 2005 eller desember 2006. X har uansett krav på en betydelig kompensasjon.

X har etter EMK krav på et effektivt rettsmiddel som kompensasjon for at kravet til avgjørelse innen rimelig tid er oversittet. Ligningsmyndighetene må etter lagmannsrettens syn i det nye vedtaket nøye vurdere om det grunnlag for tilleggsskatt overhodet - hensyntatt konvensjonsbruddet.

### **Sakskostnader**

X har ikke fått medhold i at skattevedtaket er ugyldig for så vidt gjelder at inntekten fra borevirksomheten for 1996 ble tilordnet X. Lagmannsretten har imidlertid funnet spørsmålet noe tvilsomt. X har fått medhold i at vedtaket om tilleggsskatt må oppheves. For øvrig har X ikke fått medhold i anførslene om at tingrettens dom og ligningsvedtaket lider av saksbehandlingsfeil som må lede til opphevelse. Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn for sakskostnadsavgjørelsen for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Ingen av partene har etter lagmannsrettens syn fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2.

Hovedregelen er da at ingen av partene skal tilkjennes sakskostnader. Lagmannsretten finner ikke at det er tungtveiende grunner til å tilkjenne noen av partene sakskostnader etter unntaksregelen i tvisteloven § 20-3.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning:*

- 1. Skatt vests vedtak i endringssak datert 7. desember 2010 for inntektsåret 1996 oppheves for så vidt gjelder ilagt tilleggsskatt. For øvrig frifinnes staten ved Skatt vest.*
- 2. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## **SkN 15-038 Skattedirektoratets uttalelse 4. april 2014 - ikrafttredelse**

**Lovstoff:** Skatteloven § 14-81

**Uttalelse fra Skattedirektoratet**, avgitt 24. mars 2015, publisert 26. mars 2015.

Skattedirektoratet avga en uttalelse 4. april 2014 [se SkN 14-047] om den nærmere forståelsen av begrepene «hele kalenderår» i skatteloven § 14-81 første ledd bokstav a og «overdragelsesåret» i fjerde ledd bokstav a.

Skattedirektoratet legger til grunn at begrepene skal forstås som tidsrommet fra og med 1. januar til og med 31. desember det samme året.

Etter henvendelse fra en bransjeorganisasjon er vi gjort oppmerksom på at en omlegging av praksis kan ha uheldige konsekvenser for skattytere som hadde planlagt overdragelse av virksomhet 1. januar 2014, ut fra en forståelse av dette året skulle anses som et helt eierår for overtakeren. Disse skattyterne hadde innrettet seg da vi avga vår uttalelse i april 2014.

**Vi er derfor kommet til at den rettsforståelsen som går fram av uttalelsen skal praktiseres fra og med inntektsåret 2015.**

Se også prinsipputtalelsen: Spørsmål om hva som er et helt år etter skatteloven § 14-81 første ledd bokstav a og fjerde ledd bokstav a [SkN 14-047].

# Uttalelser Finansdepartementet

## SKN 15-039 NOKUS-reglene og vilkåret om norsk kontroll

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-62 første ledd

**Sammendrag:** Uttalelsen gjelder bestemmelsen i skatteloven § 10-62 første ledd som sier at norsk kontroll av et utenlandsk selskap anses å foreligge når minst halvparten av selskapet eies, eller kontrolleres av norske «skattytere».

### Prinsipputtalelse fra Finansdepartementet av 2. mars 2015.

Vi viser til deres brev av 5. november 2014. Henvendelsen gjelder NOKUS-reglene og vilkåret om norsk kontroll i skatteloven § 10-62 jf. § 10-60.

Bakgrunnen for henvendelsen er bestemmelsen i skatteloven § 10-62 første ledd som sier at norsk kontroll av et utenlandsk selskap anses å foreligge når minst halvparten av selskapet eies, eller kontrolleres av norske «skattytere». På bakgrunn av ordlyden argumenter innsender for at bestemmelsen skal forstås slik at det kun er *skattepliktige* deltakeres eierandeler som skal regnes med i vurderingen av om norsk kontroll foreligger. Problemstillingen er relevant hvis f.eks. en deltaker er fritatt for skatteplikt etter særlige regler i skatteloven.

Etter departementets vurdering kan en slik forståelse av bestemmelsen ikke være riktig. En løsning der kun skattepliktige deltakeres eierandeler regnes med, vil kunne gi et resultat som strider mot reglenes formål om å skattelegge norske deltakere løpende for inntekt i norsk-kontrollert selskap i lavskatteland. Vilkåret om norsk kontroll avgrenser NOKUS-beskatning til de tilfeller hvor norske deltakere har kontrollerende innflytelse i selskapet. Synspunktet som ligger til grunn, er at uten kontroll vil de norske deltakerne ikke kunne bestemme hvordan overskuddet skal disponeres. Det forhold at en norsk deltaker er skattefri, har ingen betydning for om de norske deltakerne reelt sett kontrollerer selskapet.

Uttalelser i forarbeidene tilsier også at bestemmelsen i skatteloven § 10-62 første ledd skal forstås slik at også ikke-skattepliktige deltakeres eierandeler regnes med. I omtalen av kravet til norsk kontroll brukes norske «skattytere» og norske «deltakere» om hverandre, jf. s. 76 i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992):

«Etter forslaget skal det ikke være avgjørende for løpende beskatning at minst 50 % av et selskap formelt sett er eiet av norske skattytere. Et slik formelt krav vil lett kunne føre til omgåelser. Etter departementets forslag vil det være tilstrekkelig om minst halvparten av selskapets kapital direkte eller indirekte kontrolleres av norske deltakere» (våre understrekinger).

Departementet vurderer det derfor slik at også ikke-skattepliktige deltakeres eierandeler må regnes med ved vurderingen av om kravet til norsk kontroll er oppfylt.

## **SkN 15-040 Skattemessig behandling av utbetaling fra etterbetalingsfond etter samvirkeloven § 28 andre ledd**

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-50 annet ledd. Samvirkeloven § 28 andre ledd.

**Sammendrag:** Uttalelsen gjelder skattemessig behandling av utdeling fra etterbetalingsfond fra samvirkeforetak som omfattes av skatteloven § 10-50 annet ledd.

### **Prinsipputtalelse fra Finansdepartementet av 5. mars 2015.**

Vi viser til brev av 5. februar 2015 om skattemessig behandling av utdeling fra etterbetalingsfond fra samvirkeforetak som omfattes av skatteloven § 10-50 annet ledd. Etter departementets syn må utdeling fra etterbetalingsfond etter samvirkeføva § 28 annet ledd, skattemessig anses som overskuddsanvendelse. Slike utdelinger vil ikke være fradragsberettiget for samvirkeforetaket etter skatteloven § 10-50. Departementet legger videre til grunn at utdelinger fra etterbetalingsfond skattemessig skal behandles som utbytte hos mottakeren.

## **SkN 15-041 Spørsmål vedrørende fusjon**

**Sammendrag:** Uttalelsen gjelder to problemstillinger knyttet til skattefri fusjon. Det første spørsmålet er om en kapitalforhøyelse ved skattefri fusjon må bygge på et bytteforhold basert på virkelig verdi, i de tilfeller der fusjonsvederlaget består i en oppskrivning av pålydende på aksjene i det overtagende selskapet. Det andre spørsmålet gjelder om en omvendt mor-datterfusjon kan gjennomføres uten kapitalforhøyelse i datterselskapet, i tilfeller der morselskapet før fusjonen eier alle aksjene i datterselskapet.

### **Prinsipputtalelse fra Finansdepartementet av 16. mars 2015.**

Vi viser til deres opprinnelige henvendelse av 2. november 2010 vedrørende skattespørsmål knyttet til fusjon, samt etterfølgende telefonsamtaler om senere ligningspraksis og avgrensning av enkelte problemstillinger. Vi beklager at dere ikke har fått svar på henvendelsen tidligere.

#### **1. Innledning**

Henvendelsen gjelder to problemstillinger knyttet til skattefri fusjon. Det første spørsmålet er om en kapitalforhøyelse ved skattefri fusjon må bygge på et bytteforhold basert på virkelig verdi, i de tilfeller der fusjonsvederlaget består i en oppskrivning av pålydende på aksjene i det overtagende selskapet. Det bes videre om en avklaring på om en omvendt mor-datterfusjon kan gjennomføres

uten kapitalforhøyelse i datterselskapet, i tilfeller der morselskapet før fusjonen eier alle aksjene i datterselskapet.

## **2. Fusjon med oppskrivning av eksisterende aksjers pålydende – krav til bytteforhold**

Ved fusjon er det et krav etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 13-2 at aksjeeierne i det overdragende selskapet får vederlagsaksjer i det overtakende selskapet. I en uttalelse av 12. september 2001 uttalte imidlertid Justisdepartementet at fusjoner selskapsrettslig også kan gjennomføres med oppskrivning av pålydende på aksjene i det overtakende selskapet som vederlag.

I ligningspraksis er det etter dette lagt til grunn at slike transaksjoner også kan gjennomføres uten skatteplikt når eiersammensetningen i det overdragende og det overtakende selskapet er den samme. Det er videre lagt til grunn at kapitalforhøyelsen ikke må bygge på et bytteforhold i slike tilfeller. Kontinuiteten på eiernivå ivaretas her ved at skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskapet videreføres på de eksisterende aksjene i det overtakende selskapet, og den identiske eiersammensetningen forhindrer verdiforskyvninger mellom aksjonærene.

Departementet viser blant annet til BFU 17/11, der Skattedirektoratet uttalte at fusjonen kunne gjennomføres til bokførte verdier, uten at det var nødvendig å verdsette selskapene og beregne bytteforhold. Det uttales videre at skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskap må omfordeles slik at skatteposisjonene på den eldste aksjen i det overdragende selskapet omfordeles på den eldste aksjen i det overtakende selskap mv., da det på denne måten opprettholdes størst mulig grad av skattemessig kontinuitet.

Departementet har ingen merknader til de vurderingene og løsningene som legges til grunn i nevnte BFU, når det gjelder adgangen til skattefri fusjon og spørsmålet om videreføring av skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskapet.

## **3. Omvendt mor-datterfusjon og egne aksjer som vederlag**

Det reises videre spørsmål om en omvendt mor-datterfusjon kan gjennomføres skattefritt uten kapitalforhøyelse i datterselskapet, dersom beholdningen av egne aksjer som datterselskapet mottar som følge av fusjonen, benyttes som vederlag til aksjeeierne i morselskapet. I henvendelsen er det forutsatt at morselskapet før fusjonen eier alle aksjene i datterselskapet og at det også har eiendeler utover aksjene i datterselskapet.

En omvendt mor-datterfusjon, som innebærer at et morselskap innfusjoneres i sitt datterselskap, omfattes ikke av det forenklede regelverket i aksjelovgivningen om ordinære mor-datterfusjoner. Slike fusjoner må derfor gjennomføres etter de alminnelige regler om fusjon. Departementet forutsetter at den omvendte mor-datterfusjonen selskapsrettslig gjennomføres i henhold til kapittel 13 i aksjelovene, jf. henvisning i sktl. § 11-2 første ledd.

Det er ikke gitt særskilte skatteregler om utstedelse av vederlagsaksjer i forbindelse med fusjoner. Etter departementets syn kan det ikke oppstilles et skattemessig vilkår om kapitalforhøyelse i det overtakende datterselskapet for at en omvendt mor-datterfusjon skal kunne gjennomføres skattefritt. Departementet legger til grunn at det avgjørende er at en slik fusjon gjennomføres i tråd med kravene til eierkontinuitet og skattemessig kontinuitet i skatteloven § 11-7. Dette synes også å være i tråd med ligningspraksis, jf. bla. BFU 22/09 og BFU 14/12.

## SkN 15-042 Fritaksmetoden - utenlandske selskap

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-38

**Sammendrag:** Uttalelsen gjelder hvordan fritaksmetoden skal anvendes i tilfeller der utenlandske selskaper anses som selvstendige skattesubjekter etter norsk rett og som transparente enheter etter utenlandsk rett (i uttalelsen omtalt som «hybridtilfeller»).

### Prinsipputtalelse fra Finansdepartementet av 19. mars 2015.

Vi viser til tidligere kontakt om fritaksmetoden og utenlandske selskaper.

I et brev av 3. november 2011 (Utv. 2011 s. 1494) vurderte departementet spørsmålet om hvordan fritaksmetoden skal anvendes i tilfeller der utenlandske selskaper anses som selvstendige skattesubjekter etter norsk rett og som transparente enheter etter utenlandsk rett (i uttalelsen omtalt som "hybridtilfeller").

Et vilkår for at aksjeinntekter til/fra et utenlandsk selskap omfattes av fritaksmetoden, er at selskapet anses å tilsvare et norsk selskap som kvalifiserer under fritaksmetoden (tilsvarende-kriteriet). I uttalelsen vises det til at det ved denne vurderingen er det lagt til grunn at det utenlandske selskapet må utgjøre et selvstendig skattesubjekt vurdert etter norsk rett. Hvis selskapet er etablert i et EØS-land, kan manglende beskatning i EØS-hjemstaten ikke tillegges betydning ved tilsvarende vurderingen. Det innebærer at et selskap med en ansvarsform som etter norsk rett ville medført status som selvstendig skattesubjekt, kan oppfylle tilsvarende-kriteriet selv om det behandles som en transparent enhet i EØS-hjemlandet.

I uttalelsen vises det videre til at det er et kriterium at selskapet anses som skattemessig hjemmehørende i utlandet (hjemmehørende-kriteriet). Om hjemmehørende-kriteriet uttales det:

*"Om et selskap skal anses skatterettslig hjemmehørende i den annen stat, avgjøres derimot etter denne statens rett, se for eksempel Finansdepartementets uttalelse av 10. mai 2005 (Utv. 2006 s 485), hvor det presiseres at det er reglene i den annen stat som er utslagsgivende for om selskapet skal anses hjemmehørende der etter skatteloven § 2-38. Et selskap som anses skatterettslig transparent i den annen stat, vil ikke kunne ha status som skatterettslig hjemmehørende der. Det vil være deltakerne i selskapet som anses som skattesubjekter, og disse vil kunne være hjemmehørende både utenfor og innenfor EØS."*

Det uttales videre: *"For at fritaksmetoden skal komme til anvendelse på aksjeinntekt til eller fra et utenlandsk selskap, må således den annen stat vurdere selskapet som et selvstendig skattesubjekt hjemmehørende der etter denne statens rettsregler. For selskaper innenfor EØS, er det også i denne sammenheng selskapets status som sådant som er relevant og ikke hvorvidt det faktisk blir beskattet i den annen stat."*

Det påpekes at de to kriteriene samlet sett innebærer at et utenlandsk selskap i utgangspunktet må ha status som selvstendig skattesubjekt både etter norsk og utenlandsk rett, for at de skal omfattes av fritaksmetoden. I tilfeller hvor selskapet anses som et eget skattesubjekt etter norsk rett og som en transparent enhet etter utenlandsk rett, vil en uforbeholden anvendelse av et slikt dobbeltkrav medføre at fritaksmetoden aldri kommer til anvendelse. Det ble derfor uttalt at det dobbelte kravet som kommer på spissen i hybridtilfellene, bør tolkes i tråd med formålet bak begrensningene som er satt og med fritaksmetodens generelle formål om å hindre kjedebeskatning.

For utgående utbytte la departementet til grunn at hjemmehørende-kriteriet for hybridselskaper skulle tolkes slik at utbytte til slike selskaper omfattes av fritaksmetoden hvis alle de bakenforliggende eierne kvalifiserer under fritaksmetoden, og selskapet er etablert i EØS. For inngående aksjeinntekter fra hybridselskaper ble det lagt til grunn at de er omfattet av fritaksmetoden hvis selskapet er etablert i EØS og ikke har aksjeinntekter eller andre typer inntekter fra lavskatteland utenfor EØS.

Disse spørsmålene ble behandlet i en Høyesterettsdom inntatt i Rt. 2012 s. 1380. Saken gjaldt et spørsmål om tap ved realisasjon av andel i et tysk kommandittselskap var omfattet av fritaksmetoden. Selskapet ble ansett som et transparent selskap i Tyskland. I avsnitt 52 uttaler retten blant annet:

*"I en uttalelse 3. november 2011 bekreftet departementet så at det ikke er et selvstendig vilkår at det utenlandske selskapet blir ansett som et selvstendig skattesubjekt i sitt hjemland; det vil være tilstrekkelig at det utenlandske selskap er selskapsrettslig etablert i en EØS-stat. Det avgjørende vil være den tilsvarende-vurdering som skatteloven § 2-38 gir anvisning på. Jeg er enig i at dette bygger på en riktig forståelse av skatteloven § 2-38, og legger dette til grunn."*

Slik departementet forstår dommen la Høyesterett til grunn at hjemmehørende-kriteriet må anses oppfylt når et selskap er selskapsrettslig etablert i EØS. Etter departementets syn følger det av dette at selskap som er selskapsrettslig etablert i EØS må anses hjemmehørende i EØS etter skatteloven § 2-38, selv om de ikke anses skattemessig hjemmehørende i etableringslandet. Departementet tar for øvrig sikte på å vurdere tilsvarende-kriteriet og hjemmehørende-kriteriet nærmere i forbindelse med oppfølgingen av Skatteutvalget.

## SKN 15-043 Fusjon av borettslag

**Lovstoff:** Skatteloven § 7-3. Skatteloven kapittel 11, jf. skatteloven § 11-2 tredje ledd og § 10-1 annet ledd.

**Sammendrag:** Uttalelsen gjelder skattemessig behandling av fusjon av borettslag som beskattes etter skatteloven § 7-3.

**Prinsipputtalelse fra Finansdepartementet av 27. mars 2015.**

Vi viser til henvendelse av 25. februar 2015 om skattemessig behandling av fusjon av borettslag som beskattes etter skatteloven § 7-3.

Boligselskaper som beskattes etter skatteloven § 7-3, omfattes ikke av reglene om skattefrie fusjoner og fisjoner i skatteloven kapittel 11, jf. skatteloven § 11-2 tredje ledd og § 10-1 annet ledd. Ved fusjoner av selskaper som ikke er likeartet, er det i administrativ praksis åpnet for at fusjoner kan gjennomføres skattefritt etter ulovfestet rett, dersom fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Hensynene bak denne praksisen tilsier etter departementets syn at også fusjon etter borettslagslova kapittel 10 mellom to borettslag som skattlegges etter skatteloven § 7-3, kan gjennomføres skattefritt.

En kopi av brevet er sendt til Skattedirektoratet.

# Forskriftsendringer

## SkN 15-044 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 5. mars 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 16-40.

**EØS-henvisninger:** EØS-avtalen vedlegg XV nr. 1j (forordning (EU) nr. 651/2014).

### I

**I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:**

**§ 16-40-1 annet ledd skal lyde:**

(2) Støtte etter skatteloven § 16-40 og denne forskrift § 16-40 er forenlig med forskrift 14. november 2008 nr. 1213 om unntak fra notifikasjonsplikt for offentlig støtte, jf. EØS-avtalens vedlegg XV nr. 1j og forordning (EU) nr. 651/2014 (gruppeunntaksforordningen) artikkel 25.

**§ 16-40-6 annet ledd annet punktum skal lyde:**

Videre må kostnadene være omfattet av artikkel 25 (3) i forordning (EU) nr. 651/2014 (gruppeunntaksforordningen).

**§ 16-40-6 syvende ledd første punktum skal lyde:**

Dersom skattyter mottar annen offentlig støtte, må det fremgå av revisorbekreftet dokument at summen av den offentlige støtten til prosjektet ikke overstiger høyeste tillatte samlet støtte i henhold til artikkel 8 i forordning (EU) nr. 651/2014 (gruppeunntaksforordningen).

### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.



# Skattenytt 4/2015

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

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-045 Lilleborg og Stabburet	1
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>17</b>
SkN 15-046 Fradrag for gjeldsrenter. Tilleggsskatt.	17
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>33</b>
SkN 15-047 Omklassifisering fra lån til utbytte, tilleggsskatt	33
SkN 15-048 Lån til datterselskap – beregning av rente	52
SkN 15-049 Inntektsreduksjon - interessefellesskap	69
SkN 15-050 Privat bruk av selskapets hytte og biler	80
SkN 15-051 Gevinst ved salg av aksjer	89
SkN 15-052 Aksjonærs bruk av selskapets båt og omklassifisering av lån til utbytte	95
SkN 15-053 Skattlegging av pokergevinster	120
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>135</b>
SkN 15-054 Deltakerligning av norske deltakere i utenlandske selskap	135
SkN 15-055 Høyesteretts dom av 30. oktober 2014 (Skotheimsvik) – Skattedirektoratets domskommentar	137
SkN 15-056 Scancem International DA - domskommentar	139
<b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>	<b>142</b>
SkN 15-057 Om fusjon mellom stiftelse og heleid aksjeselskap kan gjennomføres skattefritt	142
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>150</b>
SkN 15-058 Endring i forskrift om opplysninger til ligningsmyndighetene	150

# Høyesterettsdommer

## SKN 15-045 Lilleborg og Stabburet

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 6-1 første ledd, 6-10 tredje ledd, 6-25, 14-5 annet ledd bokstav a, 14-40 første ledd. [Bestemmelsen om aktivering av FoU-kostnader i sktl. § 6 25 var opprinnelig inntatt i sktl. § 14-4 sjette ledd, men ble flyttet til kapittel 6 ved lovendring i 2005].

**Høyesterett:** Dom av 7. april 2015, sak nr. HR-2015-734-A

**Dommere:** Bergsjø, Skoghøy, Normann, Arntzen, Tjomsland. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-168116 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-146814 - Høyesterett HR-2015-734-A, (sak nr. 2014/1814), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** I: Lilleborg AS (advokat Jan B. Jansen) mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Tore Skar - til prøve). II: Orkla Foods Norge AS (advokat Frode Talmo)

**Ankemotpart:** Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Tore Skar - til prøve).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om aktivering eller utgiftsføring av kostnader til å utvikle og lansere nye produkter (varemerker og lignende) herunder om det – slik ligningsmyndighetene hevdet – kunne oppstilles en presumsjon om at prosjektene hadde en varighet på tre år eller mer med mindre skattyter kunne sannsynliggjøre det motsatte, jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a.

### Kort omtale av dommen:

**Saksforholdet:** Stabburet AS Norge AS drev med produktutvikling innen matvarer eller mer presist innovasjonsarbeid ved utvikling av nye varemerker og nye varianter innenfor eksisterende varemerker/produktkategorier. Lilleborg AS (nå Orkla Foods) drev en tilsvarende produktutvikling innenfor sitt produktområde – for vaskemidler og produkter til personlig pleie.

Denne produktutvikling skjer i fire trinn:

- **Trinn1:** *«Charter Gate»* (Lilleborg)/*«Project Establishment»* (Stabburet) er en initial fase hvor man vurderer om man skal sette i gang et nytt prosjekt og det videre arbeide med et mulig prosjekt.
- **Trinn 2:** I dette trinn, kalt *«Contract Gate»* eller *«Business Case»*, har ideen med et nytt produkt materialisert seg i den forstand at det nå er foretatt markedsundersøkelser og avklart om produktene kan produseres og selges. Det foreligger på dette stadium sannsynlighetsovervekt for at prosjektene vil føre til en produktlansering, men ikke sannsynlighetsovervekt for det utvikles et immaterielt driftsmiddel med varighet på tre år. For prosjekter som passerer dette trinn ble det opplyst at 90

posent av prosjektene fører til lansering av et nytt produkt, men bare 37 prosent av dem får en levetid på tre år eller mer.

- **Trinn 3:** På dette trinn, kalt «*Launch*», treffes den formelle beslutning om å lansere produktet.
- **Trinn 4:** Dette trinn kalles «*Evaluation*», og er en vurdering av produktet og lanseringen av det – noe som kan medføre at det trekkes fra markedet.

Saken dreide seg om kostnader påløpt i trinn 2 knyttet til to av følgende fire prosjektkategorier:

- i) Utvikling av *nye varemerker* innenfor ny eller eksisterende produktkategori,
- ii) «*varemerkestrekk*», lansering av et eksisterende varemerke innenfor en ny produktkategori,
- iii) «*linje/merkeutvidelse*», lansering av ny variant innenfor en eksisterende kategori (for eksempel ny variant av en saft – nå uten sukker) og
- iv) «*relanseringene*», oppgradering av eksisterende produkter uten å endre produkttegenskapene.

Saken dreide seg om kostnader påløpt i kategori ii) og iii).

**Lignings- og klagebehandlingen:** Saken dreide seg, som nevnt, om utviklingskostnader i trinn 2 som selskapene hadde kostnadsført løpende. Etter varsel traff SFS (Sentralskattekontoret for Storbedrifter) i 2009 vedtak om tilbakeføring av fradragsførte kostnader for to innovasjonsprosjekter – noe som medførte et inntektstillegg for 2007 med MNOK 3,6 for Lilleborg og en samlet inntektsøkning for Stabburet på MNOK 30,7 for inntektsårene 2004-2007. Grunnlaget for aktivering var at kostnadene måtte anses som *påkostning på eksisterende immaterielle driftsmidler*.

Avgjørelsen ble fastholdt av skatteklagenemnda i vedtak i 2010 – dog med en reduksjon av inntektstillegget for Stabburet i 2006 med MNOK 6,9. Grunnlaget for tilbakeføringen var at kostnadene nå at ble ansett å gjelde utvikling av *nye driftsmidler* hvor aktiveringsplikten følger av skatteloven § 6-25 – utviklingskostnader for prosjekter som «*kan bli eller er blitt til driftsmidler*».

**Rettslig overprøving:** Begge selskapene gikk til søksmål som ble forenet til felles behandling. Staten v/SFS ble frifunnet og tilkjent sakskostnader ved **Oslo tingretts** dom av 15. mai 2013. Selskapets anke ble forkastet av **Borgarting lagmannsrett**, som også tilkjente staten v/SFS sakskostnader. **Høyesterett** kom imidlertid til motsatt konklusjon – at det ikke forelå noen aktiveringsplikt for beløpene, og opphevet ligningen av begge selskaper. Selskapene ble tilkjent sakskostnader for alle instanser med i alt om lag 1,2 millioner kroner.

**Høyesteretts syn:** Høyesterett har først *i) noen generelle betraktninger* om aktivering eller utgiftsføring av kostnader til FoU, med særlig henvisning til synspunktene i Forland-dommen (Rt. 2014-108) og Finansdepartementets uttalelse i Ot. prp. nr. 1 (1999-2000).

Deretter drøfter Høyesterett *ii) kostnadenes karakter – om det dreide seg om markedsføring, vareutvikling eller utvikling av immaterielle driftsmidler*. Høyesterett avviser skattyternes anførsel om at kostnadene må være fradragsberettiget som *markedsføringsutgifter* (se anførselen i avsnitt 19 og rettens syn i avsnitt 43). Saksøker får heller ikke medhold i at kostnadene kan karakteriseres som *vareutviklingskostnader* som kan utgiftsføres etter en antitese fra sktl. § 14-5 annet ledd a (se anførsel i avsnitt 19 og rettens merknad i avsnitt 44). Bestemmelsen omfatter de «*rene produksjonskostnadene*»

som ikke kan omfatte FoU-kostnader som ikke er nevnt i bestemmelsen – og som følgelig kan utgiftsføres direkte.

Høyesterett finner videre at utvikling av nye varemerker kan være aktiveringspliktig etter sktl. § 6-25, men at dette også kan gjelde for nye vareideer innenfor eksisterende merker så fremt de skiller seg såpass fra det opprinnelige varemerke, at det var «naturlig å tillegge dem selvstendig økonomisk verdi» (se bl.a. avsnitt 49). Høyesterett tar imidlertid ikke direkte stilling til om det var utviklet noe selvstendig immaterielt driftsmiddel ved de mange enkeltprosjektene. Det spørsmål Høyesterett tok stilling til – hovedspørsmålet i denne sak – var om ett av vilkårene for aktiveringsplikt var oppfylt, nemlig varighetskravet (se avsnitt 50).

Retten går deretter videre med å vurdere om *iii) vilkårene for aktiveringsplikt i sktl. § 6-25 var oppfylt*. Dette blir på en måte en subsidiær drøftelse da retten holder åpent spørsmålet om selskapene i det hele tatt utvikler driftsmidler under kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse». Under forutsetning av at dette inngangsvilkåret var oppfylt, tar retten standpunkt til om vilkårene for aktivering i § 6-25 for øvrig var oppfylt – hvor altså hovedfokus ble om kostnadene – hvis det dreide seg om prosjekter som er eller kunne bli driftsmidler – oppfylte kravet til varighet i skatteloven § 10-40 første ledd bokstav a. Bestemmelsen fastslår at et driftsmiddel må ha *en levetid på minst tre år* for at det skal regnes som *«varig»* som er vilkåret for at kostnadene til ervervet av objektet må aktiveres og føres inn på saldo (for saldoavskrivbare driftsmidler). Investeringer i objekter som har en kortere levetid kan altså som utgangspunkt kostnadsføres.

Høyesterett slår fast at i henhold til sktl. § 6-25 jf. § 14-40 må spørsmålet om aktivering foretas etter *«en konkret vurdering av det enkelte prosjekt»*, og ikke ved en samlet vurdering av alle prosjektene, slik klagenemnda syntes å ha gjort. Et statistisk materiale kunne derfor ikke i seg selv være avgjørende. Det statistiske materiale kunne imidlertid gi et erfaringsmateriale som *i mangel av andre holdepunkter* ville kunne få avgjørende betydning. Og partene var enige om at bare 37 prosent av de lanserte produkter – og 33 prosent av alle produkter – hadde en levetid på 3 år eller mer. Skatteklagenemnda hadde i saken tilnærmet seg problemstillingen på basis av generelt erfaringsmateriale med utgangspunkt i at det for fysiske driftsmidler måtte oppstilles en *presumsjon for varighet* på 3 år eller mer. Men et slikt erfaringsmateriale kunne ikke overføres på denne sak, hvor det forelå et statistisk materiale som pekte i motsatt retning. Basert på det tallmaterialet som var fremlagt i saken, kom retten til at det var sannsynlighetsovervekt for at de pådratte kostnader faktisk ikke medførte noe erverv av et immaterielt driftsmiddel med levetid på tre år eller mer.

En konsekvens av Høyesteretts bruk av statistisk materiale og en samlet vurdering av prosjektene, vil være at kostnadene til enkelte prosjekter med varighet på tre år eller mer, ville bli utgiftsført og således unngå aktiveringsplikten. Men dette ville tross alt utgjøre en mindre andel av totalen. Ligningsmyndighetenes synspunkt ville ha ført til det motsatte – at et flertall av prosjektene ville bli undergitt krav om aktivering på feilaktig grunnlag (se avsnitt 60).

**Referentens kommentarer:** Dette er utvilsomt en viktig dom om hvilke krav som må stilles for at en FoU-kostnad skal anses som aktiveringspliktig eller ikke etter bestemmelsen i sktl. § 6-25, og for så vidt også etter generelle prinsipper for aktivering av anskaffelser med kort levetid. Dommen fastslår at det ikke kan oppstilles noen presumsjon for at slike anskaffelser har en levetid på tre år eller mer, slik at det foreligger aktiveringsplikt, jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a.

At skattyterne ikke fikk medhold i sin anførsel om at kostnadene hadde karakter av *markedsføringsutgifter*, overrasker ikke. Det samme gjelder anførselen om at det dreide seg om ikke aktiveringspliktige *vareutviklingskostnader* som kan fradragsføres fortløpende i motsetning til anskaffelseskostnader for varer som er aktiveringspliktige etter sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a (se avsnitt 19).

Det avgjørende spørsmål i saken var om skattyterne ved å pådra seg FoU-kostnadene ville oppnå et erverv av et objekt som kunne karakteriseres som et driftsmiddel i skattemessig forstand. Det fremgår av tingrettens og lagmannsrettens dommer at partene var enige om at det var sannsynlighetsovervekt for at prosjektene kunne bli driftsmiddel når de passerte trinnet for "Contract Gate" eller "Business Case". Det var enighet om dette også i Høyesterett (se referatet av statens anførsler i avsnitt 26). På denne bakgrunn var det kun spørsmålet om det var ervervet et immaterielt driftsmiddel med en *varighet på tre år eller mer*, som var omtvistet. Etter § 14-40 kan, som nevnt, et driftsmiddel med kortere varighet enn 3 år (eller kostpris lavere enn 15.000 kroner) fradragsføres eller avskrives (over levetiden). Dette gjelder både fysiske og immaterielle objekter. Det avgjørende var altså om det var utviklet varemerker mv. som hadde en levetid på mindre enn tre år. Som sagt kunne retten på dette punkt ikke foreta en vurdering av de enkelte prosjekter, men måtte, ut i fra det foreliggende materiale, foreta en samlet vurdering av sannsynligheten for prosjektenes levetid på det tidspunkt kostnadene ble pådratt.

Det interessante i denne forbindelse – og forklaringen på at Høyesterett kom til et annet resultat enn de underordnede instanser – er synspunktet på de bevismessige forhold – om det kunne oppstilles en presumpsjon i en eller annen retning for at brukstiden utgjorde mer eller mindre enn tre år.

Både tingretten og lagmannsretten la til grunn «*at det for immaterielle driftsmidler, på samme måte som for fysiske, blir riktig å ta utgangspunkt i at de anses som varige med mindre det foreligger konkrete holdepunkter for noe annet*» (sitat fra lagmannsrettsdommen). Høyesterett tar det motsatte utgangspunkt og uttaler at «*[s]ammenhengen med hovedregelen i § 6-1 tilsier videre at det må kreves sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for aktivering samlet sett er oppfylt*» (avsnitt 55).

Etter dette må det kunne fastslås at tvil om brukstidens lengde ved erverv av et immaterielt driftsmiddel med relativt kort levetid kommer skattyter til gode: Vet man ikke om en investering vil ha en forventet levetid på tre år eller mer når kostnaden pådras, må det legges til grunn at varigheten er mindre enn 3 år og at kostnadene følgelig kan utgiftsføres fortløpende. Og i denne saken var det et statistisk materiale som ga klare holdepunkter for et slikt resultat. Ser man alle prosjekter under ett, var dette utvilsomt det riktige resultat ut i fra det foreliggende statistiske materiale, selv om skattyterne da fikk fradrag for enkelte prosjekter som skulle ha vært aktivert. Dette kunne imidlertid ikke være et argument for aktivering av alle prosjekter – slik staten hevdet for lagmannsretten. Det ville tross alt føre til et mer feilaktig vedtak totalt sett enn det skattyterne hadde lagt til grunn i sine ligningsoppgaver.

Konsekvensene av dommen må bli at skattyterne ved ny ligning får fradrag for *alle kostnader* påløpt til prosjekter i trinn 2 som har karakter av «*varemerkestrekk*» og «*linje/merkeutvidelse*». Og vurderingen av et prosjekts sannsynlige brukstid – og de skattemessige følger av en slik vurdering – må skje på det tidspunkt kostnaden pådras. Det kan da ikke ha noen betydning om prosjektet senere skulle vise seg å få en lengre levetid enn antatt. Ligningsmyndighetene kan altså ikke foreta en fornyet vurdering av den sannsynlige levetid av de enkelte prosjekter i neste runde. – Men for tilsvarende saker i fremtiden må det vel kunne påregnes at ligningsmyndighetene vil avgjøre aktiverings-

spørsmålet ut i fra en vurdering av det enkelte prosjekt og ikke ved en samlet vurdering av hele porteføljen.

Syv

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Stabburet AS for årene 2004-2007 og Lilleborg AS for 2007. Den reiser spørsmål om den skattemessige behandlingen av kostnader til forskning og utvikling innen dagligvaremarkedet, jf. skatteloven § 6-25 jf. § 14-40 første ledd.
- (2) Stabburet AS har etter dommen i tingretten endret navn til Orkla Foods Norge AS, men vil i fortsettelsen stort sett bli benevnt ved sitt tidligere navn. Selskapet produserer for det meste mat og drikke, mens Lilleborg AS er en betydelig produsent av vaskemidler og produkter til personlig pleie. Selskapene er heleide datterselskaper av Orkla ASA. De driver innovasjonsarbeid ved utvikling av nye varemerker og nye varianter innenfor eksisterende varemerker og produktkategorier.
- (3) I begge selskaper skjer produktutviklingen gjennom en nærmere angitt prosess med fire trinn. Det første trinnet er benevnt «Charter Gate» hos Lilleborg og «Project Establishment» hos Stabburet. Her beskrives mulige ideer, og siktemålet er å avklare hvilke det bør arbeides videre med.
- (4) Neste stadium i utviklingsprosessen er kalt «Contract Gate» hos Lilleborg og «Business Case» hos Stabburet. Om dette uttaler lagmannsretten:

«På dette trinn har ideen begynt å materialisere seg i den forstand at det nå er foretatt markedsundersøkelser og avklart om produktet kan produseres og selges, men det kan fortsatt være vesentlige uavklarte spørsmål.»
- (5) På stadiet «Launch» treffes den formelle lanseringsbeslutningen. Lagmannsretten uttaler at «[i] prinsippet skal alt være klart på dette tidspunkt». Siste trinn i utviklingsprosessen kalles i begge selskaper «Evaluation». Her evalueres produktet og lanseringen. Dette kan føre til at produktet trekkes fra markedet, eller det kan bli gjort endringer.
- (6) De kostnader som Stabburet og Lilleborg bruker på utvikling gjennom disse prosessene, kan i hovedsak knyttes til fire prosjektkategorier. For det første utvikler selskapene *nye varemerker* innenfor ny eller eksisterende produktkategori. Stabburet, Nora, Grandiosa, Define og Blenda er nevnt som noen av selskapenes allerede etablerte varemerker.
- (7) Lagmannsretten har gitt følgende beskrivelse av neste kategori - «*varemerkestrekk*»:

«Dette innebærer lansering av et eksisterende varemerke innenfor en ny produktkategori eller produkttype. Eksempelvis foreligger en varemerkestrekk når Stabburet går over til også å markedsføre 'StabburKaviar'. Slik innovasjon gjøres også for å opprettholde varemerkets verdi.»

- (8) Kategorien «*linje/merkeutvidelse*» er beskrevet slik i lagmannsrettens dom:

«Dette innebærer lansering av nye varianter innenfor en eksisterende kategori, med mindre endringer i innhold. Produktet endres noe, men ikke vesentlig fra eksisterende produkter innen samme kategori. Eksempelvis foreligger en linjeutvidelse når Nora går over fra sukkerholdig saft til også å produsere saft uten sukker. Dette vil være tilpasning av produkter for å opprettholde et varemerkes verdi overfor behovs- og smaksendringer hos konsumentene.»

- (9) Den siste kategorien er *relanseringene*. Her forbedres og oppgraderes eksisterende produkter gjennom for eksempel emballasje- og formuleringsendringer. Produktetegenskapene endres ikke.
- (10) Saken gjelder utviklingskostnadene - FoU-kostnadene - i prosjekter som har nådd stadiet «Contract Gate»/«Business Case». Som jeg kommer tilbake til, er det på dette trinnet en betydelig grad av sikkerhet for at produktet kan produseres og selges. Det er utelukkende kostnader i prosjektkategoriene «linje/merkeutvidelse» og «varemerkestrekk» som er tema i saken. I de aktuelle ligningsårene foretok begge selskaper direkte utgiftsføring av utviklingskostnadene i alle prosjekter innenfor disse rammene. Spørsmålet er om kostnadene i stedet skulle vært aktivert.
- (11) I mai 2005 varslet Sentralskattekontoret for storbedrifter at deler av Lilleborgs kostnader i to innovasjonsprosjekter etter kontorets syn var aktiveringspliktige. Kontoret ba om nærmere opplysninger. Etter en lengre dialog med Orkla traff kontoret vedtak for både Lilleborg og Stabburet 14. desember 2009. For Lilleborg ble inntekten økt med 3 639 000 kroner, et beløp som i sin helhet ble henført til 2007. Stabburets inntekt ble økt med 30 713 000 kroner fordelt på årene 2004-2007. Sentralskattekontoret mente at kostnadene var aktiveringspliktige som påkostninger på *eksisterende* immaterielle driftsmidler.
- (12) Begge vedtakene ble påklaget til skatteklagenemnda. I et særskilt vedtak 24. mars 2010 reduserte nemnda inntektspåslaget i Stabburets ligning for 2006 med 6 857 000 kroner. For øvrig fastholdt nemnda ligningen for begge selskapene i to vedtak 18. april 2012. I motsetning til Sentralskattekontoret for storbedrifter fant imidlertid nemnda at de aktuelle utviklingsprosjektene knyttet seg til *nye* driftsmidler, og at aktiveringsplikten da fulgte av skatteloven § 6-25 jf. § 14-40. Vedtakene for de to selskapene er identiske så langt gjelder de spørsmål som reiser seg i saken, og jeg skiller ikke mellom dem i det følgende.
- (13) Ved stevninger 19. oktober 2012 gikk selskapene til søksmål mot staten med påstand om at skatteklagenemndas vedtak var ugyldige. Oslo tingrett forente søksmålene til felles behandling og avsa 15. mai 2013 dom [TOSLO-2012-168116] med slik domsslutning:

«Ad søksmålet fra Lilleborg AS:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Lilleborg AS dømmes til å betale staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter kr 75 165,63 - syttifemtusenettthundreogsekstifem 63/100 - i sakskostnader innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

Ad søksmålet fra Stabburet AS:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Stabburet AS dømmes til å betale staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter kr 75 165, 62 - syttifemtusenett hundreogsekstifem 62/100 - i sakskostnader innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.»

- (14) Både Lilleborg og Stabburet anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Også lagmannsretten forente ankene til felles behandling. Lagmannsretten avsa 11. august 2014 dom [LB-2013-146814] med slik domsslutning:

«Lilleborg AS:

1. Anken forkastes for så vidt gjelder tingrettens domsslutning punkt 1.
2. Sakskostnader for tingretten tilkjennes ikke.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Lilleborg AS 72 312,50 - syttitotusentrehundreogtolv 50/100 - kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Orkla Foods Norge AS:

1. Anken forkastes for så vidt gjelder tingrettens domsslutning punkt 1.
2. Sakskostnader for tingretten tilkjennes ikke.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Orkla Foods Norge AS 72 312,50 - syttitotusentrehundreogtolv 50/100 - kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.»

- (15) Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS har anket til Høyesterett. Anken gjelder primært tolkningen av skatteloven § 6-25 jf. § 14-40, men er angitt «i en viss grad» også å gjelde bevisbedømmelsen.
- (16) For Høyesterett har ett vitne avgitt skriftlig erklæring og deretter besvart oppfølgende spørsmål i bevisopptak. Vitnet forklarte seg også i tingretten og lagmannsretten. De ankende partene har utviklet sin argumentasjon noe for Høyesterett, men saken står i det vesentlige i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (17) De ankende parter - *Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (18) Skatteklagenemnda har uriktig lagt til grunn at kostnadene til utvikling av nye varianter innenfor eksisterende varemerker er aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40. Vedtakene må derfor oppheves.
- (19) Det utvikles ikke varige immaterielle driftsmidler innenfor prosjektkategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse». FoU-kostnadene kan mer naturlig ses som markedsføringsutgifter, idet de bidrar til økt oppmerksomhet rundt eksisterende varemerker. Markedsføringsutgifter kan fradragsføres direkte etter hovedregelen i skatteloven § 6-1.

Alternativt kan man se på dette som kostnader til utvikling av varer. Etter en antitese fra skatteloven § 14-5 andre ledd bokstav a er utgiftene da ikke aktiveringspliktige.

- (20) FoU-kostnadene er direkte fradragsberettigede selv om det legges til grunn at de påløper i tilknytning til utvikling av nye immaterielle driftsmidler. Varighetskravet i skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a er ikke oppfylt. Produktenes økonomiske levetid er statistisk sett lavere enn tre år, noe som i mangel på mer konkrete holdepunkter må være avgjørende. Lagmannsretten har uriktig bygd sin avgjørelse på at selskapene har tatt sikte på å skape varige verdier, og på at produktene etter sin art er egnet til å ha en brukstid på mer enn tre år. Sannsynligheten for at utviklingskostnadene har gått med til noe som kan bli eller er blitt til varige driftsmidler må vurderes samlet.
- (21) Lilleborg AS har lagt ned slik påstand:  
«1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. april 2012 for inntektsåret 2007 oppheves.  
2. Lilleborg AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»
- (22) Orkla Foods Norge AS har lagt ned slik påstand:  
«1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. april 2012 for inntektsårene 2004 - 2007 oppheves.  
2. Orkla Foods Norge AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»
- (23) Ankemotparten - *staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (24) Lagmannsrettens dom er korrekt i resultat og begrunnelse. Fra og med prosjektstadiet «Contract Gate»/«Business Case» utvikler selskapene nye immaterielle og varige driftsmidler innenfor kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse». FoU-kostnadene er dermed aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40.
- (25) Det er ikke tale om markedsføringsutgifter som kan føres til fradrag direkte i medhold av skatteloven § 6-1; kostnadene knytter seg ikke til markedsføring og reklame slik disse begrepene tradisjonelt forstås. Selskapene kan heller ikke få medhold i direkte fradragsrett etter reglene om beskatning av vareutviklingskostnader. Innenfor de aktuelle prosjektkategoriene utvikles det oppskrifter mv. som utgjør immaterielle driftsmidler. Kostnadene må dermed ligningsmessig bedømmes etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40, ikke som vareutviklingskostnader.
- (26) Vilkårene for aktiveringsplikt etter skatteloven § 6-25 jf. § 14-40 er oppfylt. Det må gjøres en konkret vurdering av hvert enkelt prosjekt. Man må - slik lagmannsretten har gjort - først vurdere vilkåret «kan bli eller er blitt til driftsmidler» i § 6-25. Partene er enige om at kravet til sannsynlighetsovervekt her er oppfylt. Deretter må kravet til varighet i § 14-40 vurderes i en separat operasjon. Som for fysiske driftsmidler må det oppstilles en presumsjon for at immaterielle driftsmidler er varige. Det er dermed opp til skattyter å sannsynliggjøre at dette likevel ikke er tilfellet for det aktuelle prosjektet. Selskapene har ikke gjort dette, og kostnadene er dermed aktiveringspliktige.

- (27) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:  
«1. Anken forkastes.  
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»
- (28) **Jeg er kommet til** at ankene fører frem.
- (29) Som jeg allerede har nevnt, gjelder saken spørsmålet om kostnader til produktutvikling innenfor eksisterende varemerker skal utgiftsføres direkte eller aktiveres. Det er dels tale om utvikling av nye varianter innenfor en produktkategori, for eksempel en ny smak. Dette er kalt «linje/merkeutvidelse». Dels gjelder saken såkalt «varemerkestrekk», hvor utviklingskostnader påløper i forbindelse med lansering av et eksisterende varemerke i en ny produktkategori.
- (30) *Generelt om bestemmelsene om utgiftsføring og aktivering av kostnader til forskning og utvikling*
- (31) Skatteloven § 6-1 inneholder hovedregelen om fradrag. 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.»
- (32) Bestemmelsen gir fradragsrett bare dersom kostnaden har en nødvendig tilknytning til den skattepliktige inntekten. Det er ikke omtvistet at tilknytningskravet er oppfylt i denne saken. Kostnaden må videre være «pådratt». I dette ligger et krav til oppofrelse av en fordel - det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling. En ren ombytting av verdier innebærer ikke oppofrelse, se Rt-2014-108 avsnitt 48 med videre henvisning.
- (33) Forsknings- og utviklingsutgifter anses i utgangspunktet oppofret så snart de er pådratt, slik at de kan utgiftsføres direkte i medhold av § 6-1. Av § 6-1 første ledd andre punktum fremgår imidlertid at fradragsretten er presisert, utvidet eller innskrenket i andre bestemmelser i skatteloven. Aktiveringsplikt for visse FoU-kostnader følger av § 6-25. Paragrafen har følgende ordlyd:  
  
«Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.»
- (34) Bestemmelsen ble opprinnelig vedtatt som § 14-4 sjette ledd i 1999, men ble flyttet til § 6-25 i 2005. I Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72 uttaler departementet følgende om bestemmelsen:  
  
«Departementet viser til at etter skatteloven § 44 første ledd første punktum skal som nevnt alle motytelser som vil påvirke skattyters inntektsforhold i ett eller flere senere år enn betalingsåret, i utgangspunktet aktiveres. Departementet er likevel enig med

høringsinstansene i at det ofte vil medføre vanskelige skjønnsmessige vurderinger og beregninger å fastslå om det foreligger eventuelle fremtidige verdier. For å unngå en slik uklarhet ved ligningen, foreslår departementet derfor en skattemessig særregel som begrenser aktiveringsplikten til de tilfeller der egne forsknings- og utviklingsutgifter er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Dette innebærer at utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres. Bestemmelsen vil i all hovedsak være en kodifisering av den rettsoppfatning som fremkom i Forland-dommen, jf ovenfor.»

- (35) Paragraf 6-25 må ses i sammenheng med skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a, som direkte gjelder hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives. Her heter det at et driftsmiddel regnes som varig «når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år». Det er lagt til grunn at kravet om brukstid på minst tre år også gjelder driftsmidler som er aktiveringspliktige i medhold av § 6-25, se Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 30. mai 2005, inntatt i Utv. 2005 side 833.

- (36) Andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi kan avskrives etter skatteloven § 6-10 tredje ledd. Her heter det:

«Fradrag for avskrivning av annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi gis bare hvis verdifallet er åpenbart. Er det immaterielle driftsmidlet en tidsbegrenset rettighet kan avskrivninger likevel kreves i samsvar med § 14-50.»

- (37) Av det siterte avsnittet fra Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72 fremgår at aktiveringsregelen i § 6-25 - opprinnelig § 14-4 sjette ledd - i all hovedsak var ment å kodifisere Forland-dommen, inntatt i Rt-1993-1012. Dommen gjaldt kostnader til utvikling av et spesialskip for seismiske undersøkelser. Høyesterett la til grunn at kostnadene var aktiveringspliktige, fordi de knyttet seg til et konkret prosjekt som sannsynligvis ville bli realisert.

- (38) I Rt-2014-108 Statoil Angola var tvistetemaet spørsmålet om aktiveringsplikt for utgifter til leting etter petroleum. Også her foretok Høyesterett en vurdering av sannsynligheten for at kostnadene ville føre til varige verdier. Førstvoterende uttaler følgende i avsnitt 56:

«Videre kan verken leting innenfor leteforpliktelsene eller utover det selskapet er forpliktet til, anses som en påkostning på tillatsen. Inntil det blir gjort drivverdig funn blir det ved letingen ikke skapt verdier som tilsvarer de påløpte kostnader. Kostnadene må anses som fortløpende forbrukt og kan derfor fradragføres etter hvert som de påløper. Det er først fra det tidspunkt det blir gjort drivverdig funn og det er sannsynlig at det vil bli feltutbygging, at kostnader som påløper til ytterligere undersøkelser og utbygging i denne henseende kan anses å skape varige verdier.»

- (39) I Dok.nr. 8:90 (2004-2005) fremmet tre Stortingsrepresentanter forslag om å endre skatteloven § 14-4, slik at alle FoU-kostnader kunne utgiftsføres direkte. Departementet vurderte forslaget, men gikk inn for å videreføre de gjeldende reglene, se Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 71-74. Forslaget ble ikke vedtatt. Proposisjonen bygger på dette punkt i betydelig grad på Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 30. mai 2005, som jeg tidligere har

nevnt. Gjennom lovbehandlingen har brevet dermed fått noe større vekt som rettskilde enn det ellers ville hatt.

- (40) Aktiveringsplikt for FoU-kostnader etter § 6-25 forutsetter på denne bakgrunn at kostnadene er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Bestemmelsen gjelder bare varige driftsmidler, noe som innebærer et krav om brukstid på minst tre år, jf. § 14-40 første ledd bokstav a. Rettspraksis har slått fast at det må foretas en sannsynlighetsvurdering av om vilkårene er oppfylt. Jeg kommer tilbake til hva dette nærmere betyr for vurderingen av varighetskravet.
- (41) *Markedsføring, vareutvikling eller utvikling av immaterielle driftsmidler?*
- (42) Spørsmålet er for det første om § 6-25 i det hele tatt får anvendelse på de utviklingskostnader som er tema i saken. Svaret avhenger av om det innenfor kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse» skapes nye immaterielle driftsmidler.
- (43) De ankende parter har på dette punkt for det første anført at utviklingskostnadene må anses som *markedsføringsutgifter*, som kan utgiftsføres direkte etter hovedregelen i skatteloven § 6-1. Det er uomtvistet og ikke tvilsomt at reelle markedsføringsutgifter kan utgiftsføres direkte, se for eksempel Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014 side 184. Jeg finner det imidlertid klart at de utviklingskostnader som er tema i denne saken, ikke kan sies å ha påløpt til markedsføring og reklame, slik disse begrepene tradisjonelt har blitt forstått. Denne anførselen kan derfor ikke føre frem.
- (44) Stabburet og Lilleborg har videre gjort gjeldende at retten til direkte utgiftsføring følger av at vi her har å gjøre med *vareutviklingskostnader*. Heller ikke på dette punktet er det uenighet om de rettslige utgangspunktene. Skatteloven § 14-5 andre ledd bokstav a gir en uttømmende regulering av hvilke vareutviklingskostnader som er aktiveringspliktige. De rene produksjonskostnadene omfattes av aktiveringsplikten. FoU-kostnader er imidlertid ikke nevnt og kan dermed utgiftsføres direkte, se Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 136 og Lignings-ABC 2014/15 side 1527.
- (45) Spørsmålet er om kostnadene i foreliggende sak må sies å knytte seg til vareutvikling, eller om det skapes immaterielle driftsmidler på veien mot den endelige varen. Om denne grensegangen heter det i brevet fra Finansdepartementet 30. mai 2005, inntatt i Utv. 2005 side 833:

«Forsknings- og utviklingskostnader knyttet til utvikling av varer, faller utenfor aktiveringsplikten etter skatteloven § 14-4 sjette ledd, jf. forutsetningsvis skatteloven § 14-5 annet ledd a annet punktum og Ot.prp.nr.1 (1999-2000) punkt 16.3.3.1. I den enkelte sak kan det dermed være nødvendig å trekke en grense mellom FoU til egenutvikling av henholdsvis driftsmiddel og vare. Varer er gjenstander anskaffet med sikte på videresalg, mens driftsmidler er gjenstander som er anskaffet med sikte på varig bruk i bedriften. Avgjørende for klassifiseringen er en konkret vurdering av hvilken funksjon eiendelen har i virksomheten. Ved egenutvikling av varer kan utviklingsforløpet skje i én sammenhengende prosess, eller i to trinn via utvikling av et

immaterielt driftsmiddel. Departementet antar at egenutvikling av prototyper, tekniske spesifikasjoner og lignende kunnskap som ligger til grunn for produksjon av (egentilvirkede) varer, etter omstendighetene vil kunne være immaterielle driftsmidler som skattemessig skal aktiveres etter skatteloven § 14-4 sjette ledd, jf. vilkårene ovenfor. Den nærmere vurdering av om det skjer direkte utvikling av vare, eller om det også utvikles et immaterielt driftsmiddel som danner grunnlag for videre vareproduksjon, må avgjøres etter en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.»

(46) Skatteloven inneholder ingen definisjon av begrepet «driftsmiddel». Finansdepartementet uttaler i brevet jeg nettopp siterte fra at et driftsmiddel er «et objekt med økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten». I Lignings-ABC 2014/15 side 338 defineres driftsmiddel som «et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters aktivitet».

(47) Som det fremheves i en annen sammenheng i Rt-2014-986 avsnitt 44, kan regnskapsreglene ofte gi veiledning også i skatterettslige spørsmål, se også Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 71. I Norsk Regnskapsstandard 19 gis følgende definisjon av immaterielle eiendeler:

«Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:

- a) er identifiserbare, og
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.»

(48) Som eksempel på immaterielle eiendeler «som kan falle innenfor definisjonen» er nevnt blant annet patenter og varemerker, samt «modeller, prototyper, resepter, formler etc».

(49) Det må etter dette være klart at et varemerke er et immaterielt driftsmiddel. Kostnader knyttet til utvikling av nye varemerker vil dermed kunne være aktiveringspliktige etter § 6-25. Denne saken gjelder imidlertid produktvarianter innenfor eksisterende registrerte merker. Jeg antar at også slike nye vareideer i form av oppskrifter, resepter eller lignende etter omstendighetene vil kunne utgjøre immaterielle driftsmidler. Forutsetningen må være at de skiller seg så vidt mye fra det opprinnelige, at det er naturlig å tillegge dem selvstendig økonomisk verdi.

(50) I denne saken har hovedspørsmålet vært om varighetskravet i § 6-25 er oppfylt. Spørsmålet om det i det hele tatt utvikles driftsmidler innenfor kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse», har i mindre grad vært fremme. Partene har ikke fremlagt materiale som gjør det mulig for Høyesterett konkret å vurdere om det under de mange enkeltprosjektene er utviklet immaterielle driftsmidler. Som jeg straks kommer til, er vilkårene for aktiveringsplikt etter mitt syn ikke oppfylt selv om man skulle legge til grunn at immaterielle driftsmidler i utgangspunktet utvikles innenfor disse kategoriene. På denne bakgrunn finner jeg det verken hensiktsmessig eller nødvendig å konkludere på dette punktet. Jeg tilføyer imidlertid at jeg har vanskelig for å se at det under alle prosjektene er utviklet immaterielle driftsmidler, slik skatteklagenemnda har lagt til grunn i sine vedtak.

- (51) *Spørsmålet om vilkårene for aktivering i § 6-25 er oppfylt*
- (52) Jeg har holdt det åpent om selskapene i det hele tatt utvikler driftsmidler under kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse». Under forutsetning av at dette «inngangsvilkåret» er oppfylt, går jeg så over til å vurdere de øvrige vilkårene i § 6-25.
- (53) Kostnadene må for det første være knyttet til prosjekter som «kan bli eller er blitt til» driftsmidler - «kan bli-vilkåret». Slik bestemmelsen er forstått, ligger det i dette et krav om sannsynlighetsovervekt for at utviklingen fører til et driftsmiddel. Partene er enige om at 90 prosent av de prosjekter som når stadiet «Contract Gate»/«Business Case», resulterer i lansering. På den bakgrunn har begge parter lagt til grunn at dette første vilkåret er oppfylt, noe jeg er enig i.
- (54) Som jeg har nevnt, er det videre et vilkår for aktiveringsplikt at driftsmiddelet «ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år», jf. skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a. Forståelsen av dette varighetskravet har vært sakens hovedtvistepunkt. Stabburet og Lilleborg har anført at «kan bli-vilkåret» i § 6-25 og varighetskravet i § 14-40 må ses i sammenheng, og at det samlet sett kreves sannsynlighetsovervekt. Staten har sluttet seg til tilnærmingen i skatteklagenemndas vedtak, som er tiltrådt av tingretten og lagmannsretten. Kjernen i statens argumentasjon er at det må foretas en separat vurdering av varighetskravet. Det må ifølge staten - basert på alminnelige erfaringsgrunnsetninger - oppstilles en presumsjon for at immaterielle driftsmidler er varige. Aktiveringsplikt foreligger da etter statens syn med mindre skattyter påviser konkrete omstendigheter som gjør at driftsmidlene likevel ikke kan anses varige. Formålet med utviklingen og produktenes egnethet anføres å være sentrale vurderingskriterier.
- (55) Vilråene i § 6-25 jf. § 14-40 første ledd bokstav a må etter mitt syn ses i sammenheng. Utgangspunktet er at FoU-utgifter anses oppofret etter hvert som de påløper, jf. § 6-1. For at aktiveringsplikt skal inntre, må kostnadene være knyttet til konkrete prosjekter, som kan bli eller er blitt til betydelige driftsmidler med en varighet på minst tre år. Det må derfor foretas en samlet vurdering av om det er grunnlag for aktiveringsplikt med utgangspunkt i vilråene i § 6-25 jf. § 14-40. Sammenhengen med hovedregelen i § 6-1 tilsier videre at det må kreves sannsynlighetsovervekt for at vilråene for aktivering samlet sett er oppfylt.
- (56) En slik tilnærming samsvarer etter mitt syn best med Høyesteretts dom i Rt-2014-108 Statoil Angola, hvor førstvoterende nettopp foretar en sannsynlighetsvurdering av om vilråene for aktiveringsplikt - samlet sett - er oppfylt. Finansdepartementets brev 30. mai 2005, inntatt i Utv. 2005 side 833, gir også en viss støtte til det syn jeg her tar til orde for. Departementet uttaler i brevet at det «ikke foreligger aktiveringsplikt hvis driftsmidlet antas å ha en kortere økonomisk levetid (markedsverdi) enn tre år». Avslutningsvis heter det:

«Oppsummeringsvis kan det konstateres at området for aktiveringsplikt av FoU-resultater som driftsmidler er nokså smalt, og at adgangen til rask avskrivning/fradragsføring av aktiverte beløp i praksis vil være vid. Aktiveringsplikten er betinget av en adgang til eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse av FoU-resultatet i

minst tre år. Aktiveringsplikten er dessuten begrenset til de kostnader som inntreffer etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er blitt så vellykket at en slik egen utnyttelse er sannsynlig. Når først aktiveringsplikt foreligger, vil rask avskrivning/utgiftsføring være det normale på grunn av begrenset økonomisk levetid for FoU-resultatet.»

- (57) Området for aktiveringsplikt er altså ment å være «smalt». Det syn staten har tatt til orde for i denne saken, samsvarer etter mitt syn dårlig med dette utgangspunktet.
- (58) Som det fremgår i Finansdepartementets brev, ligger det i begrepet «brukstid» at den økonomiske levetiden er avgjørende. Vurderingstemaet er ikke om driftsmiddelet er egnet til å vare i minst tre år, og heller ikke om formålet har vært å skape et varig driftsmiddel. Konkurrans- og markedssituasjonen vil dermed begrense den antatte brukstiden. Her finner jeg det tilstrekkelig å vise til Statoil Angola-dommen inntatt i Rt-2014-108. De letekostnader som saken gjaldt, var åpenbart egnet til å skape varige verdier i form av drivverdige funn. Dette var også formålet med leteboringen. Det ble imidlertid ikke ansett avgjørende - aktiveringsplikt ble først konstatert fra det tidspunkt det ble gjort drivverdige funn og feltutbygging fremsto som sannsynlig.
- (59) Med dette som bakgrunn ser jeg på de konkrete forholdene i foreliggende sak. Jeg minner først om at saken gjelder utviklingskostnader i prosjekter som har nådd stadiet «Contract Gate»/«Business Case». Som nevnt er det i disse prosjektene 90 prosent sannsynlighet for produktlansering. Men partene er enige om at bare 37 prosent av de lanserte prosjektene får en levetid på minst tre år, noe som innebærer at bare 33 prosent av alle prosjekter tilfredsstiller varighetskravet.
- (60) Det skal under skatteloven § 6-25 jf. § 14-40 foretas en konkret vurdering av det enkelte prosjekt - ikke en samlet vurdering av alle prosjektene slik skatteklagenemnda synes å ha gjort. I dette ligger at statistikk ikke i seg selv kan være avgjørende. Det statistiske materialet gir imidlertid et erfaringsgrunnlag som i mangel på andre holdepunkter kan få avgjørende betydning. Også skatteklagenemnda har tilnærmet seg problemstillingen ved hjelp av et generelt erfaringsmateriale. Nemnda har tatt utgangspunkt i at det for fysiske driftsmidler - «basert på alminnelige erfaringsgrunnsetninger» - må oppstilles en presumsjon for varighet. Fra dette har nemnda utledet en tilsvarende presumsjon for de immaterielle driftsmidler som er tema i saken. Men «erfaringsgrunnsetningene» er andre for de immaterielle driftsmidlene enn for de fysiske. Som jeg nettopp har vært inne på, har de immaterielle driftsmidlene i saken statistisk sett en varighet som er kortere enn tre år. Dermed kan det ikke oppstilles en presumsjon om varighet, og nemndas vurdering blir feil.
- (61) Staten har pekt på at et mindretall av prosjektene statistisk sett har en varighet over tre år, og at vektlegging av statistikk dermed vil føre til adgang til direkte utgiftsføring for prosjekter som egentlig skulle vært aktiveringspliktige. Til dette bemerker jeg at statens syn vil føre til aktiveringsplikt for alle prosjekter, hvorav bare et mindretall vil oppfylle vilkårene i § 6-25 jf. § 14-40 første ledd bokstav a.
- (62) Det har fremgått at de fleste produktvariantene statistisk sett har en kortere økonomisk levetid enn tre år. I mangel på andre holdepunkter ser jeg det slik at varighetskravet i § 14-40

første ledd nr. 1 dermed ikke er oppfylt. Selv om man skulle legge til grunn at det utvikles immaterielle driftsmidler i kategoriene «varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse», foreligger det da ikke aktiveringsplikt. Skatteklagenemndas to vedtak blir etter dette å oppheve.

(63) *Sakskostnader*

(64) De ankende parter har vunnet saken fullt ut og må i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd tilkjennes sakskostnader for samtlige instanser. For tingretten har de ankende parter i fellesskap krevd sakskostnader med 256 125 kroner med tillegg av rettsgebyr. Kravet tas til følge. Det er opplyst at rettsgebyr er beregnet med 6 880 kroner. Selskapene tilkjennes totalt 263 005 kroner i sakskostnader for tingretten.

(65) Selskapene har for lagmannsretten krevd 267 600 kroner i sakskostnader med tillegg av ankegebyr. Ankegebyret for to saker utgjør 43 860 kroner. Også dette kravet tas til følge, slik at selskapene tilkjennes 311 460 kroner i fellesskap.

(66) For Høyesterett er kravet fra de ankende partene i fellesskap 869 624 kroner, hvorav utlegg utgjør 10 124 kroner. Staten har protestert på sakskostnadsoppgaven og gjort gjeldende at timeforbruket på totalt 295,55 timer er for høyt. Etter mitt syn kan nødvendige sakskostnader for Høyesterett settes til 600 000 kroner, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Ankegebyr for to saker på 43 860 kroner kommer i tillegg, slik at sakskostnader for Høyesterett på samlet 643 860 kroner blir å tilkjenne de to ankende partene i fellesskap.

(67) Det totale kostnadsbeløpet utgjør etter dette 1 218 325 kroner.

(68) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Lilleborg AS for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Orkla Foods Norge AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves.
3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS i fellesskap 1 218 325 - enmilliontohundreogattentusentrehundreogtjuefem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(70) Dommer **Normann**: Likeså.

(71) Dommer **Arntzen**: Likeså.

(72) Dommer **Tjomsland**: Likeså.

(73) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Lilleborg AS for inntektsåret 2007 oppheves.*
- 2. Skatteklagenemndas vedtak 18. april 2012 om ligningen for Orkla Foods Norge AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves.*
- 3. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS i fellesskap 1 218 325 - enmilliontohundreogattentusentrehundreogtjuefem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

# Lagmannsrettsdommer

## SkN 15-046 Fradrag for gjeldsrenter. Tilleggsskatt.

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-40. Ligningsloven § 8-2, § 10-2, § 10-3 og § 10-5.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 20. april 2015, **sak nr.:** LB-2014-162226

**Dommere:** Lagmann Ellen Mo, lagdommer Fredrik Charlo Borchsenius, ekstraordinær lagdommer Arild Kjerschow. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-198066 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-162226 (14-162226ASD-BORG/01).

**Parter:** A (advokat Anders Ruud Christensen) mot Staten v/Skatt øst (advokat Tomasz Edsberg).

**Sammendrag:** Skattyter hadde i sin næringsoppgave ført opp en million kroner som fradragsberettiget kostnad (honorar for fremmedtjeneste). Etter at skattemyndighetene hadde tatt på spørsmål om endring av likningen, hevdet skattyter at beløpet gjaldt renteutgifter. Lagmannsretten fant ikke dette bevist, og opprettholdt skatteklagenemndas vedtak om endring av likningen og tilleggsskatt. Vedtak om skjerpet tilleggsskatt ble opphevet.

Saken gjelder spørsmålet om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak 25. mai 2013, hvor skatteetatens endring av den ankende parts likning for inntektsårene 2005 og 2007 ble stadfestet.

A er selvstendig næringsdrivende og har drevet ulike virksomheter som selvstendig næringsdrivende i rundt 40 år. Sammen med ektefellen er han deltaker i foretaket X1 ANS. Dette foretaket ble stiftet i 1989 som X ANS, men byttet navn 28. november 2007. I inntektsåret 2005, som denne ankesaken gjelder, het selskapet derfor X ANS. Selskapet ble liknet som enkeltpersonforetak. I den videre fremstillingen vil «A» bli brukt som betegnelse så vel på A personlig som på hans ansvarlige selskap, med mindre det har betydning for sammenhengen å sondre mellom foretaket og A personlig.

As virksomhet har særlig vært eiendomsutvikling, men han har også drevet utleie av arbeidskraft og håndverkertjenester. Det fremgår av bokettersynsrapporten at hans driftsinntekter i 2005 og 2006 hovedsakelig skrev seg fra salg av eiendom, mens det fra 2007 i større grad dreide seg om utleie av arbeidskraft.

A har også vært deltaker i flere andre virksomheter. Blant annet var han, sammen med C, som var en omgangsvenn, en av stifterne av aksjeselskapet Y AS. Dette foretaket ble stiftet 17. mars 2005. A eide en halvpart av aksjene i selskapet. Han overdro disse aksjene til C ved avtale 8. november 2005, men fortsatte som styremedlem i selskapet frem til 2007. A har også vært medeier i foretaket Eurolink Industries Ltd. AS sammen med C og en tredje person som også var daglig leder i foretaket. Dette aksjeselskapet ble slettet i oktober 2007.

Forhistorien til endringen av As likning for 2005 er beskrevet i tingrettens dom, og partene har ikke hatt innvendinger av betydning mot den faktiske fremstillingen tingretten har gitt. I korte trekk er historien at en tredje person, D, i juni 2004 utbetalte 2,2 millioner kroner til C. D, C og A har forklart at dette skulle være et kortsiktig lån, anslagsvis over ett år, som skulle betales tilbake med 3,2 millioner kroner. Lånet ble innfridd av C i juni 2006. A overførte i denne perioden 1 million kroner til C, og han overdro også til C sine aksjer i Y AS, verdsatt mellom partene til 600 000 kroner. Hovedspørsmålet i saken er om A var medansvarlig for noen del av lånet fra D, og om han dermed har rett til rentefradrag for noen del av de beløp han overførte til C. Det er videre spørsmål om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt, er oppfylt.

I næringsoppgaven for 2005 førte A opp til sammen 1 056 923 kroner som driftskostnad under post 6700 Fremmed tjeneste (regnskap/revisjon/rådgivning o.l.). Beløpet inkluderte utbetalingen til C på 1 million kroner.

Skatteetaten sendte 16. oktober 2008 varsel om bokettersyn i As enkeltpersonforetak, som på det tidspunkt hadde endret navn til X1 ANS. Bokettersynet gjaldt opprinnelig de tre første merverdiavgiftsterminene i 2008 og var foranlediget av en byggeplasskontroll. Deretter ble ettersynet utvidet til å omfatte årene 2005 - 2009. Bokettersynet munnet ut i en rapport 16. september 2010, og A ble 23. september 2010 varslet om endring av likningen for inntektsårene 2005 - 2009 og etterberegning av merverdiavgift for 2009. Det ble samtidig varslet om illeggelse av tilleggsskatt med 30 prosent og skjerpet tilleggsskatt med ytterligere 30 prosent. For inntektsåret 2005 foreslo skatteetaten å tilbakeføre fradraget på 1 million kroner og legge denne til As inntekt. Dette ble også resultatet i skatteetatens vedtak, som ble stadfestet av Skatteklagenemnda. Det tilføyes at det også ble foreslått endringer for inntektsåret 2007.

A gikk til sak for å få opphevet Skatteklagenemndas vedtak for inntektsårene 2005 og 2007. I tilsvaret til tingretten ble endringen for 2007 frafalt, og det ble nedlagt sammenfallende påstand om at vedtaket skulle oppheves for dette årets vedkommende.

Oslo tingrett avsa 11. juli 2014 dom med slik domsslutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak 25. mai 2013 oppheves for så vidt gjelder inntektsåret 2007.
2. For øvrig frifinnes staten v/ Skatt øst.
3. Hver av partene bærer egne sakskostnader.

A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder domsslutningen pkt. 2. Ankeforhandling i saken ble holdt 8. og 9. april 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. A møtte og forklarte seg for lagmannsretten. Lagmannsretten mottok videre forklaring fra tre vitner. Den øvrige bevisføringen fremgår av rettsboken.

Saksforholdet er, som nevnt over, nærmere beskrevet i tingrettens dom. I tillegg gjengir lagmannsretten i sine bemerkninger de deler av hendelsesforløpet som har betydning for avgjørelsen. Saken står i det alt vesentlige i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten.

**Den ankende part, A,** har i hovedtrekk anført at tingretten har tatt feil så vel i sin rettsanvendelse som i vurderingen av de faktiske forholdene i saken.

A har krav på fradrag for 500 000 kroner av det beløpet han innbetalte til C 30. september 2005. A og C hadde i fellesskap lånt 2,2 millioner kroner av D, og lånet skulle betales tilbake med tillegg av 1 million kroner som renter. As andel av lånet var dermed 1 600 000. A ønsket seg ut av dette forholdet, og han gjorde dermed opp sin del av lån og renteforpliktelse ved å låne 1 million kroner i Rygge Våler Sparebank. Beløpet ble utbetalt direkte fra banken til C, men det var klart at beløpet skulle benyttes til innfrielse av As andel av lånet med tilhørende renteforpliktelse fra D. Dette illustreres ved at C videreførte beløpet til A samme dag.

De siste 600 000 kronene som utgjorde As andel av gjelden til D, ble overtatt av C ved at C overtok As aksjer i Y AS. Disse ble mellom partene verdsatt til 600 000 kroner, og beløpet ble oppgjort ved at C fra dette tidspunkt overtok resten av As forpliktelse overfor D. A er skattlagt for gevinsten ved dette aksjesalget.

Det er riktig at A førte det utbetalte beløpet som fradragsberettiget kostnad i næring.

Det erkjennes at dette ikke var en riktig måte å behandle beløpet på. Imidlertid ble det korrekte forholdet avklart allerede fra As første merknader til bokettersynsrapporten. Det er der oppgitt at det fradragsførte beløpet er renter på et innlån fra D. Dette ble underbygget ved en erklæring fra Ds revisor, som bekreftet at D hadde mottatt og var blitt skattlagt for en renteinntekt på 1 million kroner i 2006.

A førte hele rentebeløpet til fradrag ettersom C, som var medforpliktet som skyldner, oppgav til ham at han selv ikke hadde ført noen del av rentene til fradrag. Det har senere vist seg at dette ikke var korrekt, og at C hadde ført den samme millionen som rentefradrag på sin selvangivelse for 2006. Dermed aksepterer A at han ikke kan kreve fradrag for mer enn den halvdel av rentene som etter det underliggende forholdet mellom ham og C skulle falle på ham, men A må under enhver omstendighet kunne kreve fradrag for denne halvparten, 500 000 kroner.

A bestrider ikke at skattemyndigheten hadde adgang til å fastsette hans inntekt for 2005 ved skjønn, men formålet med skjønnet må være å komme frem til det resultat som mest sannsynlig er korrekt. Når de gjennomførte transaksjonene mellom A, C og D ses i sin sammenheng, kan det ikke være tvilsomt at A har dekket 1,6 millioner kroner av gjelden til D, og at 500 000 kroner av dette beløpet er renter. Disse rentene er fradragsberettigede.

A bestrider heller ikke at vilkårene for å ilegge ham tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 første ledd som et utgangspunkt er oppfylt. Han har objektivt sett gitt likningsmyndighetene uriktige opplysninger som førte til skattemessige fordeler. Det anføres imidlertid at det er grunnlag for å unnlate å anvende tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 første ledd. I den perioden næringsoppgaven og selvangivelsen for 2005 ble laget og levert, var A dypt deprimert, og han har i tillegg vært plaget av øresus (tinnitus) i mange år. Fordi han selv mangler kvalifikasjoner, har han i alle år latt regnskapsføreren utarbeide selvangivelsen, og han har stolt på at det regnskapsfører har gjort, har vært korrekt. Dette må anses unnskyldelig på bakgrunn av de helseplager han hadde, og fortsatt har. Det må også legges vekt på at saken har tatt svært lang tid. Det vises til EMK art. 6 nr. 1. Tilleggsskatt er en «straffesiktelse» i EMKs forstand.

Det er heller ikke ført bevis for at A har utvist grov uaktsomhet eller forsett med hensyn til at det er gitt uriktige opplysninger. Beviskravet her er strengt. Den korrespondansen mellom ham og

regnskapsfører i forbindelse med bokettersynet, som tingretten har bygget på, gjelder spørsmålet om merverdiavgift, hvor det ikke ble foretatt noen etterberegning, og denne korrespondansen er heller ikke egnet til å kaste lys over noen generell holdning hos A.

A har nedlagt slik **påstand**:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 25. mai 2013 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

**Ankemotparten, Staten v/Skatt øst**, har i det vesentlige gjort gjeldende at tingretten korrekt har lagt til grunn at det ikke er gjort tilstrekkelig sannsynlig at As overførsel til C på 1 million kroner var betaling av renter på lånet fra D, og at A derfor har rett til fradrag i sin inntekt på halvparten av beløpet, 500 000 kroner.

Det er A, som har krevd fradraget, som bærer bevisbyrden for at han har krav på fradrag. Det faktiske forholdet i denne saken er svært uklart, og A selv har ikke gjort tilstrekkelig for å oppklare saken. Han har gitt uriktige opplysninger, han har gitt skiftende forklaringer på det faktiske grunnlaget for fradraget, og han har trolig holdt relevante opplysninger og dokumenter tilbake. Det foreligger heller ikke noen tidsnær og upåfallende dokumentasjon for det påståtte låneforholdet. Dette innebærer at A har lav troverdighet, og dette gir likningsmyndighetene et større spillerom når det gjelder det skjønn som må utøves. Det fører også til at domstolens prøvningsintensitet blir lavere.

Ved overprøvingen skal domstolen se bort fra opplysninger som ikke forelå ved skattemyndighetens behandling av saken, og som skattyter hadde oppfordring til og anledning til å legge frem under likningsbehandlingen. I dette tilfellet innebærer det at lagmannsretten, på samme måte som tingretten, må se bort fra den fremlagte avtalen mellom D og C datert 1. februar 2005, som først ble fremlagt kort tid før hovedforhandlingen i tingretten.

Det er ikke sannsynliggjort at A var ansvarlig debitor for et lån fra D, og det er uansett ikke sannsynliggjort at A var forpliktet til å betale renter med 500 00 kroner. Det er heller ikke sannsynliggjort at A faktisk har betalt disse rentene.

Det er enighet om at de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt, er oppfylt. Utgangspunktet er da at tilleggsskatt skal ilegges med mindre en av fritaksgrunnene i ligningsloven § 10-3 er til stede. A har ikke i tilstrekkelig grad sannsynliggjort at han har vært i en slik tilstand at hans uriktige opplysninger i selvangivelsen for 2005 er unnskyldelige. A har vært næringsdrivende i mange år, og det må stilles strengere krav til en næringsdrivende enn til en lønnstaker. Han har faktisk drevet utstrakt næringsvirksomhet også i de årene hvor han oppgir å ha vært dypt deprimert.

Grunnlaget for å ilegge skjerpet tilleggsskatt er også til stede. A har i det minste opptrådt grovt uaktsomt, slik at kravet til subjektiv skyld er oppfylt. Det er klart at han forstod, eller måtte forstå, at de feilaktige opplysningene han gav, kunne føre til skattemessige fordeler for ham.

At saken har tatt lang tid, er ikke et argument mot illeggelse av tilleggsskatt. Tidsforbruket er et resultat av svarfrister og klageadgang. Saken har ikke manglet fremdrift på noe tidspunkt.

Staten v/Skatt øst har nedlagt slik **påstand**:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes full erstatning for sine sakskostnader for lagmannsretten og delvis erstatning for sine sakskostnader for tingretten.

**Lagmannsretten** er kommet til samme resultat som tingretten for så vidt gjelder spørsmålet om A har fradragsrett for 500 000 kroner i inntekten for året 2005.

A har for lagmannsretten forklart, med støtte fra vitnene D og C, at han og C i 2004 hadde en forretningsidé som gikk ut på å kjøpe inn et antall dataterminaler for utplassering i kjøpesentre, kafeer eller liknende steder. De hadde en programvare slik at brukerne, gratis, kunne søke på Gule sider, eller spille spill etc. på disse terminalene. Terminalene skulle enten selges eller leies ut til de stedene hvor de skulle plasseres.

På dette tidspunkt hadde verken A eller C mulighet til å få lån hos sine bankforbindelser. C var imidlertid omgangsvenn med D, som han visste hadde penger. A kjente også D i noen grad gjennom C. C henvendte seg derfor til D med forespørsel om D ville delta i prosjektet. D har forklart at han ikke ønsket å gå inn i prosjektet som deltaker, men han gikk med på å yte et lån til finansiering av innkjøpet av terminaler. Lånet var på 2,2 millioner kroner. Det skulle ha forholdsvis kort løpetid - D antydte ett års tid - og tilbakebetales med 3,2 millioner kroner, hvorav den ene millionen skulle være renter.

Det var C, som kjente D best, som forhandlet med D om deltakelse og/eller lån. Det er opplyst at det forelå flere avtaleutkast, men at det lånet som ble en realitet, aldri ble formalisert skriftlig. D forklarte at han gav lånet til «dem», med andre ord til C og A, men at han selv forholdt seg til C. Både D, C og A selv forklarte at A skulle være medskyldner og ansvarlig for halvparten av lånet og rentene.

Beløpet på 2,2 millioner kroner ble utbetalt fra D til C 29. juni 2004. Ds revisor, statsautorisert revisor Atle Helgedagsrud, har i en erklæring til Skatt øst 13. oktober 2010 bekreftet at dette beløpet er oppført som lån i Ds selvangivelse for 2004. Det er ikke opplyst hvem som stod som debitor for lånet, men det fremgår av revisors erklæring at lånet ble gitt til et «fellesprosjekt mellom C og A». A har ikke oppgitt noen gjeld til D i sin selvangivelse for 2004. Det er ikke opplyst hvordan C har behandlet lånet i sin selvangivelse samme år.

Lagmannsretten finner det nødvendig å gå igjennom de forskjellige transaksjonene som så fant sted i kronologisk rekkefølge, herunder også det som er fremlagt av skriftlig materiale i forbindelse med disse transaksjonene.

Det første skriftlige som er fremlagt i saken, er et undertegnet dokument som er datert 1. februar 2005, og som har overskrift «Lån». Dette dokumentet ble først fremlagt ved et prosesskriv 6. mai 2014, og i følge prosesskrivet skal avtalen være mottatt 30. april samme år fra revisor Helgedagsrud. Dokumentet er undertegnet av C og D, og går i korthet ut på at D låner C 1 250 000 kroner, «[h]vorav C skal betale renter på kr 1.000.000,- og beløpet skal totalt være innbetalt innen juni 2006. Sikkerhet for lånet er det tatt pant i gnr. --, brn. 368 i Rygge Kommune».

Denne «avtalen» har ikke på noe tidspunkt vært fremlagt under likningsbehandlingen, og av den grunn har staten gjort gjeldende at retten ikke kan bygge på de opplysningene som der gis. Lagmannsretten finner uansett grunn til å trekke frem avtalen i sammenheng med den kronologiske gjennomgangen av saken for å peke på at dette er det eneste underskrevne dokumentet hvor det eksplisitt fremgår en renteforpliktelse. Det er ellers høyst uklart hvilken betydning denne avtalen har. Beløpet stemmer ikke overens med det beløp som skal ha vært lånt ut i juni året før. Likevel har samtlige tre involverte parter forklart at det kun er tale om ett lån som er gitt, og at lånebeløpet var på 2,2 millioner kroner.

Ut over dette spriker forklaringene, i den grad vitnene husket noe som helst av hele lånetransaksjonen. C hevder at dette var en formalisering av gjelden fra året før, og at han gikk ut fra at A hadde undertegnet en tilsvarende avtale direkte med D. D mente at bakgrunnen måtte være at han på det tidspunkt ønsket å sikre den tidligere usikrede gjelden, men han hadde ingen forklaring på hvorfor beløpet bare var på 1 250 000 kroner, ut over at det måtte være tale om «restgjelden». Det er imidlertid på det rene at på dette tidspunkt var ingen del av gjelden betalt tilbake. Også A hevder at den gjeld det er tale om, må være en restgjeld, ettersom det bare var gitt ett lån.

Til dette kommer at den pantesikkerhet som oppgis i dokumentet, ikke ble etablert før åtte måneder senere, 7. oktober 2005. Det kan på dette grunnlag reises spørsmål om dette er et dokument som er produsert i ettertid. Det er imidlertid unødvendig for lagmannsretten å ta nærmere stilling til dette. Lagmannsretten vil imidlertid peke på at det er denne avtalen som senere - etter at skatteetaten tok opp spørsmålet om endring av likningen av C for inntektsåret 2006 - er blitt brukt som dokumentasjon for at C var forpliktet til å betale 1 million kroner i renter til D. C førte for dette året opp 1 million kroner som fradrag for betalte renter til D.

Det neste skriftlige som dukker opp i saken, ble først fremlagt under ankeforhandlingen i lagmannsretten. Det er en ikke undertegnet avtale benevnt «låneavtale» som skal være mottatt fra As regnskapsfører dagen før ankeforhandlingen. Låneavtalen - som altså ikke er undertegnet og dermed antakelig bare et utkast - er datert 1. mai 2005, med andre ord tre måneder **etter** den angivelige avtalen mellom D og C 1. februar 2005. I dette dokumentet heter det innledningsvis at følgende avtale inngås mellom Y AS og D, og deretter er teksten slik:

C og D [C og D - lagmannsrettens innskudd] har en låneavtale hvor SA har lånt HD kr 2.200.000,-.

Lånet skal tilbakebetales etter avtale mellom partene ved påkrav.

Renter på lånet skal knyttes opp til salg av maskiner og betales etter hvert som maskinene blir solgt. Det skal betales kr 20.000 pr solgte maskin for i alt 45 stk maskiner, til sammen kr 900.000,-.

A og C stiller seg som kausjonister bak lånet og er solidarisk ansvarlig for renter og avdrag.

Lånet løper fra 1.1.05.

Denne avtalen/utkastet skal være oversendt som pdf-vedlegg til en epost fra As regnskapsfører til A 3. februar 2010. Ifølge eposten skal regnskapsfører ha mottatt dette fra «C». Dokumentet ble imidlertid ikke oversendt skattemyndighetene under behandlingen av endringssaken. Da dokumentet ikke er undertegnet, er det uklart hvilken betydning, om noen, dette kan ha. Det kan synes som om dokumentet er opprettet i forbindelse med en avtale om reforhandling av en låneavtale mellom D og C. Det er på det rene fra et tidligere avtaleutkast at A og C ønsket å involvere D mer direkte i prosjektet ved at hans godtgjørelse ble knyttet til salget av terminaler, men D har forklart at han avslo dette. Det mest påfallende ved dokumentet er imidlertid at det ikke inneholder noen henvisning til avtalen mellom D og C, som altså skulle vært inngått tre måneder tidligere.

Den første tilbakebetalingen til D fant sted 10. mai 2005. Den var på 1 million kroner, og overførselen skjedde fra selskapet Y AS, et selskap som på den tiden ble eid av A og C med en halvpart hver. Overføringsbilaget er merket «nedbetaling lån iflg. avtale». I sitt tilsvaret til skattemyndighetene på varselet om endring av likningen for 2006 har Cs revisor forklart at beløpet på 1 million kroner ble finansiert ved låneopptak, og at beløpet ble betalt til D via Y AS som dekning av den renteforpliktelsen som fremgikk av avtalen fra 1. februar. Det er ikke gitt noen forklaring på hvorfor rentene først ble tatt til fradrag i Cs selvangivelse for inntektsåret 2006. I tillegg har lagmannsretten merket seg at revisor skriver om innbetalingen at den er foretatt via et selskap (Y AS) som C «kontrollerer». På dette tidspunkt var som nevnt Y eid av C og A med en halvpart hver.

Senere samme år ønsket A seg ut av prosjektet med C, etter det opplyste fordi han følte at han ikke hadde krefter til å følge opp prosjektet. Han tok derfor opp et lån i Rygge Våler Sparebank på 1 million kroner for å betale seg ut av forholdet. Beløpet ble overført direkte fra banken til C 30. september 2005, og C overførte samme beløp videre til D samme dag. Overføringen er merket «iflg. avtale». Dette er den utbetalingen som A hevder utgjorde rentebeløpet til D. Kort tid etter, 7. oktober 2005, overførte A 25 000 kroner til D. Dette er den eneste overføringen direkte fra A til D, og den er også den eneste som er merket «renter». A har forklart denne betalingen med at de hadde vært for sene med tilbakebetalingen til D, og at dette derfor var forsinkelsesrenter.

Samme dag, 7. oktober 2005, ble det registrert pantesikkerhet i eiendommen i Rygge som er nevnt i avtalen fra 1. februar. Det er opplyst at denne eiendommen tilhører et foretak som eies av C. Dagen etter, 8. oktober 2005, skrives det en avtale mellom de tre partene. Denne ble ikke fremlagt av A under likningsbehandlingen, men den ble funnet av Skatt øst ved en gjennomgang av materiale som ble speilkopiert fra As PC og mobiltelefon under bokettersynet. Avtalen går i korthet ut på at D låner C og A 1 250 000 kroner. Deretter står det følgende: «Forfall 30.06.2006. Sikkerhet for lånet er det tatt pant i gnr. -- brn. 368 i rygge kommune». Avtalen er undertegnet av D, C og A.

Ingen av partene har kunnet gi noe svar på hvorfor det foreligger to avtaler med noenlunde lik tekst, den ene fra 1. februar og den andre fra 8. oktober 2005, som begge gjelder beløpet 1 250 000 kroner. Samtlige har imidlertid klart uttalt at det ikke var tale om noe nytt lån, men derimot en sikring av restgjelden. Dette kan stemme med at D på dette tidspunkt hadde fått tilbakebetalt til sammen to millioner kroner, slik at det som gjenstod, var 1,2 millioner. De øvrige 50 000 kronene kan i og for seg forklares som en forsinkelsesrente, men dette har mindre betydning.

En måned senere, 8. november 2005, selger A sin halvpart av aksjene i Y AS til C for 600 000 kroner. Av avtalen mellom partene fremgår følgende om betalingen for aksjene:

Totalbeløp går til motregning for samme beløp ved at C overtar A forpliktelser overfor D med samme beløp. [ ... ]

Staten gjør gjeldende at disse aksjene i realiteten var verdiløse, på tross av at C samtidig overtok visse immaterielle rettigheter. Lagmannsretten nøyter seg i denne sammenheng med å konstatere at dette var den pris partene ble enige om, og A er blitt skattlagt for gevinsten ved salget av aksjene.

På dette tidspunkt har A dermed overført til C 1 million kroner i kontanter og aksjer som partene selv har verdsatt til 600 000 kroner, til sammen 1,6 millioner kroner, som tilsvarer halvparten av de 3,2 millioner kroner som de hevder skulle tilbakebetales til D. C har samtidig overtatt resten av forpliktelsen overfor D. A har oppført aksjesalget i sin selvangivelse, mens den millionen som ble utbetalt fra banken direkte til C, og som ble videreført til D, er oppført som fradragsberettiget kostnad i næring - honorar - og ikke som renter. Av selvangivelsen til D fremgår det, ifølge revisors erklæring, at hans utestående fordring er redusert til 200 000 kroner.

Restbeløpet, 1 250 000 kroner, ble overført fra foretaket Vekten Eiendom AS - et selskap som etter det opplyste eies helt ut av C - til D 23. juni 2006. Betalingen er merket «innfrielse av lån iflg. avtale». Pantesikkerheten ble deretter slettet. I selvangivelsen for inntektsåret 2006 krevde C fradrag for renteutgifter med 1 million kroner, mens det samme beløpet ble ført som renteinntekt i selvangivelsen til D. Som foran nevnt har C i ettertid forklart for likningsmyndighetene at rentebeløpet faktisk ble overført 10. mai 2005 og ikke i 2006.

Under bokettersynet stilte revisor spørsmål til A om fradragsposten på 1 056 293 kroner i næringsoppgaven for 2005. Som foran nevnt var denne posten ført til fradrag som fremmedtjeneste. A sendte bokettersynsrevisor en epost 7. mars 2010 med en rekke bilag. Tre av disse bilagene gjaldt fradraget. Det ene var et kort notat som skal være laget av As regnskapsfører, med overskrift «Notat A for X ANS i 2005» og som hadde denne teksten:

Y AS ønsket å kjøpe inn 48 terminaler som ferdige konsoller.

Maskinene ble kjøpt av Eurolink [et selskap stiftet i 2003 som ble eid av C, A og E - lagmannsrettens innskudd] og fordi Y skulle selge eller leie ut maskinene, ble det besluttet at C og A skulle kjøpe disse sammen. Dette førte ikke frem, og D, som hadde finansiert hele kjøpet, krevde kr 1.000.000 av X ANS for at A skulle holdes skadefri.

A hadde på det tidspunkt ikke midler og måtte låne beløpet, som ble overført direkte fra Sparebank 1 (Rygge Vaaler Sparebank) til D.

Beløpet, kr 1.000.000 fradragsføres som honorar til D.

Som vedlegg til eposten lå også et håndskrevet notat som skal være satt opp av regnskapsføreren, men det er uklart når dette ble laget. I notatet nevnes aksjeoverdragelsen fra A til C, og videre

står det blant annet følgende: «For at A skulle komme ut av avtalen med D, betalte MB 1 mill til D for å få C til å overta resten av forpliktelsene i forb. med Y».

I et møte med bokettersynsrevisor 14. april 2010 gav A ytterligere kommentar til posten. Denne forklaringen er i møtereferatet gjengitt slik:

Dette året er det utgiftsført et beløp på 1 mill. Bilaget er egenprodusert. Beløpet skal gjelde kjøp av terminaler som skulle leies ut. Her er det også en annen investor inne i bildet. Det ble spurt om hvem som sitter på originaldokumentene for denne transaksjonen uten at det ble gitt noe svar. Det ble krevd at A dokumenterer hele historikken vedr. kjøp og salg av terminalene.

Noen slik etterspurt dokumentasjon ble aldri innsendt. Derimot gav As daværende advokat den nye forklaringen på beløpet - at det ikke var snakk om noe honorar eller arbeidsvederlag, «men som kompensasjon for det beløp D har lånt inn i forbindelse med prosjektet». Samtidig ble bekreftelsen fra Ds revisor, som det er vist til foran, fremlagt for skattemyndighetene.

Forklaringen om at fradraget refererte seg til betalte renter, er senere opprettholdt for skattemyndighetene og for domstolen. A har forklart at han, i forbindelse med selvangivelsen for 2005, kontaktet C og fikk vite at C ikke hadde ført noen renter til fradrag selv, og at han da fradragsførte hele det beløpet han selv hadde utbetalt, og som tilsvarte det totale rentebeløpet. C har forklart for lagmannsretten at han ikke kan huske noen slik henvendelse fra A på det daværende tidspunkt, men at A senere har spurt ham om hva han hadde ført til fradrag. Da det senere er blitt kjent at C også selv hadde ført hele rentebeløpet til fradrag, har A endret sin påstand til å gjelde den halvpart han hevder at han selv var ansvarlig for etter det underliggende forholdet - 500 000 kroner. Skatt øst har ikke akseptert noe rentefradrag i sammenheng med lånet fra D.

For ordens skyld bemerker lagmannsretten at det ikke er bestridt at Skatt øst hadde adgang til å benytte skjønn ved fastsettelsen av As inntekt for 2005. Det er på det rene at A har gitt uriktige opplysninger ved likningen. Det vises til ligningsloven § 8-2 første ledd bokstav a, som er benyttet som hjemmel for skjønnsadgangen. Ved skjønnet skal likningsmyndighetene, på grunnlag av en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, komme frem til et resultat som kommer så nær opp til det faktisk riktige som mulig. Hvor skattyter har forsømt å gi de opplysninger som er nødvendige for å klarlegge beskatningsgrunnlaget, vil likningsmyndighetene stå tilsvarende friere ved det skjønnet som må foretas for å komme frem til det sannsynlig riktige resultatet. Det vises i denne sammenheng til Høyesteretts dom inntatt i Rt-1994-260.

Ved en slik bevisbedømmelse, som også retten må foreta, kan det ikke bare legges vekt på de opplysninger som faktisk er gitt, og de dokumenter og forklaringer som er gitt til støtte for disse opplysningene, men også på hvilke opplysninger som mangler, i den grad disse manglende opplysningene kan forrykke bevisbildet. Lagmannsretten må se bort fra opplysninger som A hadde en klar oppfordring til å fremlegge under likningsbehandlingen, og som han også hadde anledning til å fremlegge. Slik lagmannsretten ser på saken, får dette siste spørsmålet - om lagmannsretten må se bort fra dokumenter og opplysninger som kunne vært fremlagt under likningsbehandlingen - ingen betydning for resultatet.

Vilkårene for at en skattyter skal kunne kreve fradrag for gjeldsrenter, er at det er tale om renter av gjeld som skattyter selv er ansvarlig for i det tidsrommet rentene påløper. Dette innebærer i vår sak at A må ha vært ansvarlig som låntaker for gjelden til D, i den forstand at han var forpliktet til å betale hovedstol og renter, og at han faktisk har betalt rentene. Det er A, som har krevd fradraget, som har bevisbyrden for at vilkårene for fradrag er oppfylt.

I dette tilfellet legger lagmannsretten til grunn at D har betalt ut 2,2 millioner kroner til C. Så vel D som C og A har forklart at dette var et lån, og at det skulle benyttes som finansiering av et prosjekt som C og A i fellesskap hadde planlagt. D har som vitne forklart at lånet ble gitt til «dem», og på spørsmål konkretiserte han at han med «dem» mente C og A, men at han «forholdt seg til» C, som var den han kjente best og som hadde forhandlet frem lånet.

Det foreligger imidlertid ingen skriftlige dokumenter som kan kaste lys over vilkårene for utbetalingen fra D til C. Det er dermed intet i saken som kan underbygge de opplysningene som D, C og A har gitt. Det er ikke klart om lånet ble gitt til C personlig, til C og A personlig, eller til Y AS. I denne sammenheng viser lagmannsretten til at den første tilbakebetalingen til D ble foretatt via Y AS (1 million kroner 10. mai 2005), og til at terminalene skulle kjøpes av Eurolink AS, mens Y skulle selge eller leie ut maskinene (regnskapsførers notat). I den senere fremlagte avtalen som skulle være inngått 1. februar 2005, er det bare C som står som låntaker, og da for 1 250 000 kroner. Dette er også det eneste undertegnede dokumentet som inneholder en bestemmelse om renter. Det var også Cs eiendom som ble stilt som sikkerhet for lånet i de to avtalene fra henholdsvis februar og oktober 2005. As navn fremgår utelukkende av den undertegnede avtalen fra oktober 2005, altså etter nedbetalingen på 1 million kroner, og da som medskyldner for 1 250 000 kroner. I tillegg er han oppført som kausjonist i den ikke undertegnede avtalen fra mai 2005 som ble fremlagt under ankeforhandlingen.

Lagmannsretten viser videre til at det ikke foreligger noen opplysninger om i hvilken utstrekning - om i det hele tatt - D medvirket til at A ble fritatt for noe gjeldsansvar. Dersom A hadde vært direkte ansvarlig overfor D for gjelden og rentene, måtte D i tilfelle uttrykkelig ha fritatt A for ytterligere forpliktelser. At C fritar A, er ikke tilstrekkelig.

Det er bare gitt ganske upresise opplysninger om løpetiden for lånet. Det skulle være «kortsiktig», og det er antydning et års tid. I senere papirer er forfall angitt til juni 2006, men det er mulig at det da er tale om en tenkt reforhandling av de opprinnelige betingelsene. Det eneste som er klart, er at sikkerheten for lånet ble slettet i juni 2006 etter at D hadde mottatt til sammen 3 250 000 kroner fra C og 25 000 kroner fra A.

Lagmannsretten finner det videre godtgjort at lånet fra D skulle betales tilbake med 3,2 millioner kroner. Det eneste dokumentet hvor det er spesifisert en renteforpliktelse, er på den signerte avtalen datert 1. februar 2005 mellom D og C. Dette dokumentet har, av grunner lagmannsretten har nevnt tidligere, svært liten bevisverdi. Det må imidlertid anses sannsynliggjort at 1 million kroner av det beløp som skulle betales tilbake, var en rentegodtgjørelse. Lagmannsretten legger i denne sammenheng avgjørende vekt på at beløpet er inntektsført som renter i Ds selvangivelse for 2006. Dette sier imidlertid intet om hvem av partene, eller de involverte selskapene, som var ansvarlig for rentene.

Ettersom det synes som det var avtalt én frist for tilbakebetaling av lån og renter, legger lagmannsretten videre til grunn at rentene forfalt til betaling sammen med hovedstolen, eller det som på forfallstidspunktet gjenstod av hovedstolen. Det er ikke grunnlag for å innfortolke i avtalen, som lagmannsretten bare har mottatt uklare muntlige opplysninger om, at rentebeløpet skulle forfalle på noe tidligere tidspunkt. I denne sammenheng legger lagmannsretten også avgjørende vekt på at rentene ble tatt til inntekt på Ds selvangivelse i 2006, mens selve hovedstolen ble nedskrevet til rest 200 000 kroner på hans selvangivelse for 2005. Også C førte rentene til fradrag i selvangivelsen for 2006, selv om han til likningsmyndighetene senere har oppgitt at hele rentebeløpet på 1 million kroner ble betalt av ham 10. mai 2005 - med andre ord et halvt år før A etter sin egen forklaring skal ha betalt det samme beløpet i renter til D via C.

Endelig nevner lagmannsretten at man bare har partenes muntlige forklaring på at det i denne perioden bare var tale om ett lån fra D. De to låneavtalene som verserer i saken - den ene fra 1. februar og den andre fra 8. oktober 2005 - gjelder begge et annet beløp (1 250 000 kroner), og begge går etter sin ordlyd ut på at D «låner» henholdsvis C og C/A dette beløpet. Isolert sett kan begge avtaler tyde på at det er gitt nye lån fra C i perioden. Det er imidlertid ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til dette. Det er tilstrekkelig å peke på at dette er en mulighet som ikke fremstår som usannsynlig, og hvor A ikke har kunnet underbygge sitt standpunkt på annet vis enn ved muntlige forklaringer.

Oppsummert finnes det ingen dokumentasjon for at A har vært medansvarlig overfor D for et lån på 2,2 millioner kroner eller en renteforpliktelse på 1 million kroner. Det er heller ingen dokumentasjon for at D på noe tidspunkt har fritatt A for en slik forpliktelse. Etter lagmannsrettens syn er det påfallende at det ikke finnes noen form for dokumentasjon for lån, betingelser eller renter. Særlig det siste, som innebærer et betydelig fradrag for den ansvarlige, vil en låntaker ha en sterk interesse i å sikre seg. I dette tilfellet finnes det intet - heller ikke et overføringsbilag merket «renter», med unntak for de 25 000 kronene som ble betalt til D 7. oktober 2005.

Det som for lagmannsretten er utslagsgivende i saken, er at ingen av de tre partene i transaksjonen har betraktet noen del av det beløpet A overførte via C til D 30. september 2005, som renter - verken renter til D eller renter fra A til C. A har fradragsført beløpet i sin selvangivelse som et honorar til D for at han selv skulle komme ut av prosjektet med C. C har ikke - etter det som er opplyst for lagmannsretten - ført opp noe mottatt rentebeløp fra A i sin selvangivelse. Derimot har han året etter ført opp 1 million kroner i fradrag som betalte renter fra ham til D, selv om det senere ble opplyst at dette rentebeløpet ble betalt 10. mai 2005. Hans revisor har vist til låneavtalen fra 1. februar 2005 som grunnlag for rentebetalingen. Dersom det bare er tale om ett lån, slik både D, C og A hevder, skulle altså de rentene A hevder å ha betalt et halvt år senere, allerede være betalt i mai.

Opplysningene som er gitt i Ds selvangivelse, underbygger at rentene først ble betalt i 2006 sammen med innfrielsen av restgjelden. Det er på dette tidspunkt rentene tas til inntekt i Ds selvangivelse, mens selvangivelsen for 2005 viser en restgjeld på 200 000 kroner.

Det som finnes av tidsnær dokumentasjon, viser dermed at verken C, D eller A har oppfattet noen betaling fra A i 2005 som renter av gjeld til D. Det er først etter at bokettersynsrapporten

foreligger, og likningsmyndighetene har stilt spørsmål ved grunnlaget for fradragsføringen av «honoraret» til D, at forklaringen om rett til fradrag for gjeldsrenter blir gitt.

På dette grunnlag kan lagmannsretten ikke se at det er tilstrekkelig sannsynliggjort at A har krav på fradrag for betalte renter i 2005. Det er ikke gjort sannsynlig at han har heftet for noen gjeld til D. Det er ikke gjort sannsynlig at han har heftet for en renteforpliktelse på 1 million kroner overfor D. Det er heller ikke gitt noen opplysninger - ut over rene vitneforklaringer - om hvilket rentebeløp A måtte være ansvarlig for i forhold til C, og hvilken betydning det eventuelt måtte ha for As renteforpliktelse at han betalte seg ut av prosjektet åtte - ni måneder før det totale beløpet ble innfridd av C/Vekten Eiendom AS.

Det er i det hele tatt ikke fremlagt noen form for dokumentasjon som kan belyse hvilken underliggende avtale som måtte foreligge mellom A og C. På tross av et klart pålegg fra bokettersynsrevisor er det ikke fremlagt noe dokumentasjon for det prosjektet som A skal ha betalt seg ut av. Det er ikke opplyst hvor mange terminaler som faktisk ble innkjøpt, fra hvilken leverandør og til hvilken pris, og hvor mange som senere måtte være blitt solgt eller utleid. Ingen av de involverte kunne huske noe om dette under ankeforhandlingen. A har i denne sammenheng gjort gjeldende at disse opplysningene er uten betydning fra det tidspunkt A har opplyst at det var tale om gjeldsrenter. Til dette bemerker lagmannsretten at opplysningene i alle fall kunne vært egnet til å vise hvilken underliggende avtale som måtte foreligge mellom C og A.

Lagmannsretten kan heller ikke se at det er gjort sannsynlig at A har betalt renter til D, direkte eller via C. A har betalt 1 million kroner til C som videreførte disse til D. Beløpet er ikke kalt renter ved overføringen. C har i forbindelse med sin egen skattesak opplyst at han betalte en million kroner i renter 10. mai 2005, selv om disse først ble fradragsført året etter (og inntektsført av D året etter). C har i denne sammenheng vist til avtalen mellom ham og D 1. februar 2005 som grunnlag for rentebetalingen han selv foretok, og ikke til det lånet på 2,2 millioner kroner som skulle være gitt i juli 2004.

Det er riktignok slik at det er gitt en forklaring på de pengeoverføringene som er funnet sted mellom de tre partene som var involvert i prosjektet, som isolert sett passer med As forklaring om medansvar for gjelden til D. Dette kan likevel ikke være avgjørende når det mangler så mange opplysninger i saken, og de manglende opplysningene lett kan sette transaksjonene i et helt annet lys. Det samlede bevisgrunnlaget blir dermed lite robust.

Utgangspunktet for at bokettersynsrevisor stilte spørsmålet ved fradraget i næringsoppgaven for 2005, var at det ikke fantes dokumentasjon for at dette var en kostnad i næring, og ikke en kostnad som vedrørte A privat. Dette er fortsatt ikke oppklart på annen måte enn at A nå hevder at det er tale om renter på gjeld til D. Det foreligger som sagt ingen dokumentasjon som viser at betalingen 30. september 2005 gjaldt renter og ikke hovedstolen. Et annet forhold som kan føre til at pengeoverføringen fra A til C og D får en helt annen betydning, er den avtalen som ble funnet av skatteetaten ved gjennomgang av det materialet som ble speilkopiert fra As PC og mobiltelefon. Verken dato eller beløp stemmer overens med den forklaring som tidligere var gitt på den utbetaling som A hadde ført til fradrag. Denne avtalen kan etter sin ordlyd forstås som et nytt låneopptak. Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til hvilken betydning avtalen fra 8. oktober 2005 har; det er tilstrekkelig å peke på at det eneste partene synes samstemte om, er at det bare var tale om ett låneforhold. Ut over dette varierer forklaringene slik

det er redegjort for foran. Når det så, langt senere i prosessen, dukker opp enda en avtale om det samme beløpet (avtalen fra 1. februar 2005), og det ikke kan gis noen egentlig forklaring på sammenhengen mellom disse avtalene, er det i alle fall ikke mer sannsynlig enn andre mulige forklaringer at det er tale om en etterfølgende sikring av ett og samme låneforhold.

Lagmannsretten viser også til at det i tiden mellom de to avtalene datert 1. februar og 8. oktober 2005 er betalt 2 millioner kroner til D.

Etter dette finner lagmannsretten at det ikke er gjort tilstrekkelig sannsynlig at A har betalt renter av en gjeld som han var ansvarlig for, til D eller til C. Lagmannsretten er dermed enig med staten i at A ikke kan kreve fradrag for 500 000 kroner i likningen for 2005.

Det neste spørsmål som oppstår for lagmannsretten, er om det er grunnlag for å ilegge A tilleggsskatt, både ordinær og skjerpet tilleggsskatt, som følge av at han har gitt likningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med likningen for inntektsåret 2005.

Ordinær tilleggsskatt kan ilegges etter ligningsloven § 10-2 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. Partene er i dette tilfellet enige om at vilkårene for ordinær tilleggsskatt som et utgangspunkt er oppfylt, og lagmannsretten er også enig i dette. A oppgav til likningsmyndighetene at han hadde utbetalt et honorar på 1 million kroner til D, og dette var objektivt sett uriktig.

A gjør imidlertid gjeldende at han må fritas for tilleggsskatt etter bestemmelsen i ligningsloven § 10-3 første ledd fordi hans forhold må anses unnskyldelig på grunn av hans helsesituasjon på det tidspunkt selvangivelsen ble levert. Han har i denne sammenheng vist til at han på det tidspunkt slet med en alvorlig depresjon som også førte til at han hadde selvmordstanker. I tillegg var han sterkt plaget av øresus.

A har forklart seg om sine store helseplager på dette tidspunkt. Kravet til kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, gjelder også for de unnskyldningsgrunner som anføres. Lagmannsretten kan ikke se at staten i dette tilfellet har motbevist hans forklaring med klar sannsynlighetsovervekt.

Lagmannsretten er likevel kommet til at forholdet ikke kan anses som «unnskyldelig», som er lovens vilkår for å fritas skattyter for tilleggsskatt. I denne sammenheng viser lagmannsretten til at A er selvstendig næringsdrivende, og hadde vært det i mer enn 30 år på det tidspunkt han leverte sin uriktige selvangivelse for 2005. Han har selv forklart at han bare har ettårig handelsskole ved siden av folkeskolen, og at han av den grunn hele tiden har benyttet seg av regnskapsfører. Han må imidlertid ha bygget opp en betydelig erfaring som selvstendig næringsdrivende i alle disse årene. Det viktigste er imidlertid at han som selvstendig næringsdrivende har plikt til selv å sette seg inn i de regler som gjelder når man driver egen virksomhet. Det er hans eget ansvar at de opplysninger som gis til likningsmyndighetene, er korrekte og fullstendige. Det er også hans eget ansvar å sørge for at han til enhver tid besitter nødvendige kunnskaper og forutsetninger for å drive egen virksomhet.

Det er dermed vesentlig at en næringsdrivende som føler at helsesituasjonen er slik at han ikke kan følge opp driften, og særlig forholdet til kreditorer og offentlige myndigheter, enten trapper ned på driften eller sørger for å skaffe seg tilfredsstillende avlastning. A var i full virksomhet på dette tidspunkt. På tross av at A har benyttet regnskapsfører, var regnskapene for 2005 bare en oppstilling av 13 bilag til næringsoppgaven. Dette fremgår av bokettersynsrapporten. Mangelfull oppfølging av bokføring og håndtering av bilag kan i og for seg forklares med en depresjon. I dette tilfellet er likningsmyndighetene imidlertid gitt en positiv opplysning om utbetaling av et honorar som er ført til fradrag. Det er dermed ikke tale om unnlatelse av å gi opplysninger; derimot er det fremsatt et konkret krav om et fradrag på uriktig grunnlag. Hva enten det er A selv eller hans regnskapsfører som har satt opp selvangivelsen for 2005, må opplysningene om utbetalingen av 1 million kroner, og hva denne utbetalingen gjaldt, ha kommet fra A selv. Når disse opplysningene ikke er korrekte, kan forholdet ikke anses unnskyldelig.

Lagmannsretten tilføyer at den har vurdert om tidsforløpet i saken kan få betydning for spørsmålet om illeggelse av tilleggsskatt. Etter EMK artikkel 6 nr. 1 har enhver krav på å få avgjort en «straffesiktelse» mot seg «innen rimelig tid». Så vel ordinær som skjerpet tilleggsskatt regnes som en «straffesiktelse» i konvensjonens forstand. Dersom konvensjonen er brutt, kan skattyter ha krav på et «effektivt rettsmiddel» etter konvensjonen artikkel 13. Lagmannsretten legger til grunn at et slikt botemiddel vil kunne være at tilleggsskatt etter omstendighetene ikke ilegges.

Det avgjørende i denne sammenheng må være tidsforløpet fra det ble sendt varsel om endring av likningen og forslag om tilleggsskatt. I dette tilfellet forelå skatteetatens varsel 23. september 2010. A ble gitt frist for tilsvarende svar til 18. oktober 2010. Deretter har saken hatt en rimelig, om ikke helt rask, fremdrift med svar- og klagefrister frem til skatteklagenemndas vedtak ble truffet og saken brakt inn for domstolen. Lagmannsretten kan ikke se at det foreligger noe brudd på EMKs krav om avgjørelse innen rimelig tid, og det er derfor ikke behov for noe botemiddel i dette tilfellet.

A er videre ilagt skjerpet tilleggsskatt med ytterligere 30 prosent. De objektive vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er de samme som for ordinær tilleggsskatt, og disse vilkårene er dermed oppfylt. I tillegg kreves det at skattyter har utvist skyld i form av forsett eller grov uaktsomhet, og at skattyter forstod eller burde forstått at de uriktige eller ufullstendige opplysningene kunne føre til skattemessige fordeler.

Kravet til bevis for forsett eller grov uaktsomhet er det samme som i straffesaker.

Lagmannsretten må finne det bevist utenfor rimelig og fornuftig tvil at A forsettlig fremsatte krav på et fradrag på et uriktig grunnlag, eller at han utviste grov uaktsomhet i denne sammenheng.

I dette tilfellet er lagmannsretten kommet til at den ikke finner det tilstrekkelig bevist at A utviste grov uaktsomhet da han oppgav at han hadde utbetalt et honorar på 1 million kroner i 2005, og krevde fradrag for dette. Det er på det rene at pengene ble utbetalt, og lagmannsretten kan ikke se helt bort fra at A kan ha trodd at beløpet kunne karakteriseres som en fradragsberettiget utgift i næring. I så fall har han opptrådt uaktsomt. For at uaktsomheten skal sies å være grov i rettslig forstand, må den oppfattes som klart klanderverdig hensett til de krav som må stilles til selvstendig næringsdrivende skattytere. Samlet sett finner lagmannsretten at det ikke er ført tilstrekkelig bevis for dette. Lagmannsretten har i denne sammenheng også vurdert den

epostkorrespondanse mellom A og regnskapsfører som tingretten synes å ha lagt utslagsgivende vekt på. Lagmannsretten er for så vidt enig med tingretten i at tonen i denne epostutvekslingen kan tyde på en holdning til skattemyndighetene som ikke er helt ut lojal, men finner at dette ikke er tilstrekkelig som bevis for at den uriktige opplysningen i selvangivelsen var forsettlig eller grovt uaktsom da opplysningen ble gitt.

Etter dette er lagmannsretten kommet til at det ikke er grunnlag for å ilegge A skjerpet tilleggsskatt for inntektsåret 2005. Skatteklagenemndas vedtak må dermed oppheves for så vidt gjelder skjerpet tilleggsskatt.

Når det så gjelder sakskostnadene, konstaterer lagmannsretten at ingen av partene kan anses å ha vunnet ankesaken helt ut eller i det vesentlige. Det er derfor ikke grunnlag for å tilkjenne noen part erstatning for sakskostnadene etter tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Lagmannsretten har i denne sammenheng vurdert om staten kan sies å ha fått medhold «i det vesentlige», men er kommet til at et vedtak om skjerpet tilleggsskatt har en slik betydning for den ankende part, både økonomisk og prinsipielt, at det ikke kan anses som et krav av bagatellmessig betydning, som er tvistelovens forutsetning for å tilkjenne full erstatning for sakskostnadene.

Derimot må staten sies å ha fått «medhold av betydning» i saken, jf. tvisteloven § 20-3. Staten kan da tilkjennes erstatning for sakskostnadene dersom «tungtveiende grunner» tilsier det. Tungtveiende grunner kan i dette tilfellet være at spørsmålet om skjerpet tilleggsskatt var en forholdsvis begrenset del av saken, og at det alt vesentlige av sakskostnader må anses å være påløpt som følge av behandlingen av spørsmålet om rett til fradrag for anførte rentekostnader i 2005. På dette punkt er staten gitt medhold.

Lagmannsretten er likevel blitt stående ved at dette ikke kan anses som en tilstrekkelig tungtveiende grunn til å tilkjenne staten hel eller delvis erstatning for sakskostnadene. I denne sammenheng har lagmannsretten lagt særlig vekt på at det må anses å ha stor betydning for A at han ikke anses å ha opptrådt slik at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Når det også tas hensyn til at dette er en sak mellom en skattyter og staten, hvor skattyter er gitt delvis medhold, finner lagmannsretten at det ikke er grunnlag for å tilkjenne staten delvis dekning av sakskostnadene etter tvisteloven § 20-3. Hver av partene må dermed bære egne sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsrettens resultat i saken skal også legges til grunn ved vurderingen av sakskostnadsspørsmålet for tingretten. Spørsmålet om det, med lagmannsrettens resultat i saken, er grunnlag for å tilkjenne staten delvise sakskostnader for tingretten, står i samme stilling som for lagmannsretten. Etter dette gjøres det ikke endringer i tingrettens avgjørelse av sakskostnadsspørsmålet.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak 25. mai 2013 oppheves for så vidt A er ilagt skjerpet tilleggsskatt for inntektsåret 2005. For øvrig forkastes anken.*

*2. Sakskostnader for lagmannsretten tilkjennes ikke.*

# Tingrettsdommer

## SKN 15-047 Omklassifisering fra lån til utbytte, tilleggsskatt

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-11. Ligningsloven §§ 8-1, 9-6, 10-2 og 10-4.

**Haugaland tingrett:** Dom av 12. november 2014, **sak nr.:** THAUG-2014-24233

**Dommer:** Tingrettsdommer Per Annstein Aarvik.

**Parter:** A, B og A AS (for alle: advokat Gunstein Sveinall) mot Skatt vest (advokat Dag Steinfeld).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om uttak fra aksjeselskap skulle omklassifiseres fra lån til utbytte. A, som var eneeier, enestyre og daglig leder, hadde i 2007 og 2008 overført til sammen omtrent 10 millioner kroner fra sitt selskap. Retten la til grunn at låneopptaket og oppfølgingen av lånet hadde vesentlige innslag av materielle mangler, som klart talte mot å betrakte uttakene som lån i skatterettslig sammenheng. Uttakene måtte bedømmes i lys av at det måtte settes strenge krav til notoritet og realitet ved utlån fra aksjeselskap der låntaker er eneeier og enestyre og reelt daglig leder. Skattemyndighetenes omklassifisering til utbytte ble fastholdt, og ilagt tilleggsskatt opprettholdt.

Saken gjelder krav om opphevelse av vedtak om omklassifisering av midler til utbytte, truffet av skatteklagenemnda, subsidiært opphevelse av vedtak om ileggelse av tilleggsskatt. Det prinsipale kravet om opphevelse retter seg mot nemndas skatterettslige vurdering. Det subsidiære kravet er basert på at det ikke er adgang til å ilegge tilleggsskatt fordi skattyterne mener at det ikke er gitt mangelfulle eller uriktige opplysninger, jf. ligningsloven § 10-2 og § 10-4. Skattyterne har på samme grunnlag bestridt at det er adgang til å foreta endring som går mer enn to år tilbake, jf. ligningsloven § 9-6.

De tre saksøkerne er de tidligere ektefellene A og B. De ble etter det som er opplyst separert i 2011 og skilt i 2013. A AS er et holdingselskap med eierinteresser i ulike andre virksomheter som A har drevet og/eller driver. A er eneeier, styreleder og daglig leder i selskapet. B var i perioden saken gjelder varastyreleder i selskapet.

Saken gjelder midler som ble stilt til disposisjon for A, og reelt sett også for B, personlig ved utbetalinger fra selskapet. I deres selvangivelser er uttakene oppført som gjeld, fordelt med halvparten på hver av de daværende ektefellene. B er som følge av dette part i saken.

Det er uomstridt at de skatterettslige forholdene må bedømmes separat for de tre saksøkerne. Dette er også gjort i vedtaket fra skatteklagenemnda. Retten benytter i det følgende likevel, der

ikke annet er sagt, betegnelsen A som fellesbetegnelse for skattyterne, ettersom det er A som har handlet både på vegne av holdingselskapet og for de personlige skattyterne.

Hovedforhandling ble holdt tirsdag den 04. og onsdag den 05.11.2014. A møtte og avga partsforklaring. B var av retten og saksøkte gitt samtykke til å unnlate å møte. For staten møtte seniorskattejurist Snorre Farstad som partsrepresentant for staten ved Skatt vest. I tillegg var seniorskattejurist Anne Margrethe Haugen til stede under hele hovedforhandlingen til tross for at hun også avga vitneforklaring, i medhold av tvl § 24-6 (2).

Sakens tema er oppført gjeld som A i sin personlige selvangivelse har oppgitt med A AS som skyldner, i ligningsårene 2006, 2007 og 2008. I 2006 er beløpet kr 35 638. De samme beløpene er oppført i selskapets selvangivelser, og i selskapets næringsoppgaver er lånene ført opp som (post 1565) «kortsiktige fordringer mot eier/styremedlem for 2006,» hhv (post 1370) «fordring personlige eiere, styremedlem o.l.» for inntektsårene 2007 og 2008. A har forklart at beløpet oppgitt i 2006 er sammensatt av utlegg han har hatt i tilknytning til arbeidsrelaterte reiser mv, som er blitt belastet selskapet og følgelig fremstår som gjeld stiftet av ham personlig som låntager. Retten går ikke nærmere inn på dette påberopte gjeldsansvaret, som gjelder et beskjedent beløp.

I 2007 er imidlertid gjelden oppgitt til kr 3 605 609 og i 2008 til kr 5 305 310. Det er uomstridt at den dominerende delen av beløpet fra 2007 gjelder kjøp av en boligeiendom for kr 3 281 548. Retten legger også til grunn som uomstridt at beløpet ble tatt ut i direkte tilknytning til en budrunde om eiendommen der A fikk tilslaget og altså betalte eiendommen med midler fra selskapet.

Beløpet fra 2008 består av totalbeløpet fra 2007 og i tillegg halvparten av beløpet som ble tatt ut fra selskapet i tilknytning til kjøp av en båt. Båten kostet, etter nok et uttak for å dekke avgifter ved kjøp og registrering av båten, til sammen kkr 7 064 938 inkl avgifter. Det totale beløpet som nå var tilført fra selskapets midler utgjorde ved ligningen i 2008 følgelig kr 10 610 620, som ektefellene oppgav i sine selvangivelser som gjeld fordelt med en halvdel på hver.

Retten legger til grunn at også midlene til kjøp av båten, som ble tatt ut av selskapet i to omganger fordelt på kjøpesum for båten og deretter avgifter, ble foretatt relativt hurtig i tilknytning til kjøpsprosessen.

Saldo for selskapets oppgitte totale fordring mot ektefellene var ved utgangen av 2008 kr 10 421 332, som ved årets utgang ble ført over til konto 1360 «Lån A.» De ubetydelige avvikene i totalsum, jf foran, skyldes andre mindre transaksjoner mellom selskapet og A. De har ikke betydning for saken og berøres ikke nærmere.

A har i sin personlige selvangivelse ikke oppgitt rentefradrag for ligningsåret 2007, selv om selskapets oppgaver synes å uttrykke renteforpliktelse. Derimot har han fradragsført renter med kr 159 913 i 2008. B har også fradragsført renter med samme beløp.

I årsregnskapet for 2007 er det ikke gitt opplysninger om lån til aksjonær, men i note 3 til årsregnskapet for 2008 uttrykkes følgende:

*«I langsiktig fordring inngår lån til aksjonær med kr 10 780 619. Lånet løper avdragsfritt i ti år og forrentes med nibor pluss 0,9 prosentpoeng. Fordringen er sikret med pant i fast eiendom. Pantobligasjon var ikke tinglyst pr 31.12.2008, men styret vil påse at dette gjøres snarest.»*

Årsregnskapet for selskapet for 2008 ble fastsatt den 30.06.2009 og mottatt og godkjent av regnskapsregisteret i Brønnøysund pr 31.08.2009. Skatt vest gjennomførte imidlertid i tidsrommet 12.11.2009-10.12.2009 bokettersyn i selskapet A AS. Under bokettersynet la selskapet frem en udatert, ikke signert låneavtale, med selskapet som långiver og A og B som låntagere. Senere i prosessen er det vedlagt e-poster mellom selskapets regnskapsfører Terje Larsen og A, og mellom A og selskapets revisor Helge Vegrim. Retten legger til grunn som uomstridt at avtalen forelå i signert form den 31.08.2009, altså ca to og en halv måned forut for bokettersynet. Retten går nærmere inn på avtalen og refererer fra den i vurderingen nedenfor, men gjengir her at avtalen angir en lånesum på kr 12 mill, rentesats på tre måneder Nibor pluss 0,9 prosent p.a. som løper fra låneopptak med forfall til betaling årlig. Første rentetermin er angitt til 2009, og det er fastsatt forsinkelsesrente ved forsinket betaling. Det er fastsatt at lånet skal være avdragsfritt i ti år og deretter skal tas opp til ny vurdering. Innfrielsestidspunkt er ikke avtalt, men det er angitt gjensidig seks måneders oppsigelsesfrist og avtalen har klausul om mislighold.

Det er uomstridt at de regnskapsførte fordringene mot Terje og B ikke var pantesikret - slik låneavtalen forutsetter og slik det var forutsatt i noten til regnskapet for 2007 - da bokettersynet ble innledet høsten 2009. De daværende ektefellene eide i perioden saken gjelder to faste eiendommer, boligeiendommen gnr 102/53 i Karmøy kommune og fritidseiendommen gnr 2/913 på Hovden i Bykle kommune. Først i tilknytning til bokettersynet ble det fremlagt pantedokumenter, og disse ble først tinglyst i eiendomsregisteret den 05.07.2010. På dette tidspunkt hadde skattekontoret varslet om påregnelig omklassifisering.

De to eiendommene er, også i etterkant av bokettersynet, verdifastsatt/taksert til hhv kr 4 mill for eiendommen i Karmøy og kr 4,2 mill for eiendommen i Bykle, altså totalt kr 8,2 mill. A har forklart at intensjonen var å sikre lånet også ved pant i båten som ble kjøpt, men at dette ikke lyktes pga problemer ved registrering av båten i skipsregisteret.

Pr 05.07.2010 var det tinglyst pant med selskapet som panthaver, for kr 20 mill.

Etter varsel om omklassifisering, som saksøkerne ble gitt anledning til å imøtegå, fattet skattekontoret den 04.11.2010 vedtak med slik slutning:

«2006

*Alminnelig inntekt øker med kr 35 638 fra kr 497 800 til kr 533 018*

2007

*Alminnelig inntekt øker med kr 3 569 971 fra kr 1 251 938 til kr 4 821 909*

*Formuen øker med kr 3 573 316 fra kr 13 061 073 til kr 16 636 389*

*Økningen i formue legges til Karmøy kommune*

2008

*Alminnelig inntekt øker med kr 6 975 639 fra kr 625 505 til kr 7 601 144  
Negativ formue fra ektefelle faller vekk, samt at As formue økes med kr 1 784 702.  
Nettoformue økes således fra kr 25 944 685 til kr 27 729 387.*

*Økningen i formue legges til Karmøy kommune.*

*Tilleggsskatt ilegges med 30 % for hvert enkelt inntektsår med grunnlag i økt inntekt.»*

Skattekontoret la i sin begrunnelse hovedsakelig vekt på at låneavtalen ikke var etablert før lenge etter at uttakene var foretatt, at de ikke var styrebehandlet i selskapet eller behandlet av generalforsamlingen, at det ikke var etablert rettsvern mot tredjepart for sikkerhet i fast eiendom før endringssaken ble varslet, og at verdiene av de objekter som var stilt som pantessikkerhet ikke dekket fordringens størrelse.

Advokat Gunstein Sveinall påklaget rettidig vedtaket til skatteklagenemnda, ved e-post datert 21.12.2010 som ble fulgt opp med utfyllende bemerkninger til klagen ved brev av 11.01.2011 - som felles klage for A, B og A AS.

Skattekontoret innledet saksforberedende behandling, der advokat Sveinall senere ble gitt anledning til å komme med bemerkninger til nemndas innstilling til vedtak. Retten går ikke nærmere inn på saksbehandlingen, som det ikke er reist innsigelser mot utover at saken har trukket lenge ut i tid.

Under klagebehandlingen - etter det retten kan forstå som ny anførsel - anførte skattyterne at lånet var ment å være et fleksilån/rammelån, der låntagerne var innvilget et maksimalt lånebeløp og kunne disponere midler innenfor lånerammen. Det er opplyst at fleksilån ble lansert som lånetilbud fra banker og finansinstitusjoner fra omkring 2006. Retten behandler også rammelånsordningen i sin vurdering nedenfor, men viser til at nemnda forela saken for nemnds- og rettsseksjonen i Skatt vest og for Skattedirektoratet. Direktoratet publiserte så, forut for vedtaket i nemnda, den 06.02.2013 en generell prinsipputtalelse om «Fleksilån med kredittramme.»

Skatteklagenemnda fattet den 14.08.2013, i samsvar med skattekontorets innstilling følgende vedtak:

*«Når det gjelder skattemessig formue legges skattyters oppgave for det enkelte år til grunn.  
For øvrig opprettholdes skattekontorets vedtak.*

Saksøkerne har under hovedforhandlingen anført at skattemyndigheten har endret sine begrunnelser underveis i forvaltningssaken. For fullstendighets skyld gjengis her derfor også oppsummeringen i innstillingen til skatteklagenemnda:

#### *«2.3 Oppsummering*

*På grunnlag av drøftelsen ovenfor, finner skatteklagenemnda at transaksjonene mellom A AS og A mangler vesentlige elementer for et lån. Det at selskapet og aksjonær har gitt opplysninger om fordringen i sine selvangivelser, at det er beregnet renter som er akkumulert på saldo og at det i etterkant er laget et skriftlig dokument benevnt som*

*låneavtale trekker i retning av at det foreligger tilbakebetalingsplikt. I motsatt retning trekker imidlertid de forhold at det ikke er avtalt innfrielsestidspunkt eller tilbakebetalingsvilkår. Grunnleggende elementer for innfrielse av rammelån mangler, da det verken på uttakstidspunktene eller på det tidspunktet skattekontoret varslet om omklassifisering var tinglyst betryggende sikkerhet. Objektene som angivelig var stilt som pant hadde heller ikke slik verdi at kredittrammen ville være sikret med pant innenfor 60-80 % av eiendommenes verdi. Slik skattekontoret ser det er dette sterke holdepunkter for at det ikke er avtalt en tilbakebebetalingsplikt. I tillegg er lånet ikke behandlet av styrets organer og det forelå ikke låneavtale på uttakstidspunktene. At saldo er redusert med minimale beløp i forhold til lånesaldo og kredittramme og som til dels har karakter av korreksjoner i forbindelse med årsoppgjør, kan ikke anses som ledd i en planmessig nedbetaling av fordringen og viser ikke at tilbakebetaling er avtalt eller forutsatt mellom partene. Tar en også i betraktning at aksjonæren har full kontroll og alene bestemmer over utbetalingene fra selskapet finner skatteklagenemnda det ikke sannsynliggjort at det foreligger reell nedbetalingsplikt. Forholdet kan derved i skattemessig sammenheng ikke anses som et lån, men blir å behandle som et skattepliktig utbytte uten rett til skjermingsfradrag jf sktl § 10-1 første ledd jf § 10-12 andre ledd første setning.»*

I oppsummeringen ble det imidlertid lagt opp til endring av det opprinnelige vedtaket om korreksjon av skattemessig formue, slik at formuen ikke er blitt omklassifisert for det tre årene saken gjelder - slik det også uttrykkes i nemndas vedtak.

Advokat Sveinall reiste søksmål med krav om opphevelse av nemndas vedtak, ved stevning av 06.02.2014. Etter tilsvarende og ytterligere skriftlig saksforberedelse ble hovedforhandling holdt tirsdag den 04. og onsdag den 05.11.2014.

Partene førte totalt tre vitner, og foretok dokumentasjon som er registrert slik det er beskrevet i rettsboken. Det var enighet om at forvaltningsvedtakene som er truffet i saken er å anse som dokumentert i sin helhet.

### **As påstandsgrunnlag**

Spørsmålet gjelder omklassifisering av lånet til utbytte. Subsidiært gjelder kravet om det er adgang til å ilegge tilleggsskatt med 30 prosent, og om det er prosessuell adgang til å endre så langt tilbake i tid, jf ligningslovens § 9-5 og § 9-6 nr 3.

### **Omklassifisering av lånet**

Partene er enige om at det er tale om en objektiv vurdering, ikke at de private parter har forsøkt å kamuflere realitetene.

Det er enighet om at skattyter har bevisbyrden for de faktiske forhold, men den snus når ligningsmyndigheten vil sannsynliggjøre at opplysninger som er gitt er ufullstendige eller uriktige, jf Utv 2004 s 173, med dom avsagt av Frostating lagmannsrett.

1. Hva er det A har ment? Dette er et moment som skal tillegges betydelig vekt, jf Folkvord-Utbytte side 128 (JU 85). Det er ikke troverdigheten til ekteparet A som skal vurderes, for saken gjelder det objektive forholdet. Vitneforklaringene fra revisor og ikke minst

regnskapsfører Larsen, og As forklaring, avdekker hvor mye slurv, formelle svakheter og sendrektighet som Larsen gjorde seg skyldig i, tross opp til ti purringer fra As side. As frustrasjon førte til at han måtte be revisor om bistand. Troverdigheten til As styrkes av at han åpenbart hadde andre alternativer tilgjengelig for å skaffe kontantmidlene enn det aktuelle lånet. At dette er et relevant moment fremgår også av avgjørelsen i Utv 2004 (JU 47). I denne sammenheng vises også til Haalands artikkel i Revisjon og Regnskap (JU101). Det er all grunn til å fremheve hans uttalelse om omklassifisering som er så urimelig at «resultatet i seg selv er et motargument.»

2. As regnskap og selvangivelse, for selskapet og han og ektefellen personlig, underbygger anførselen om at lånet er reelt. Det foreligger bevisst omlegging av regnskapet i 2007 fra mellomregningskonto til konto for langsiktige fordringer, utført av regnskapsfører og revisor og akseptert av A. Ved disse regnskapsføringer var A i realiteten sjakk matt hva gjelder låneansvaret.

Telecomputingdommen [HR-2010-1072-A] representerer den høyeste rettskilde for denne vurderingen, og denne og Vrybloeddommen [HR-1998-19-B] er nøye analysert i artikkelen til Kaarbø/ Haugstvedt i Revisjon og Regnskap (JU 97). Vrybloeddommen gjelder etter forfatternes mening et tilfelle av kamuflasje, slik at saken har begrenset betydning som rettskilde.

3. Låneavtale og panteavtale er formalisert og juridisk bindende. Dette momentet har betydelig vekt i en rent objektiv vurdering. Skattemyndigheten har akseptert at avtalen er en avtale om lån som sådan, slik at det ikke er tale om tilblivelsesmangler eller kamuflering. Treghten ved formalisering av avtaleverket indikerer ikke noe om at A i virkeligheten ikke hadde til hensikt å betale ut lånet. Det fremgår også av dokumentasjonen at A har betalt renter. Telecomputingdommen gjaldt et tilfelle der det ikke forelå noen avtale, for et beløp på MNOK 390. Om det samme vises til Nodlanddommen og til Folkvords artikkel (JU95 flg). Av dette kan vi slutte at vilkåret om hvem som er forpliktet er oppfylt, det samme er lånebeløpets størrelse og rentebetingelser, selv om det forekommer innslag av slurv her. Det har ikke betydning at utarbeidelse av avtalen ble forsinket, basert på en objektiv vurdering. Vitneførselen bekrefter at regnskapsføreren var sendrektig i sin rådgivning, og det er dette - ikke manglende tilbakebetalingshensikt - som er årsaken til forsinkelsen. Skjæringstidspunktet er når ligningsmyndigheten innleder saken. Saksøkerne finner grunn til å påpeke at staten i sitt vedtak i realiteten fremsetter påstander om kamuflasje og illojal opptreden, men formelt hevder at vedtaket er basert på en objektiv vurdering av forholdet. Det har ikke betydning at A først fremla en usignert versjon av avtalen, for dette ble akseptert av ettersynsrevisoren og den signerte versjonen ble levert ved første og beste anledning. Også den manglende tinglysningen av pant må rubriseres som slurv og avdekker ikke noen manglende tilbakebetalingshensikt.
4. Tilbakebetalingsbestemmelsene  
Staten hevder at det ikke fremgår av låneavtalen hvordan lånes skal tilbakebetales eller når lånesum skal være innfridd. Her vises imidlertid til gjennomgåelsen av problemstillingen i Kaarbø/ Haugstvedt (JU96), og til Hjeltnesdommen. Av spesiell betydning i artikkelen er vurderingen av at oppsigelsesadgang er å likestille med tilbakebetalingsplikt. Av Folkvord

side 129 (JU86) fremgår at det ikke stilles rettslig krav om tilbakebetalingshastighet, og at dette må fastslås som gjeldende rett, jf Telecomputingdommen.

**5. Faktisk tilbakebetaling og renteberegning**

Det er ikke tvil om at foretatt tilbakebetaling skal tillegges stor vekt. Også her vises til Folkvord (JU85) og Haalands artikkel (JU103), samt Kaarbø-Haugstvedt (JU97).

**6. Sikkerhet**

Normalt må det foreligge sikkerhet, men hverken i Nodlanddommen, Hjeltnesdommen eller Telecomputingdommen forelå noen sikkerhet. Det er enighet om at pantesikkerhet er etablert. Selv om den ikke dekket det totale lånebeløpet, må det legges vekt på at meningen var å supplere sikkerheten med pant i båten. Det er i dag tinglyst pant i ny båt som sikkerhet for lånet. Videre vises til SR-Banks gjeldsfinansiering da skattegjelden ble betalt av A.

Det er grunn til å reagere sterkt mot at prinsipputtalelsen fra Skattedirektoratet benyttes som en rettskilde i en pågående prosess. Det vises til uttalelsen som er fremlagt fra Skattebetalerforeningen. På uttakstidspunktet forelå ikke slike retningslinjer som nå er fastsatt av Finanstilsynet. Det bestrides også at lånet innebærer et brudd på aksjelovens § 8-7, jf Zimmer-Aksjeutbytte (JU114).

**7. Fordeling av lån på annen måte enn aksjonærsits**

Det er enighet om uttalelsen fra (JU84) om evt skjev fordeling til aksjonærer, men retten må her basere seg på As uttalelse om hvorfor han ønsket at han og ektefellen skulle være medforpliktet,

**8. Manglende styrevedtak**

Det foreligger ikke entydige krav om styrebehandling og protokollering i rettspraksis, jf Folkvord (JU91). Ingen krav er stilt hverken i Telecomputingdommen, Nodlanddommen, Hjeltnesdommen eller øvrige fremlagte dommer. Skattemyndigheten må for øvrig vise konsekvens i vektleggingen i denne saken - for alle bevismomenter.

**9. Skyldnerens evne til tilbakebetaling**

Staten har i denne saken akseptert at skyldneren hadde og har full evne til tilbakebetaling, også refinansiering i ekstern bank om han vil. As sak er på linje med Hjeltnesdommen. Videre vises til Kaarbø/ Haugstvedt (JU97). A har og hadde normal lønn i tillegg som dekket normale leveutgifter, og en total finansiell styrke på MNOK 30-40.

**Oppsummering**

Søksmålet er tatt ut fordi det ikke foreligger noen linje i slike saksforhold, og staten skylder skattyter å by på en rød tråd i vurderingen.

Det foreligger ikke noe kamouflasjeforhold. Telecomputingdommen er da det grunnleggende element i gjeldende rett. As sak skiller seg fra Hjeltnes- og Nodlanddommen, fordi det ikke forelå sikkerhet i disse sakene. Det foreligger formell låneavtale, renteberegning, sikkerhet, låneforhold som er innarbeidet i regnskap og selvangivelse, revisor er gjort kjent med forholdene og uttakene er gått til løpende livsopphold. I saker hvor skattyter ikke har fått medhold, kjennetegnes ved at disse faktorene er fraværende.

Slurvenivået i de nevnte sakene er langt høyere enn i nærværende sak, selv om det erkjennes å foreligge slurv i As sak også. Statens holdning i denne saken innebærer en kraftig innsnevring av praksis, der det egentlig uttrykkes at dersom formalitetene ikke er til stede fra dag én, underkjennes lånet. Dette er helt i strid med rettspraksis hittil.

### **Subsidiære anførsler**

Saksøkerne bestrider at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i saken, slik at det ikke er adgang til å ilegge 30 prosent tilleggsskatt. Det vises her til Lofflanddommen (JU48), og til Zimmer-Matre (JU119). Spørsmålet er om skattemyndigheten er gitt en ledetråd til å lete, dvs om A ikke har fortalt om relevante omstendigheter i saken. A fastholder at det er gitt tilstrekkelig med opplysninger som gjorde ligningsmyndigheten i stand til å vurdere saken nærmere ved å innhente supplerende opplysninger. Det fremgår av Lærdalsaken at skattyter har rett til å være uenig med ligningsmyndigheten, uten at dette karakteriseres som brudd på opplysningsplikten. Det foreligger en relativt tung bevisbyrde for skattemyndigheten her, i form av krav til klar sannsynlighetsovervekt.

Det samme vurderingstema er relevant for endringsadgangen, jf lignl § 9-5 jf § 9-6 nr 3. Spørsmålet er om skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningslovens kap 4. Det gjøres gjeldende at staten ikke kan foreta omklassifisering for uttak i 2006 og 2007, pga at toårsfristen er overskredet.

### **As påstand**

#### ***Prinsipalt:***

1. Skatteklagenemndas endringsvedtak av 14.08.2013 for saksøkerne for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 oppheves. Ved ny ligning legges saksøkernes selvangivelser til grunn for ligningen.
2. Staten erstatter saksøkerne sine saksomkostninger med tillegg av forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

#### ***Subsidiært:***

1. Skatteklagenemndas endringsvedtak av 14.08.2013 for saksøkerne oppheves hva gjelder ilagt tilleggsskatt med 30 %.
2. Skatteklagenemndas endringsvedtak av 14.08.2013 for saksøkerne oppheves hva gjelder ilagt tilleggsskatt.
3. Staten erstatter saksøkerne sine saksomkostninger med tillegg av forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

### **Staten ved Skatt vests påstandsgrunnlag**

Spørsmål 1 gjelder omklassifisering. Generelt bemerkes at det foreligger rettspraksis som konkluderer med at skattyteren behandles ulikt skatte- og privatrettslig. Endringsvedtaket bygger i denne saken på at lånet ikke er lån, men utbytte. For selskapet er det imidlertid lagt til grunn at det foreligger et privatrettslig lån. Derfor er det upresist å hevde at saken bare gjelder om det

objektivt sett foreligger et lån. Reelt sett er omklassifisering ofte nær beslektet med det ulovfestede gjennomskjæringsbegrepet i skatteretten.

Det er imidlertid forutsatt at gjennomskjæring, i motsetning til omklassifisering, forutsetter illojalitet.

Det er en vulgarisering av temaet å redusere saken til spørsmålet om det foreligger et lån eller ikke.

Spørsmål 2 gjelder om det foreligger prosessuell adgang til å endre ligningen også for 2006 og 2007.

Spørsmål 3 gjelder om det er adgang til å ilegge individuell tilleggsskatt på 30 prosent for hver enkelt skattyter. Selskapet er ikke ilagt tilleggsskatt.

Spørsmålet er her på hvilket tidspunkt skattyterne evt har unnlatt å oppgi alle relevante opplysninger.

### **Rammelånet/fleksilånet**

Bevisførselen har avdekket at regnskapsfører Larsen ikke en gang har forsøkt å utforme noe som tilfredsstiller vilkårene for et rammelån. Skattyter har gjort gjeldende at det foreligger et rammelån/fleksilån. Dette skal avgjøres på uttakstidspunktet. Forelå et slikt lån da. Svaret er selvsagt negativt. Første gang begrepet rammelån/fleksilån ble tatt opp var i advokat Sveinalls tilsvær til endringsvarselet fra ligningsmyndigheten, datert 30.06.2010. Det ble da henvist til den rettslige situasjonen pr august 2009 - men dette tidspunktet er rettslig irrelevant.

Det er forut for 30.06.2010 ikke en snev av informasjon om at meningen har vært å opprette et rammelån.

Saken må sies å være bedre opplyst etter hovedforhandlingen enn på vedtakstidspunktet til skatteklagenemnda. A forklarte i retten at han bevisst ikke ønsket å skrive ned overkursfondet, fordi det var uro i ekteskapet. Han valgte bevisst ikke å skrive ned fondet, fordi han ønsket å finansiere boligkjøpet ved lån i selskapet. Hadde han tatt ut fra overkursfondet, ville uttaket ikke lenger ha vært særeiemidler, og det ønsket han selvsagt å unngå.

Og vi vet nå hva som skjedde: Ekteskapet er oppløst, og lånet er ikke betalt tilbake. Hvorvidt han kunne ha finansiert lånet på annen måte, er ikke avgjørende. Skattemyndigheten har konkludert med at han ikke ville ha kunnet betjene et ordinært lån på kr 10 mill, uten at det er avgjørende.

Det synes etter bevisførselen som i beste fall uklart hva A på uttakstidspunktene mente om transaksjonen. Hans dominerende tanke på uttakstidspunktet var at han ønsket å kjøpe en boligeiendom, og at han trengte rask tilgang til midler for å kunne betale for eiendommen. Det samme var tilfelle da båten ble kjøpt i 2008.

Påstanden om at det forelå en rammeavtale står i sterk kontrast til påstanden om at det foreligger en rammeavtale. Alt i dette lånedokumentet avviker jo fullstendig fra det som har med rammeavtale/fleksilånsbetingelser. De involverte har bevisst tåkelagt spørsmålet om

nedbetalings- eller tilbakebetalingsplan. Lånet er oppgitt å være avdragsfritt, skal kunne vurderes etter ti år, men kan på den annen sies opp med seks måneders varsel.

Lånet er reelt sett misligholdt allerede fra inngåelsestidspunktet, fordi den forutsatte pantesikkerhet ikke er etablert på noe tidspunkt. Alt ved låneavtalen underbygger påstanden om at låneavtalen bare er et rent revisordokument.

### **De sentrale momenter**

Staten fastholder den argumentasjon som er gitt i skatteklagenemndas vedtak, og gjengis her bare ved stikkord:

- Lånevilkår var ikke avklart på uttakstidspunktene
- Det er ikke betalt renter i 2007 ifølge As egen selvangivelse
- Det forelå ingen skriftlig avtale på uttakstidspunktet
- Det forelå ingen sikkerhet for lånet på uttakstidspunktet
- Da pantobligasjonene ble signert, var sikkerheten mindreverdig
- Pantobligasjonene fikk ikke rettsvern før i 2010
- Det ble ikke foretatt noen styrebehandling i selskapet og/eller behandling i generalforsamling av lånet, jf aksjelovens § 3-8
- Det foreligger ikke noter i selskapets regnskap om lånet saken gjelder

Staten påstår ikke at det foreligger ubetinget krav om skriftlighet, sikkerhet, styrebehandling mv, men at de anførselspunkter som er oppført ovenfor til sammen utgjør betydelige bevismomenter i As disfavør.

### **Rettslige temaer**

Utgangspunktet er skl § 10-11 (1) og (2). Det foreligger utvilsom en utbetaling, til nærstående. Spørsmålet er om dette var vederlagsfrie overføringer, eller om midlene skulle betales tilbake, er egentlig en ren bevisvurdering. Spørsmålet er om det reelt sett, på utbetalingstidspunktet, forelå en tilbakebetalingsplikt. Statens bevisbyrden er begrenset til ren sannsynlighetsovervekt. Skattyter har ansvaret for opplysning av saken, ligningsmyndigheten bestemmer basert på dette hvilket faktisk grunnlag avgjørelsen skal baseres på.

De relevante momentene er listet opp i ABC-ligningen (JU318-319). I lys av de krav som er oppstilt der, fremstår hele det skriftlige materialet som mangelfullt. Opplysningene om rentebetaling avviker i As personlige selvangivelse fra de opplysninger som er gitt i selskapet.

Ville A ha kunnet finansiere en tilbakebetaling? Han hevder selv at dette var helt uproblematisk, noe som fremstår som et rent postulat.

As krav om å møte en rød linje i skattemyndighetens praksis er ikke lett å imøtekomme - essensen er jo at det må foretas en helhetsvurdering av alle momenter i saken.

Zimmer (JU349) slår fast det innlysende i at lån skal betales tilbake. Det er realiteten, ikke benevnelsen skattyter har gitt, som er avgjørende for saken. Spørsmålet om tilbakebetalingsplikt foreligger er et bevisspørsmål, og er vanskelig fordi skattyter ofte sitter på begge sider av bordet - som her. Skattyter har bevisbyrden for at utbetalingen er å anse som et lån. Dess mer formalisering som er gjennomført, jo mer trekker det i retning av at et reelt lån foreligger.

A har fremhevet Hjeltnesdommen som støtte for det syn at skattyter kan få medhold selv om dokumentasjonen som foreligger var mangelfull. Saksforholdene er imidlertid sammensatt, og kan ikke uten videre benyttes som avgjørelsesgrunnlag i andre saker. I Hjeltnesdommen var det skriftlig avtale om årlig nedbetaling av lånet med kr 200 000 pr år, og at nedbetaling var foretatt. Dette faktiske forhold gjør at saken skiller seg vesentlig fra forholden i nærværende sak.

Staten fastholder at partenes etterfølgende betegnelse av forholdet er skatterettslig irrelevant. Matre har i forelesningen «Bevis i skatte- og avgiftssaker» med henvisninger til rettspraksis påpekt at at partenes betegnelse på transaksjonen tillegges mindre vekt på områder med avtalefrihet (JU 64 og 76). Tilsvarende uttaler Zimmer at det reelle forholdet er avgjørende (JU 350).

Bevisvurderingen som skal foretas retter seg mot nemndas vurdering. Etter statens mening er nemndas vurdering styrket, i lys av bevisføringen i saken.

Det er lagt til grunn manglende notoritet fra skattyters side på uttakstidspunktet. Fra UTV-2006-1146 vises til uttalelsen om at skattyteren i hele det aktuelle selskapets levetid hadde «vært styreformann, daglig leder og eneste ansatt i tillegg til at han var aksjonær.»

Revisor i A AS var ikke involvert overhodet på uttakstidspunktet. Hans arbeid med saken startet først året etter. Det vises til Vrybloeddommen, Rt-1998-383, der det er vektlagt at skattyteren også var enestyre i selskapet og reelt utbetalte til seg selv.

Tilsvarende uttalelse er gitt i LB-2009-184718: Da utbetalingene startet, forelå det ingen skriftlig låneavtale. Det var ikke avtalt noe fast lånebeløp, og heller ikke var det avtalt noe om renter og tilbakebetaling. Slik er situasjonen også i nærværende sak. Først i 2009 kommer den omstridte avtalen, som gjennomgående har svært vage formuleringer om tilbakebetaling. Det uttrykker avdragsfrihet i ti år, og skal så revurderes - men långiver og låntager er her samme person og har sammenfallende interesser.

Tilsvarende påpeking er foretatt i UTV-2010-1114.

Nemnda har påpekt den manglende saksbehandling hos selskapet som långiver, jf aksjelovens § 3-8 og § 8-7. Her vises til UTV-2004-275, der retten behandler konsekvensen av at låneopptaket ikke var styrebehandlet, og betydningen av å stille krav for å unngå å skape inntrykk av muligheten til å bruke selskapet som «sin private lommebok.»

Staten fastholder at adgangen for A til å kunne foreta alternativt skattefritt uttak ikke er relevant for saken. Men under hovedforhandlingen er det jo også kommet frem at overkursfond-alternativet jo bevisst var valgt bort av A.

For øvrig viser staten til en lang rekke avgjørelser der fraværet av skriftlig avtale har vært et vesentlig tema ved bedømmelsen av saken.

I oppsummeringen kan det konstateres at ikke noe er avtalt på uttakstidspunktet, og heller ikke stilt sikkerhet, noe som i denne avtalen etter sin ordlyd innebærer at lånet var misligholdt allerede

på signeringstidspunktet. Det er tydelig at avtalen ikke hadde noen realitet eller hadde hatt en realitet, da den ble fremlagt i signert form.

Sikkerheten har nødvendigvis en sentral plass i bevisbildet. Den ble etablert først i 2010, og var da klart utilstrekkelig til å sikre den totale gjelden, da og i fremtiden. Her vises også til Zimmer (JU352), som uttrykker at tilbakebetalingsplikten kan fremstå som så teoretisk at den ikke kan tillegges vekt. Haaland (JU361) uttaler det samme.

Samtlige bevismomenter som er trukket frem er relevante - fra begge parter - og trekker i stor grad i motsatt retning. Bevisvurderingen er en helhetsvurdering, der samtlige momenter må vurderes samlet. Det er ikke tvil om at nemnda har vurdert bevisene korrekt i denne saken.

### **Endringsadgangen for 2006 og 2007**

Denne adgangen må vurderes for hvert enkelt skattesubjekt. Anførselen er ikke aktuell for B, som bare har fått fastsatt endringer for 2008. Det rettslige fundamentet er å finne i Lofflanddommen, Rt-1992-1588, der det legges opp til en objektiv vurdering av hvilke opplysninger som burde ha blitt gitt, og det er også sitert fra dommen i nemndas avgjørelse på side 15.

I denne saken foreligger det sprikende opplysninger om låntager hadde renteplikt. Videre foreligger det en rekke enkeltfaktorer som åpenbart utløste opplysningsplikt overfor skattemyndigheten. En avkryssing i rubrikken i selvangivelsen er ikke tilstrekkelig til å ivareta opplysningsplikten.

Hjemmelen for å ilegge tilleggsskatt er lignl § 10-2 jf § 10-4. Spørsmålet er om det foreligger unnskyldelig forhold fra skattyters side, noe som også skal vurderes av ligningsmyndigheten av eget tiltak. Det er noe ulikhet i vurderingen om grunnlaget for tilleggsskatt sammenlignet med endringsadgangen, jf lignl § 9-6, fordi bevisbyrden er ulik - for at tilleggsskatt skal kunne ilegges er det et vilkår om klar sannsynlighetsovervekt.

Staten ved Skatt vests *påstand*:

1. Staten frifinnes.
2. Saksøkte tilkjennes saksomkostninger med tillegg av renter fra 14 dager etter dommens forkynnelse.

### **Rettens vurdering**

Retten er kommet til at skatteklagenemndas vedtak må stadfestes i sin helhet, og redegjør i det følgende først for hovedspørsmålet som gjelder omklassifisering av det regnskapsførte lånet til skattepliktig utbytte, deretter for de to subsidiære anførslene som gjelder adgangen til å ilegge tilleggsskatt og omfanget av adgangen til å fastsette endringer bakover i tid.

### **Omklassifiseringsspørsmålet**

Partene er enige om at spørsmålet om omklassifisering av uttakene må vurderes på objektivt grunnlag, og at det ikke er tale om bevisste forsøk på å kamuflere utbytte. Slik retten vurderer saken, er imidlertid realiteten vurderingen langt på vei parallell med en vurdering av hvorvidt det er grunnlag for gjennomskjæring. Retten er henvist til å bedømme realiteten i de disposisjoner som er foretatt, selv om det ikke er subjektivt grunnlag for å klandre de involverte.

Retten mener at historikken i saken har avgjørende betydning for hvordan disposisjonene reelt må bedømmes. I historikken finner retten ikke noen grunn til å gå detaljert inn på den beskjedne lånefordringen fra 2006, selv om den er en del av saken. Isolert sett ville denne fordringen pga sin beskjedne størrelse etter alt å dømme bare ha ført til en teknisk korreksjon, og skatteendringen for dette forholdet utgjør isolert sett et beskjedent beløp.

Den relevante historikk i saken starter med at A hadde behov for rask tilgang til midler i tilknytning til et eiendomskjøp i 2007. Det er ikke omstridt at han ivaretok dette behovet ved å ta ut drøyt tre millioner kroner da han fikk tilslag ved kjøpet. A har anført at han ikke hadde behov for noe lån, ettersom han hadde frie midler i selskapet som kunne tas ut skattefritt. I tillegg til betydelig egenkapital hadde selskapet et overkursfond på nærmere ti millioner kroner som han kunne ha benyttet.

Etter gjeldende rett kan skattyteren ikke påberope seg at han kunne ha innrettet seg på annen måte for å unngå den skatteplikt som hevdes å foreligge. Det er de disposisjonene skattyter har valgt å foreta som skal etterprøves. Retten aksepterer at dette faktum styrker anførselen om at det ikke foreligger forsøk på kamouflasje. Etter bevisførselen synes det imidlertid klarlagt at A bevisst ikke ønsket å benytte overkursfondets midler, hverken da han kjøpte eiendommen i 2007 og båten i 2008. Bakgrunnen for dette var problemer i ekteskapet, som da også endte i samlivsbrudd. Uttak fra overkursfondet ville ha redusert hans særmidler, mens lånet innebar at han og ektefellen heftet i fellesskap for de nye forpliktelsene. De tilgjengelige midlene i overkursfondet betraktes derfor som irrelevant for saken, og berøres ikke nærmere.

Det sentrale spørsmålet i saken er om det dokumenterbare bevismaterialet i saken viser at det på uttakstidspunktene ble etablert et reelt låneforhold mellom låntagerne og selskapet. Denne vurderingen må baseres på en individuell bedømmelse av dokumentasjon og øvrige opplysninger i saken, og sammenligning med rettspraksis gir ikke avgjørende veiledning.

Det sentrale i saken er etter rettens mening at opplysningene som gis om låneforholdet i regnskapene for 2007 og 2008 etterlater et inntrykk av at låneopptaket ble overfladisk behandlet, og at det betydelige låneansvaret i flere år også fikk svært lemfeldig behandling. Da en mer formalisert låneavtale forelå, like før bokettersynet, hadde den en utforming som forsterker inntrykket av at A neppe har hatt stor bevissthet om det nærmere innholdet av den tenkte avtalen.

A har i klagebehandlingen anført at forutsetningen fra første stund var å etablere et fleksilån eller rammelån. Retten finner det da påfallende at en slik avtale ikke ble utformet da låneforholdet endelig ble søkt formalisert, to år etter at det første store uttaket fant sted.

Avtalen som ble fremlagt i signert stand, udatert, har etter rettens oppfatning heller ikke et innhold som på noe punkt peker mot at det har vært hensikten å etablere et fleksilån.

Fleksilånsordningen kjennetegnes ved at låntageren bevilges et maksimumsbeløp som kan lånes. Når lånet er inngått, avgjør låntageren selv hvor stor del av lånerammen som benyttes, og han betaler rente av lånesummen som reelt er tatt i bruk. Renteforpliktelsen antas å variere. Ett alternativ er at kunden forplikter seg til løpende å gjøre opp skyldig rente, men en vel så vanlig ordning antas å være at rentene belastes lånekontoen, slik at det er opp til låntageren om han

ønsker å innfri renteforpliktelsen løpende. Fleksilånsordningen innebærer også at låntageren til enhver tid kan foreta innbetalinger som reduserer hovedstolen og dermed også renteforpliktelsen.

Den grunnleggende forutsetningen for å innvilge fleksilån er at låntageren kan stille realsikkerhet - normalt i fast eiendom - og at det er betydelig margin mellom panteobjektets verdi og lånet, slik at mislighold av lånet med påfølgende tvangsrealisasjon fører til at långiveren får dekket sitt tilgodehavende. Disse grunnforutsetningene tilsvarer ordinære låneforhold med pant i fast eiendom. Den avgjørende ulikheten mellom ordinære lån med pantesikkerhet og fleksilån er at sistnevnte kan betegnes som bevilgning til et lån med maksimalbeløp - inkl påløpte renter - pantesikret med vanlig termin. Størrelsen på det reelt rentebærende lånet bestemmes deretter av kundens bruk av hele eller deler av lånerammen, og evt nedbetalinger. Ved ordinære låneopptak med pantesikring, utbetaler banken totallånet til låntageren.

Den udaterte låneavtalen som er fremlagt er følgelig misvisende på sentrale punkter, om den skulle påberopes å være en fleksilånsavtale. Terje og B erkjenner ifølge avtalen være «A AS eller ordre skyldig kr 12.000.000 - kronertolvmillioner -». Etter en fleksilånsavtale har banken bevilget et maksimalbeløp, og kunden har i utgangspunktet ikke noen reell gjeld, og heller ikke renteforpliktelser, før lånerammen tas i bruk. I realiteten kan lånekunden betjene det bevilgede lånet ved å betale et beskjedent periodisk gebyr for selve avtalen. Trekket ikke lånemidler, påløper utover dette ingen rente eller andre omkostninger. Når kunden så benytter lånebevilgningen, beregnes rente av den del av lånet som til enhver tid er tatt i bruk, innenfor den totale rammen, til denne evt er fylt.

Etter rettens oppfatning må derfor avsnittet om forsinkelsesrenter kunne karakteriseres som malplassert i en fleksilånsavtale, fordi renter automatisk belastes den delen av lånet som er trukket på av låntageren.

Retten trekker etter dette den konklusjon at låneforholdet først ble formalisert lang tid etter at uttakene fant sted, og at formaliseringen gir inntrykk av å være et hastverksarbeid. Det kan synes som om argumentasjonen om fleksilån først gradvis er modnet etter at avtalen ble lagt frem og bokettersyn og skattesak ble innledet. Saksøkerne hadde da i lang tid hatt oppfordring til å skape notoritet, og retten må legge til grunn at de uten problemer kunne ha fått bistand til å utforme en fleksilånsavtale etter mønster fra bankenes formularer. Når dette ikke er gjort, skapes et tydelig inntrykk av at kontantuttakene er det som har hatt prioritet, og at det ikke er lagt særlig anstrengelse i saksbehandlingen tilknyttet låneopptaket.

Det er uomstridt at de uttak som skattyterne betegner som lån ikke ble pantesikret før i 2010, etter at bokettersyn var avsluttet, og at pantedokumenter ikke forelå da ettersyn ble innledet. I note til årsregnskapet for 2007 gis det uttrykk for at pantesikringen ikke var effektivt, men at dette ville bli brakt i orden innen kort tid. Den pant som er beskrevet i låneavtalen fra august 2009 var følgelig ikke etablert, slik at avtalen reelt kan sies å være misligholdt allerede ved inngåelsen. Realiteten er imidlertid at hverken låneavtalen slik den er formulert eller en adekvat fleksilånsavtale ville ha blitt innvilget til A av en utenforstående finansieringskilde uten at pantesikkerheten var til stede på forhånd.

Saksøkerne har reagert sterkt på at Skatt vest innhentet uttalelse om krav til lånebetingelser mv i tilknytning til klagebehandlingen. Retten har forståelse for at dette kan oppfattes som et forsøk på

å etablere ønsket rettskildestøtte under prosessen, og legger ikke uttalelsen vekt. Den synes for retten imidlertid ikke uttrykk for annet enn det som antas å følge av vanlig praksis ved innvilgelse av lån med realsikkerhet.

Hvorvidt det kreves at lånesikkerheten dekkes ved at lånet utgjør 60, 70 eller 80 prosent er av liten betydning i saken. Pantesikkerheten i fast eiendom som låntagerne kunne stille, utgjorde på avtaletidspunktet kr 8,2 mill, om lag to millioner kroner lavere enn gjelden som allerede var etablert. Det er åpenbart at en utenforstående långiver ikke ville ha innvilget ordinært pantelån på dette grunnlaget. As intensjon var å stille tilleggssikring i båten han hadde kjøpt, men han lyktes ifølge sin forklaring ikke pga problemer med registrering i det aktuelle skipsregister. Det er usikkert om en slik sikkerhet ville ha blitt godtatt, av en nøytral långiver, på linje med pant i fast eiendom, men avgjørende for retten er at A hverken på uttakstidspunktene eller senere var i stand til å stille sikkerhet som tilfredsstilte selv de mest liberale lånevilkår.

Saksøkerne har tatt som utgangspunkt at låneprosessen inneholder slurv og formalfeil. Dette er etter rettens mening ikke noen dekkende beskrivelse. Låneopptaket og oppfølgingen av lånet har vesentlige innslag av materielle mangler, som klart taler mot å betrakte uttakene som lån i skatterettslig sammenheng.

I tilknytning til de formelle manglene har saksøkerne henvist til Telecomputingdommen, Rt-2010-790, og har anført at dommen representerer gjeldende rettstilstand. Dette gjelder for det første formelle krav til skriftlighet, jf avsnitt (45):

*«Etter aksjelovene skal vesentlige avtaler mellom konsernselskaper foreligge skriftlig, se allmennaksjeloven § 3-9 første ledd andre punktum og aksjeloven § 3-9 første ledd andre punktum. De kapitaloverføringer vi står overfor er vesentlige, og uavhengig av om de hadde karakter av lån eller egenkapitaltilskudd, skulle de derfor ha vært avtalt skriftlig. Skriftlighetskravet er imidlertid ingen gyldighetsbetingelse, og da det uansett skulle ha foreligget skriftlig avtale vil manglende skriftlighet ikke bidra til å avklare kapitaloverføringens karakter.»*

Dette syn kan uten videre legges til grunn også i nærværende sak. Retten betrakter ikke mangelen på skriftlighet som en ugyldighetsgrunn isolert sett, men mener at den bidrar sterkt til å underbygge vurderingen av hva som er realiteten i saken - sammenholdt med forhold som er redegjort for ovenfor.

Saksforholdet i Telecomputingdommen skiller seg for øvrig betydelig fra nærværende sak, ettersom den gjelder overføringer fra mellom selskaper i samme konsern, ikke privatuttak som i foreliggende tvist. Forskjellen kommer etter rettens mening til syne i avsnitt (61):

*«Såfremt TCs tap ved en omklassifikasjon fra lån til egenkapitaltilskudd ikke kan fradragsføres som tap på aksjer, vil valget av finansieringsform få betydning for størrelsen av den skattbare inntekt. Det er imidlertid ikke fradragsretten som har begrunnet valg av finansieringsform. Valget av finansieringsform har en selvstendig forretningsmessig begrunnelse. Det er heller ikke valget av finansieringsform som har forårsaket at selskapets faktiske nettoinntekt er blitt redusert. (Rettens understreking). Det tap TC er blitt påført,*

*skyldes ikke valget av finansieringsform, men at satsingen på det amerikanske markedet ikke ble vellykket.»*

Retten legger til grunn at Høyesterett i Telecomputingdommen, etter å ha slått fast at brudd på formelle regler ikke nødvendigvis påvirker gyldigheten av en transaksjon, baserer sin vurdering på reelle forretningsmessige omstendigheter. Overføres dette til nærværende sak, kan det konstateres at lånetransaksjonen ikke har noen forretningsmessig interesse for A AS utover å etablere en betydelig fordring overfor eierne. Uttaket av midlene hadde utelukkende til formål å ivareta As private interesser.

Uttaket må da bedømmes i lys av at det må settes strenge krav til notoritet og realitet ved utlån fra aksjeselskaper der låntageren er eneeier og enestyre og reelt daglig leder. A har, som ansvarlig og enerådende i selskapet, stilt midler til disposisjon for seg selv. I låneavtalen som er fremlagt heter det at lånet er «avdragsfritt i 10 år og tas deretter opp til ny vurdering.» Denne vurderingen tilligger, slik eierforholdet er i dag, A selv. Han er da representanten for långiver som skal vurdere om lånet skal forlenges, og nedbetalingsklausulen må da betraktes om en ren konstruksjon. Det samme gjelder klausulen om innfrielse, der det er angitt at lånet kan sies opp med seks måneders varsel.

I lys av dette tillegger retten det ikke vesentlig vekt at låneforholdet hverken på utbetalingstidspunktene eller senere ble styrebehandlet. Nettopp det forhold at A representerte både långiver og låntager tilsier at unnlatelse av styrebehandling i seg selv kan ses på som en formalfeil uten selvstendig betydning. Dersom alle andre sider ved etablering av låneavtalen hadde vært tilfredsstillende ivaretatt, ville unnlatt styrebehandling neppe ha blitt tillagt avgjørende vekt i en skatterettslig vurdering. Retten ser imidlertid unnlatelsen i sammenheng med de vesentlige øvrige forsømmelser og uklarheter i det påståtte låneforholdet.

Kravet til notoritet og realitet i lån fra virksomheter til eneeier eller dominerende eier er behandlet i en rekke rettsavgjørelser. Retten tar utgangspunkt i følgende, generelle uttalelse i Rt-1998-383, Vrybloeddommen:

*«Skattyter og i tilfelle selskapet må fremskaffe det faktiske grunnlag for og sannsynliggjøre at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån. Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før likningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket (rettens understreking), foreligger en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og (rettens understreking) når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.»*

I Borgarting lagmannsretts dom LB-1998-2186 uttrykkes følgende:

*«Disse utestående beløp ble ikke behandlet som lån til Atle Haga etter de krav aksjeloven stiller. Lovens § 12-10 (loven av 1976) stiller krav om at aksjonær som opptar lån i selskapet skal stille betryggende sikkerhet for lånet. Det er erkjent at slik sikkerhet ikke ble stillet av*

*Haga. Det er også erkjent at lånene ikke ble formalisert ved styrebeslutninger i selskapene eller ved gjeldserklæringer som kunne tale for at det forelå reelle lån. Disse brudd på aksjelovens er ikke avgjørende for klassifiseringsspørsmålet, men trekker avgjort i retning av en kritisk skatterettslig vurdering av lånene (rettens understreking).*

I Frostating lagmannsretts dom LF-1998-395 uttrykkes følgende:

*«Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan ikke legges avgjørende vekt på forholdet til aksjeloven § 12-10. De ulike momenter beskrevet ovenfor må imidlertid tillegges betydelig vekt.*

...

*At selskapet samtidig i 1989 oppga utbetalingene som lån til aksjonær og i 1990 som langsiktig fordring er ikke i denne sammenheng av særlig betydning.»*

Fra Frostating lagmannsretts dom LF-2003-5896 gjengis følgende:

*«Med den nære tilknytning som det er mellom X og A som eneeier gjennom Y, må det etter lagmannsrettens syn stilles større krav til notoritet og formell behandling enn hva som gjelder for andre ansatte i bedriften. Dersom det gis et inntrykk av at den dominerende eier bruker bedriften som sin private lommebok, vil omklassifisering til lønn være nærliggende.»*

Retten gjengir fra Hålogaland lagmannsretts dom LH-2007-39771 følgende:

*«I nærværende sak foreligger ikke skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon for låneforholdet. Det er heller ikke fastsatt noe skriftlig verken om lånebeløp, tilbakebetalingstid, renter eller sikkerhetsstillelse. Lånet er heller ikke behandlet i selskapets organer, verken styre eller generalforsamling. A har som styreleder undertegnet årsregnskapene hvor lånet fremgår av balansen og notene. Slik behandling tilfredsstillende åpenbart ikke aksjelovens krav om minimum styrebehandling. I det hele synes As tanker om lånet å være svært diffuse. På tidspunktet for overføringene hadde han ikke tanker om de helt sentrale forhold i et normalt låneforhold, som blant annet nedbetalingstid og rentesats. I tillegg til å ivareta egen privatøkonomi, hadde han som daglig leder og styreleder i selskapet lovpålagt plikt til å ivareta selskapets økonomiforvaltning på betryggende måte. Det var av svært stor betydning for selskapet at lånet var sikret på tilfredsstillende måte på As hånd. Eventuelle betalingsproblemer hos ham ville i sin tur kunne lede til økonomiske problemer for aksjeselskapet (rettens understreking).*

Saksforholdene fra dommene det er sitert fra er innbyrdes ulike, og har både likheter og ulikheter med saksforholdet i nærværende sak. Borgarting lagmannsretts dom LB-2009-32916 - Hjeltnesdommen - synes å kunne tolkes om et eksempel på noe mer liberale krav for å kunne anerkjenne utbetalinger som et reelt låneforhold.

Retten mener imidlertid at det ikke er holdbart å påberope opplysninger fra selvangivelser og næringsoppgaver alene som grunnlag for å hevde at et reelt låneforhold foreligger, jf det siterte fra LF-1998-395. Det må videre legges avgjørende vekt på at både utbetalingen av drøyt kr 3 mill

i 2007 og de to utbetalingene ved båtkjøpet til sammen over kr 7 mill i 2008, ble foretatt uten at låneforholdet ble søkt formalisert på noen måte, uten at notoritet om låneforholdet ble ivaretatt ved styrebehandling, og uten at sikkerhetsstillelse ble etablert.

Det er vanskelig å akseptere disse manglene som formalfeil, slik skattyterne har tatt som utgangspunkt. Selv om skriftlig avtale formelt forelå forut for at bokettersyn ble innledet, ble den utarbeidet året etter at det siste, store uttaket ble foretatt og hadde et innhold som altså bærer preg av hastverksarbeid. Retten antar at skattyternes forsøk på å rette oppmerksomheten mot fleksilånsordningen for en stor del er motivert av å skulle forklare omstendighetene ved uttak - der betydelige beløp umiddelbart er stilt til disposisjon ved enkeltstående anledninger for å finansiere store, private investeringer fra As side. Når notoriteten i avtaleforholdet da ikke ivaretas, må skattyterne i dette tilfelle ha tvilsrisikoen for at låneforholdet skal betraktes som reelt i en skatterettslig vurdering. Unnlatelsen av å sørge for sikkerhetsstillelse taler i samme retning. Og når det avtaledokumentet som er fremlagt, også må betraktes som diffust - i hvert fall om det skal påberopes som et bevis for at det er etablert fleksilån - mener retten at det er klar sannsynlighetsovervekt for at uttakene må omklassifiseres til utbytte.

Etter rettens syn er størrelsen på uttakene i seg selv en faktor av betydning. Dersom det hadde vært tale om mindre mellomregningsforhold - som beløpet fra 2006 gjelder - ville en reell vurdering kunne ha talt for mindre strenge krav til notoritet, særlig om praktiske faktorer tilsa et slikt låneforhold. Saken gjelder imidlertid i det alt vesentlige betydelige utbetalinger, som selv ut fra soliditeten i A AS må karakteriseres om en inngripende transaksjon. Manglene ved saksbehandling og vilkår ved låneopptak må da tillegges stor vekt.

Avtaleforholdet er beskrevet i det fremlagte dokumentet beskriver etter rettens syn et låneforhold uten reelt tilbakebetalingstidspunkt, og det er innrettet slik at A reelt selv bestemmer om det skal løpe på ubestemt tid.

Retten mener i lys av dette at kravet om å oppheve ligningsvedtaket ikke kan føre frem.

#### **Adgangen til å ilegge tilleggsskatt og til å endre ligningen for 2006 og 2007**

Partene er enige om at saken ikke gjelder forsøk på bevisst kamuflasje av skattbart utbytte, og retten har basert sin vurdering på hvordan uttakene objektivt fremstår. Saksøkerne har subsidiært anført at det da ikke er adgang til å ilegge tilleggsskatt etter ligningslovens § 10-2 nr 1, fordi det forutsetter at skattyteren bevisst, evt kvalifisert uaktsomt, har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Videre er det som subsidiær anførsel tilsvarende anført at det ikke er adgang til å endre ligningsoppgjør mer enn to år tilbake i tid, også her basert på at skattyterne ikke har avgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf ligningslovens § 9-6 nr 3 bokstav (a).

Ettersom det er enighet om at skattyterne ikke kan sies å ha gitt uriktige opplysninger, er det relevante spørsmål om ligningsmyndigheten har fått ufullstendige opplysninger. Dette kan umiddelbart oppfattes som et krav om sannsynliggjøring av at skattyterne bevisst eller kvalifisert uaktsomt har latt være å gi nødvendige relevante opplysninger - å gi mangelfull informasjon innebærer i mange sammenhenger i realiteten at mottageren av opplysningene gis et uriktig faktisk grunnlag.

En slik forståelse av ligningslovens § 9-6 nr 3 bokstav (a) og § 10-2 nr 1 har imidlertid ikke støtte i rettspraksis. Retten baserer seg her på drøftingen i Rt-1992-1588 (side 1592-1593):

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

Skattyterne har, også basert på foranstående, vist til at det er opplyst om avtaleforholdet både i de personlige selvangivelsene og i næringsoppgaver og regnskap for selskapet. Det er videre vist til at disse oppgavene også inneholder informasjon om rentebetaling. Til det siste kan innvendes at informasjonen ikke er helt konsistent, uten at dette i seg selv har stor betydning her.

Retten mener at opplysningene som er gitt i regnskap og ligningsoppgjør hverken i 2007 eller 2008 kan sies å oppfylle de objektive krav som må stilles. Skattyternes argumentasjon forstås slik at informasjonen om at låneforholdets eksistens i seg selv er tilstrekkelig til å hevde at opplysningsplikten ble oppfylt. Når det faktiske forhold er at hverken låneavtale forelå i skriftlig form hverken ved ligningen i 2008 eller 2009, og at notoriteten omkring lånet heller ikke er sikret ved styrebehandling, utgjør dette objektivt sett en mangel som var relevant for ligningsmyndighetens behandling.

Det ble heller ikke opplyst at lånet ikke var knyttet til realsikkerhet, og på dette punktet foreligger etter rettens syn objektivt sett feilaktige opplysninger i revisors note til regnskapet for 2007, der det ble opplyst at pantesikkerheten ikke var på plass, men at denne mangelen ville bli rettet opp om kort tid. Pantsettelsen ble ikke effektivert før bokettersynet var avsluttet, og den pantsettelse skattyterne lyktes i å få til var åpenbart utilstrekkelig - uavhengig av hvilken låneform skattyterne har sett for seg.

Samlet vurdert mener retten at låneforholdet var utilstrekkelig belyst fra skattyternes side. Evt manglende oppfølging fra revisor, som retten ikke har tilstrekkelig grunnlag for å ha oppfatninger av, og fra regnskapsføreren - som skattyterne har fremholdt - endrer ikke dette bildet. Regnskapsføreren synes ikke å ha hatt tilstrekkelig bevissthet om hvor stor betydning en formalisert låneavtale hadde, men i denne sammenheng identifiseres han med skattyterne. A fremhevet i sin partsforklaring at han en rekke ganger purret på regnskapsføreren uten å få respons, mens sistnevnte i sin forklaring anførte at han ikke hadde erfaring med låneavtaler og ulike avtaleformer - noe utformingen av den påståtte fleksilånsavtalen for så vidt underbygger. A anførte i denne forbindelse at han vurderer søksmål mot regnskapsføreren med krav om

erstatning dersom ligningsvedtaket opprettholdes. Retten har ikke noe grunnlag og heller ikke behov for å berøre dette nærmere.

I den aktuelle saken er det rettens oppfatning at det som er opplyst om låneforholdet ikke tilfredsstiller grunnleggende objektive krav til ligningsopplysninger, fordi de objektive manglende ved låneavtalen åpenbart ville ha vakt ligningsmyndighetens interesse dersom de hadde blitt brakt til kunnskap. Et låneforhold av denne art, fra et eneeid selskap til eieren, kan generelt hevdes å være tilstrekkelig til å vekke interesse for videre undersøkelser fra ligningsmyndighetens side. Dette innebærer imidlertid ikke at opplysningsplikten er ivaretatt.

\*\*

Etter dette opprettholdes skatteklagenemndas vedtak.

\*\*

Saksøkerne har ikke fått medhold i saken, og har etter hovedregelen i tvl § 20-2 (1) krav på å få dekket sine saksomkostninger. Retten finner ikke grunnlag for å benytte unntaksreglene om saksomkostningsansvar.

Advokat Steinfeld har inngitt omkostningsoppgave der salæret utgjør kr 125 000, inkl mva kr 25 000, med tillegg av omkostninger til kopiering mv og reise og opphold med hhv kr 6 660 og kr 6 590. Retten har ikke mottatt innsigelser til oppgaven, som ikke står i misforhold til sakens art og omfang og legges til grunn. Det skal beregnes mva fordi to av saksøkerne er privatpersoner og mva-pliktige.

*Domsslutning:*

- 1. Staten ved Skatt vest frifinnes.*
- 2. A, B og A AS dømmes til, én for alle og alle for én, å erstatte staten sakens omkostninger med kr 138 250 - etthundreogtrettiåttetusentohundreogfemti -. Beløpet forfaller til betaling 2 - to – uker etter at dommen er forkynt.*

## **SKN 15-048 Lån til datterselskap – beregning av rente**

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-2 og § 13-1.

**Oslo tingrett:** Dom av 10. desember 2014, **sak nr.:** TOSLO-2014-73850

**Dommer:** Tingrettsdommer Grete Hillestad Hoff.

**Parter:** Saint Gobain Ceramic Materials AS (advokat Jan Joachim Meidell Bjerke) mot Staten v/skatt sør (advokat Erik Bruusgaard).

<b>Sammendrag:</b> Saken gjaldt spørsmålet om morselskap i Norge hadde fått redusert sin
--

skattepliktige inntekt på grunn av manglende renteberegning på lån ytt til datterselskap i Venezuela. Retten la til grunn at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet, og at det derfor ikke var grunnlag for gjennomskjæring etter skatteloven § 13-1. Retten presiserte for øvrig at vurderingen av lånekapasiteten skal vurderes for hvert år, og ikke bare for det år lånet ytes. Ligningen ble opphevet.

### **Innledning:**

Saken gjelder spørsmålet om gyldigheten av Saint-Gobain Ceramic Materials AS' ligning (heretter Saint-Gobain eller saksøker) for inntektsårene 2010 og 2011 slik den ble fastsatt ved endringsvedtak av Skatteklagenemnda v/Skatt Sør den 29. oktober 2013. Spørsmålet i saken er om totalt fem lån ytt fra Saint-Gobain til datterselskap i Venezuela, Saint-Gobain Materiales Ceramicos de Venezuela S.A. (heretter datterselskapet) skulle vært renteberegnet, og i så fall om Saint-Gobain har fått redusert sin skattepliktige inntekt på grunn av manglende renteberegning.

Etter klage fra Saint-Gobain sluttet Skatteklagenemnda seg til Skattekontorets vedtak av 19. februar 2013 om at Saint-Gobains alminnelige inntekt skulle økes som følge av at samtlige fem lån skulle vært renteberegnet. For inntektsåret 2010 ble økningen fastsatt til kr 9 848 797 fra kr 48 076 743 til kr 57 925 540. For 2011 ble økningen fastsatt til kr 9 848 797 fra kr 774 til kr 9 849 571.

Saint-Gobain godtok ikke Skatteklagenemndas vedtak, og sendte 28. april 2014 stevning til Oslo tingrett med påstand om at ligningen for Saint-Gobain for de to angjeldende årene måtte oppheves. Det ble også nedlagt påstand om saksomkostninger. Staten v/Skatt Sør (heretter staten eller saksøkte) sendte tilsvaret i rett tid og påsto seg frifunnet og tilkjent saksomkostninger. Det har deretter pågått skriftlig saksforberedelse frem til hovedforhandlingen. Under saksforberedelsen kom det frem at det også var tvist om størrelsen på de renter som skulle beregnes dersom saksøker ikke fikk medhold i retten. Saksøker nedla på den bakgrunn en ny prinsipal påstand om at ligningen måtte bli å oppheve og at det ikke skulle fastsettes inntektstillegg for 2010 og 2011. Subsidiært skulle det fastsettes et endret inntektstillegg.

Tvisten om størrelsen på rentetillegget ble forlikt før hovedforhandlingen. I prosesskriv fra staten av 24. november 2014 fremgår følgende:

«Partene har hatt kontakt direkte og er nå blitt enige om hvilke beløp som skal legges til grunn for renteberegningen for 2010 og 2011, dersom saksøker ikke får medhold i sitt krav.

Det innebærer at partene er enige om (at) retten ikke trenger å ta standpunkt til den subsidiære påstand, i det den kan ansees som frafalt.»

Hovedforhandling ble avholdt 25. og 26. november 2014. Saint-Gobain møtte ved økonomisjef Joar Mannsåker Monsen, som var til stede under hele hovedforhandlingen, jf. tvisteloven § 24-6 annet ledd. Han avga forklaring som vitne. Som partsrepresentant for staten møtte seniorskattejurist Ole-Jacob Schelver med fremlagt fullmakt. Det ble avhørt ett vitne fra staten, Amrit Paul Singh, som også var til stede under hele hovedforhandlingen, jf. tvisteloven § 24-6. Ellers ble det fremlagt slik dokumentasjon og nedlagt slike påstander som fremgår av rettsboken. Saksøkers nedlagte påstand var den samme som i stevningen.

**Nærmere om sakens bakgrunn:**

Saksøker er et norsk selskap med hovedkontor i Lillesand kommune og produksjonssted i Eydehavn. Eier av det norske selskapet er Societe Europeennes des Produits Refractaires (SERP), som igjen er eid av det børsnoterte selskapet Compagnie de Saint-Gobain. Det dreier seg således om et stort internasjonalt konsern med ca. 190 000 ansatte i 64 land. Det norske selskapet er en verdensledende aktør innenfor produksjon og handel med silisiumkarbid, og produktene som utvikles anvendes hovedsakelig innen keramisk industri som innsatsfaktor innenfor solcelleindustrien, til dieselfilterpartikler og som slipemiddel.

Saksøker har to heleide datterselskap i Venezuela, hvorav det ene fikk de aktuelle lånene i mars/april 2008. Fremlagte låneavtaler, som bortsett fra beløp og dato var like for alle lånene, viser at det totalt ble lånt ut VEF (venezuelanske bolivar) 25 120 159,90. De viktigste lånebetingelsene var at lånene skulle sikres med pant, løpetiden var fem år med mulighet for fem års forlengelse samt at det ble ikke avtalt rente på lånene. Avtalene innebar imidlertid en mulighet for saksøker til å fastsette en rente på 15 % etter en gjennomgang og vurdering av datterselskapets økonomiske situasjon.

Siste forfall for betaling av det totale lånebeløpet var fastsatt til 1. januar 2019. Etter avtalens punkt 9 kunne imidlertid datterselskapet foreslå alternative tilbakebetalingsordninger, som saksøker kunne godta eller avslå. Det ble også bestemt at datterselskapet skulle oversende kopier av godkjente regnskap hvert år, og å gi opplysninger som kunne gi saksøker mulighet til å vurdere datterselskapets finansielle situasjon.

Det ble ikke foretatt nedbetaling eller renteberegninger på lånene. For 2008 og 2009 innhentet staten ved Skatt vest, som da var ansvarlig for behandlingen, dokumentasjon i saken. Det er fremlagt korrespondanse fra denne tiden der det fremgår at det flere ganger ble bedt om å få fremlagt regnskap for datterselskapet. Det ble deretter flere ganger opplyst fra saksøker at det ikke ble utarbeidet offisielle regnskap for hvert selskap i Venezuela. I brev av 22. november 2010 ble det feilaktig opplyst fra saksøkers side at datterselskapet ikke hadde lån i bank i Venezuela i årene 2007-2008. Dette ble imøtegått av Skatt vest i brev av 6. desember 2010, som opplyste om et lån som ble nedbetalt i 2008. Feilen ble erkjent av saksøker i deres brev av 7. januar 2011.

Skatt vest foretok ingen endring for inntektsåret 2008 og 2009. I brev av 23. juli 2012 presiserte de imidlertid at de ikke tok stilling til de skatterettslige spørsmål som reiste seg i forbindelse med utlånet til datterselskapet.

For inntektsårene 2010 og 2011 ble saken tatt opp av Skatt sør, som varslet endring i brev av 30. november 2012. Her skriver de om dette:

«Skattekontoret har etter en helhetsvurdering funnet at saken skal tas opp til endring. Skattekontoret er av den oppfatning at saken er godt opplyst gjennom korrespondansen Skatt vest har hatt med selskapet».

Det ble i tillegg bedt om å få oversendt kopi av valutasikringsavtaler, hvor mye dette kostet og hvem som har betalt kostnadene. Så vidt retten forstår ble denne forespørselen sendt på bakgrunn av en opplysning i et brev fra saksøker til Skatt vest av 27. september 2010 der det står:

«I det norske selskapsregnskapet til Saint-Gobain Ceramic Materials AS nomineres lånene til datterselskapet i Venezuela i US dollars på grunnlag av sikringsavtaler som er inngått.»

Som svar på Skatt sørs brev skriver saksøker i brev av 24. januar 2013 punkt 2 blant annet:

«Som tidligere fremholdt fra selskapets side, jfr. blant annet brev datert 27.09.2010 og 22.11.2010, fastholdes at kapitaloverføringene i henhold til avtaler av mars/april 2008 var ment å være en investering i datterselskapet på linje med annen ansvarlig kapital. Det har hele tiden vært morselskapets intensjon å stille ansvarlig kapital til disposisjon for angjeldende datterselskap i Venezuela. Selv om låneavtalenes pkt. 6 hjemler rett for morselskapet til å gi beskjed om at renter skal beregnes, har det aldri vært aktuelt og heller ikke gjennomført i praksis at renter har blitt beregnet og krevet betalt. I praksis ville det heller aldri bli stilt krav om tilbakebetaling av kapitaloverførslene, slik låneavtalen gir grunnlag for. Dette på grunn av datterselskapets svake resultat de senere år, hvilket har medført at morselskapet har nedskrevet aksjene til null.

På dette grunnlag mener man, til tross for ordlyden i låneavtalene og fordi innskuddene i praksis aldri ville blitt håndtert som lån med krav om renter og tilbakebetaling, at kapitaloverførslene må betraktes som egenkapitalinnskudd i datterselskapet.»

Når det gjaldt valutasikring skrives følgende i samme brev:

«Med henvisning til skattekontorets anmodning om innsendelse av dokumenter i tilknytning til eventuelle valutasikringsavtaler, kan det opplyses at det ikke har blitt inngått noen valutasikringsavtaler i forbindelse med de nevnte kapitaloverføringer.

Utbetalingene i 2008 skjedde i US dollars og ble forsikret i samme valuta gjennom COFACE, et fransk statlig forsikringsselskap. Saint Gobain Ceramic Materials AS betaler forsikringspremien som utgjør USD 112 105,94 pr. år.»

Forsikringspolisen ble dokumentert for retten og viser at forsikringen kun gjaldt politiske hendelser. Nærmere betingelser ble imidlertid ikke oppgitt til skattemyndighetene.

Skattekontoret fattet deretter endringsvedtaket av 19. februar 2013 med hjemmel i skatteloven § 13-1. I sine bemerkninger viser kontoret til at den skattemessige klassifikasjonen ligner mer på gjeld enn på egenkapital. Begrunnelsen er avtalene som betegner overføringene som lån og at de etter ordlyd og innhold viser at det dreier seg om låneavtaler. Skattekontoret fant deretter at låntakeren (datterselskapet) hadde lånekapasitet. Når det gjelder tidspunktet for vurderingen skriver de:

«Denne vurderingen må gjøres på transaksjonstidspunktet, ikke i fremtida. Når det gjelder vurderingen av lånekapasitet kan det derfor ikke tas hensyn til skattyterens anførsel vedrørende svake resultater de senere år eller eventuelt nedskrivning av aksjer i 2010.»

Som begrunnelse anføres på side 5 og 6:

«Skattekontoret mener at låntakeren «Saint-Gobain Venezuela» hadde lånekapasitet på transaksjonstidspunktet. Det vises til at Saint-Gobain Venezuela hadde et eksternt lån på VEF 19 276 502. Dette lånet ble først nedbetalt i forbindelse med opptak av konserninterne lån i mars/april 2008. I tillegg vises det til at Saint-Gobain Venezuela hadde tilstrekkelig egenkapital på transaksjonstidspunktet, samt sikkerhet (eiendeler) som ble pantsatt hos Saint-Gobain i forbindelse med konserninterne lån. I 2008 hadde Saint-Gobain Venezuela en egenkapitalsandel på 43 % (Total shareholders equity/Total assets), jf. «Consolidated general balance sheet» i «Annual Report 2008».

Konklusjonen på side 7 er som følger:

«Armlengdeprinsippet innebærer at kommersielt og finansielt samkvem mellom nærstående foretak skal være inngått på samme vilkår som om transaksjonen var inngått mellom uavhengige foretak under sammenlignbare forhold og omstendigheter.

Skattekontoret vurderer det dithen at de rentefrie lånene ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet og vil derfor endre ligningen for inntektsårene 2010 og 2011. Etter skattekontorets oppfatning har Saint Gobain Ceramic Materials AS stilt kapital til rådighet uten å kreve renter, og har dermed gitt avkall på en inntekt som ville vært avtalt mellom uavhengige parter. Interessefellesskapet har etter dette medført inntektsreduksjon hos Saint Gobain Ceramic Materials AS. Skattyteren har i sitt tilsvarende av 24. januar 2013 og tidligere korrespondanse ikke sannsynliggjort at dette ikke er tilfelle. Skattekontoret legger dermed til grunn at vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt.»

I klagen fra saksøker av 2. april 2013 bestrides at Saint-Gobain Venezuela hadde lånekapasitet på angjeldende tidspunkt. Videre skriver saksøker:

«Grunnen til at skattyter, Saint-Gobain Norge, overførte midler i mars/april 2008, var nettopp for å innfri det lån som tidligere hadde blitt innvilget av utenforstående långiver. Dette som følge av datterselskapets egenkapitalsituasjon.»

Det ble vedlagt noe regnskapsmateriale, og forklart at det var problemer knyttet til lokale regnskapsregler og inflasjon i Venezuela. Fremlagte regnskaper for saksøker viste imidlertid klart at aksjene i datterselskapet ble sterkt nedskrevet før de i 2010 ble verdsatt til 0. Saksøker anførte derfor at datterselskapet verken i 2008 eller i de senere år hadde lånekapasitet overfor eksterne långivere. Det ble her også vist til at datterselskapet i årene 2008 til 2012 hadde svake resultater og dermed ikke finansiell evne til å forrente lånene. Fremlagte regnskaper var imidlertid konsolidert med et annet firma i Venezuela, noe som har gjort det vanskelig å vurdere datterselskapets resultater.

I brev fra skatteetaten av 26. juni 2013 til saksøkers advokat skrives blant annet følgende:

«I tidligere brev er det lagt frem noen regnskapsopplysninger. Dette er konsoliderte regnskap for flere selskap i Venezuela. Det er ikke lagt frem særskilt regnskap for Saint-Gobain

Materials Ceramic Venezuela. Vi ber om at regnskap og balanse for dette datterselskap alene fremlegges.»

I svarbrev av 31. august 2013 fremgår blant annet følgende vedrørende regnskapsoppstillinger:

«Fra selskapets administrasjon har jeg fått oversendt en samleoppstilling for årene 2010 og 2011 med spesifisert Capital, Retained Earnings og Accumulated Deficit. Oppstillingene oversendes vedlagt.

Fra administrasjonen har jeg også fått opplyst at det lokalt i Venezuela ikke utarbeides separat regnskap for datterselskapet alene, men at dette inngår i konsolidert regnskap for flere selskaper.

Med utgangspunkt i oppstillingene peker jeg på at egenkapitalen ved utgangen av 2011 utgjorde -43 146 313,44 mVEF i den oppstilling som konsernledelsen i Paris har lagt til grunn ved utarbeidelse av konsernregnskapet, og som man har forholdt seg til i Norge. Dette fremgår av siste side i vedlegget under overskriften «Historical equity + historical accumulated losses (SIF REPORT)».

Under overskriften «Deloitte Financial Report», som er hentet fra den lokale regnskapsavleggelsen i Venezuela, fremgår det at egenkapitalen pr. nevnte tidspunkt utgjorde 46 325 760, 00 mVEF. Forklaringen på denne meget betydelige forskjellen er at man ved den lokale rapporteringen har inflasjonsjustert regnskapstallene. Dette gjøres ved å indeksregulere regnskapspostene, herunder oppskrive aktivaposter som varige driftsmidler, med den følge at netto egenkapital økes tilsvarende. Denne inflasjonsjusteringen har man altså sett bort fra når konsernregnskapet utarbeides i Paris.

I relasjon til det spørsmål som foreligger til avgjørelse i nærværende sak, vil man på vegne av skattyter fremholde at den inflasjonsjustering som ble foretatt ved regnskapsavleggelsen lokalt, ikke kan ha noen betydning når datterselskapets betalingsevne skal vurderes. Nevnte inflasjonsjustering er utelukkende en balansejustering, uten noen som helst innvirkning på likviditeten og derved lånedebitors betalingsevne. Derfor mener man at det er den negative egenkapitalen som må legges til grunn ved vurderingen.»

Vedrørende formen for kapitaloverførsel skrives følgende:

«Dersom kapitalen hadde blitt overført som egenkapitalinnskudd, ville evt. betalingsstrøm til Norge vært i form av utbytte, som ville vært skattefritt. Imidlertid ville man hatt risikoen for at kapitalen hadde gått tapt. Utbytteutdeling ville vært meget lite sannsynlig, både på grunn av datterselskapets økonomiske situasjon og også landrisikoen i Venezuela. Av disse grunner valgte man å gi kapitaltilførselen som lån, nettopp for å øke sannsynligheten for tilbakebetaling, hovedsakelig for hovedstolen. Låneinstrumentet ble altså valgt for best mulig å sikre kapitalen for det norske selskapet, og rentefriheten er ikke et resultat av interessefellesskapet, men forretningsmessig begrunnet.

Et ytterligere forhold som viser at datterselskapet mangler betalingsevne (lånkapasitet) er at morselskapet/långiver i 2012-regnskapet har nedskrevet angjeldende fordringer med NOK 60 mill.»

I sitt vedtak skriver Skatteklagenemnda følgende om manglende regnskapsmateriale:

«Skatt sør har bedt om å få utlevert fullstendig årsregnskap og balanse for datterselskapet i Venezuela. Det er bare konsoliderte regnskap med annet selskap som er lagt frem. I brev av 31. august 2013 er det lagt frem utdrag fra konti. Dette er ikke det samme som å legge frem fullstendig årsregnskap og balanse for datterselskapet. I denne forbindelse minner skattekontoret om at datterselskapet er heleid og således bør kunne instrueres om å fremlegge regnskap og balanse. Dette er ikke gjort. Skattekontoret har derfor ikke lagt vekt på det tilsendte utdraget.»

Det er dog referert oppgitte resultater i datterselskapet i årene fra 2008 til 2012. Nettoresultatene var på henholdsvis 2,3 mill VEF, 11,1 mill VEF, -49, 1 mill VEF, -6,2 mill VEF og -21,1 mill VEF. For begge årene ligningen gjelder var således resultatet negativt.

I vedtaket vises til at det foreligger en inntektsreduksjon på grunn av interessellesskap, jf. skatteloven § 13-1, og at spørsmålet om dette skal føre til et inntektstillegg må avgjøres ut fra en vurdering av låntakers lånkapasitet. Skattekontoret la i sitt vedtak til grunn at spørsmålet om låntakers lånkapasitet må gjøres på transaksjonstidspunktet. I Skatteklagenemndas vedtak er dette endret til at forholdet må vurderes for hvert enkelt inntektsår. Det ble vist til Nycomed-dommen, LB-1997-2018 der det står at «datterselskapets lånkapasitet må vurderes på det tidspunktet den aktuelle ligning gjelder.» Det er også referert at dette betyr at en skattyter ved utfylling av selvangivelsen må foreta «en vurdering av endringer i lånkapasiteten fra året før, og innrette sin selvangivelse og beregning deretter.»

Videre står det på side 9 i vedtaket:

«Saint-Gobain i Venezuela hadde i 2007 eksterne lån på VEF 19 276 502. Lånene hadde renter på mellom 17 og 28 %. Lånene ble innfridd da det ble gitt lån fra Norge. Det er intet faktum i saken som tyder på at finansinstitusjonene sa opp engasjementene grunnet manglende betalingsevne hos Saint-Gobain i Venezuela. Dette indikerer at selskapet hadde lånkapasitet. Det bemerkes også at Saint-Gobain i Venezuela selv i 2008 lånte videre til søsterselskapet ca 17 mill VEF til 18 % rente.

Ved beregning av om selskapet har lånkapasitet, legges norske regler til grunn. Det vises til Utv 1997 s 816 på side 822 Freia, og «Bedriftsbeskatning i praksis» 2000 s 329. Ut fra dette hadde selskapet en egenkapital på 43,58 % i 2008, se skattekontorets vedtak s 6. Skattyter har ved adv Larsen i klagen på s 3 lagt til grunn at selskapet hadde nettoinntekt 2,3 mill VEF i 2008 om man legger til grunn interne regler i Venezuela. Året etter var inntekten høyere, men har de siste årene vært negativ. Det vises til vedleggene til klagen. De fremlagte regnskapstallene viser konsoliderte tall og omfatter antakelig, etter skattekontorets oppfatning, regnskapstallene for begge selskapene i Venezuela. Vedleggene gir derfor ikke grunnlag for å foreta en annen vurdering av lånkapasiteten enn den skattekontoret gjorde i sitt vedtak.

Adv Larsen fremhever at tallene er inflasjonsjusterte og derfor ikke kan legges til grunn. Det fremgår av låneavtalene at det er gitt sikkerhet i selskapets faste eiendom, se låneavtalens punkt 5. en ekstern långiver ville vurdert lånets sikkerhet basert på pantets reelle verdi. Det anses derfor korrekt å benytte virkelig verdi på eiendommene i stedet for historisk kostpris. Inflasjonsjustert regnskap antas å være et estimat på virkelig verdi.

Skattyter fremhever videre at det er sterke valutarestriksjoner i Venezuela som innebærer at det ikke vil være mulig å føre kapital ut av landet. Det er i den forbindelse lagt ved en uttalelse (udatert) fra Finance manager i datterselskapet, se vedlegg til brev av 31. august 2013. Det fremgår av uttalelsen at staten fastsetter valutaverdier grunnet mangel på utenlandsk valuta i Venezuela.

Etter det skattekontoret har brakt i erfaring må beløp som tas ut av Venezuela i lokal valuta VEF. I henhold til låneavtalen skal tilbakebetaling foretas i VEF, se punkt 9. Skattyter har videre foretatt sikringshandler i USD som skal motvirke eventuelle valutatap grunnet svak VEF, se skattyters brev av 27. september 2010.

Sammenholdt med at selskapet hadde eksterne lån som ble innfridd, legges det følgelig til grunn at selskapet hadde lånekapasitet på det tidspunkt lånet ble ytet samt i de etterfølgende årene. Inntektsreduksjonen begrunnes i interessefellesskapet. Det skulle ha vært beregnet renter av lånet.»

### **Saksøker har i det vesentlige anført:**

Det foreligger ikke rettslig grunnlag for å inntektsføre et renteelement på lånet gitt fra saksøker til datterselskapet for inntektsårene 2010 og 2011.

Retten må først se på om lånet i realiteten kan klassifiseres som et kapitalinnskudd. I formen var det utvilsomt et lån. Det ble inngått låneavtaler og definert som lån. Meningen var imidlertid å tilføre selskapet et kapitalinnskudd. Det vises her til den spesielle avtalen om renteregulering. Det var ikke avtalt noen avdragsplan. Dette fremgår blant annet av saksøkers årsregnskap for 2010. Låneavtalene ga også mulighet for alternative oppgjørsformer. Formell låneform ble valgt av forretningsmessige hensyn. Dette gjaldt blant annet valutarestriksjoner i Venezuela, og det ble vurdert slik at tilbakebetaling ville være enklere med lån enn med egenkapitalinnskudd hvis tilbakebetaling ville bli mulig. Retten må her også ta hensyn til at Saint Gobain Norge hadde en forretningsmessig interesse i at driften i Venezuela ble videreført. Det var derfor naturlig at man i Norge tok belastningen i vanskelige tider for datterselskapet. Etter det Monsen forklarte er bedriftene i Venezuela og Belgia en viktig beskyttelse mot prispress på de produkter Norge selger.

Alle de fem utbetalingene må sees på samme måte. Det vises til uttalelse av 13. juni 1997 fra Finansdepartementet inntatt i Utv. 1997 side 895. Hvis retten kommer til at det i realiteten var en form for egenkapital som ble overført skal det ikke betales renter.

Hvis retten kommer til at utbetalingene skal klassifiseres som lån kommer skatteloven § 13-1 til anvendelse. Etter denne bestemmelsen kan det kun gis skjønnsmessig inntektstillegg hvis tre

kumulative vilkår er oppfylt, jf. skatteloven § 13-1 (1). Det må foreligge et interessefellesskap. Dette bestrides ikke i vår sak. Det må i tillegg foreligge en inntektsreduksjon og det må være årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet.

I dom i Rt-2007-1025 (Statoil Angola) er det slått fast at det ikke kan fastsettes inntektstillegg etter skatteloven § 13-1 for rentefrie lån fra morselskapet hvis datterselskapet ikke har lånekapasitet. Det samme fremgår av andre kilder, blant annet dom i Borgarting lagmannsrett, Utv. 1999 side 540 (Nycomed) samt uttalelser fra Finansdepartementet. Normen er hva datterselskapet kunne ha lånt av en uavhengig tredjepart på akseptable vilkår uten garantier.

Tidspunktet for vurderingen ble vurdert forskjellig av Skattekontoret og i Skatteklagenemndas vedtak. Det riktige er å se på forholdene i de enkelte år. I vår sak er det datterselskapets økonomiske situasjon i 2010 og 2011 som er avgjørende. Dette ble riktig lagt til grunn av Skatteklagenemnda. Det er imidlertid påfallende at endret tidspunkt for vurderingen ikke ga noe utslag i avgjørelsen.

Det er mulig å fastslå delvis lånekapasitet, jf. blant annet Nycomed-dommen. I så fall er vilkårene for justering etter skatteloven § 13-1 bare oppfylt for den delen som ligger innenfor lånekapasiteten.

Skattemyndighetene har bevisbyrden for inntektsreduksjon, herunder lånekapasitet, jf. Ot.prp.nr.26 (1980-1981) punkt 9.1. Etter ordlyden i § 13-1 (2) snus bevisbyrden med hensyn til årsakssammenheng når låntaker bor i stat utenfor EØS. Beviskravet er sannsynlighetsovervekt, jf. dom i Rt-1999-1087 (Baker Hughes). Dette gjelder både etter første og annet ledd.

Ved vurdering av lånekapasiteten i vår sak må det tas stilling til to sentrale spørsmål. Det første er om man tror på de lokale, inflasjonsjusterte regnskapstall eller på det internasjonale regnskapssystem som brukes i det børsnoterte konsernets regnskapsavleggelse. Dette samme systemet (IFRS) brukes over hele verden og også av selskapet i Norge og dets revisor i vurderingen av verdier. Det andre er om man kan kreve fremlagt regnskaper som ikke finnes.

Det ble fremlagt regnskaper for 2008/09. Disse ble ikke godkjent av skattemyndighetene fordi de var konsolidert med saksøkers andre datterselskap i Venezuela. Saksøker forsøkte da med andre mulige alternativer, jf. fremlagt korrespondanse med skatteetaten. Det ble fortsatt bedt om lokale separate regnskaper fra skattemyndighetenes side, på tross av opplysninger om at disse ikke blir utarbeidet.

Når det gjelder opplysninger om gjeld i Venezuela erkjennes at det ble gitt feilopplysninger av saksøker i brev av 22. november 2010. Skattemyndighetene satt imidlertid på korrekt informasjon. Feilopplysningen ble også rettet av saksøker i brev av 7. januar 2011. Det er beklagelig at det begås feil, men denne feilen hadde ingen betydning for spørsmålet om lånekapasitet.

Datterselskapets egenkapital var svært lav i 2008 med en viss økning i 2009. Hele egenkapitalen var tapt i 2010, og saksøker skrev ned verdiene av aksjene i datterselskapet i 2008, 2009 og 2010. I 2011 ble de nedskrevet til null.

Regnskapene viser også at datterselskapet hadde svak inntjening og betalingsvne i perioden. I 2010 hadde datterselskapet et negativt resultat både etter lokalt regnskap som var justert for inflasjon og basert på IFRS konserntall. En eventuell renteberegning til saksøker ville svekket resultatet ytterligere.

Saksøker hadde betinget seg pant i datterselskapets eiendeler. Verdien av pantet var begrenset på grunn av politisk risiko. Det er ikke grunnlag for å anta at inflasjonsjusterte tall gir uttrykk for markedsverdi. Joar Monsen forklarte også at det er begrenset hva man kan få solgt i Venezuela etter en eventuell konkurs.

Skatteklagenemndas vedtak vedrørende lånekapasitet bygger på en rekke feil og gale forutsetninger. Vurderingene baseres på overføringstidspunktet selv om de fant at dette var feil utgangspunkt. De var enige i at man skal se på utviklingen i selskapet etter overføringen, men tar allikevel ikke hensyn til tilsendte opplysninger fordi de ikke har fått etterspurte regnskaper som de vet ikke eksisterer. De har derfor ikke vurdert alle tilgjengelige fakta, og tiltrer en rekke av skattekontorets vurderinger selv om disse bygger på det utgangspunkt de selv har konstatert er feil.

Skatteklagenemnda har lagt stor vekt på det lånet datterselskapet hadde i Venezuela da overføringene fra Norge fant sted. De har imidlertid ikke tatt hensyn til at notene i fremlagt regnskap viser at datterselskapets lån i Venezuela var et kortsiktig lån med høy rente. Det er også opplyst at det var garantert av saksøker. En slik garanti øker mulighet for lån, men ikke lånekapasiteten.

I vedtaket er det ingen vurdering av om datterselskapet eventuelt bare hadde delvis lånekapasitet i et eller flere år. Det sees helt bort fra all ny informasjon etter skattekontorets vedtak. De har ikke vektlagt tilsendt informasjon om IFRS-regnskaper for 2008-2012 og spesifisering for 2010 og 2011 med angivelse av forskjeller mellom lokalt regnskap og IFRS. Dette fordi det etter deres mening ikke er fremlagt fullstendige tall. Det er dog et paradoks at de bygger på en egenkapitalandel basert på konsoliderte, inflasjonsjusterte tall fordi de antok dette å være et estimat på virkelig verdi. På den annen side avviser de å legge disse tallene til grunn i andre sammenhenger.

Det foreligger også flere feil i faktum i saken. Skatteklagenemnda går ut fra en uriktig forståelse av låneavtalen ved at de skriver at det «etter avtale mellom partene skal betales renter med 15 %.» De legger også til grunn et for høyt lånebeløp på det eksterne lånet som er oppjustert til VEF 19 276 502. I tillegg viser de til at det forelå sikring mot valutatap, selv om dette var korrigert. De synes også å ha lagt vekt på at datterselskapet hadde lånt pengene videre til et søsterselskap, noe som ikke var tilfelle.

Konklusjonen må derfor bli at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet i 2010 og 2011.

Det vises også til at skatteetaten har plikt til å vurdere de innsendte faktaopplysninger, jf. ligningsloven § 8-1. Dette er en saksbehandlingsfeil som fører til opphevelse hvis feilen har virket inn på resultatet, jf. ligningsloven § 3-12. I vår sak er dette tilfelle. I tillegg må vedtaket oppheves fordi det foreligger feil rettsanvendelse med hensyn til vurderingen av lånekapasiteten og feil faktum som er lagt til grunn for vurderingen.

Saksøker la etter dette ned slik påstand:

1. Ligningen for Saint-Gobain Ceramic Materials AS for 2010 og 2011 oppheves.
2. Saint-Gobain Ceramic Materials AS tilkjennes sakskostnader.

**Saksøkte har i det vesentlige anført:**

Det som skal prøves i saken er skatteklagenemndas vedtak av 29. oktober 2013. Saksøkte viser i det vesentlige til vedtaket og anfører at dette er korrekt.

Ved vurderingen må retten ta standpunkt til om det foreligger et låneforhold eller et egenkapitalinnskudd. Dersom det finnes å foreligge et låneforhold er det deretter et spørsmål om datterselskapet hadde lånekapasitet for årene 2010 og 2011. I den forbindelse er det også et spørsmål om hvilket faktisk grunnlag som skal legges til grunn ved prøvelsen.

Ved overprøving av et ligningsvedtak er det det samme faktum retten skal gå ut fra som skatteetaten hadde da vedtaket ble fattet. Det vises til dom i Rt-2006-404 (Invensys). Av denne fremgår at «det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag som innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet.»

Når det gjelder bevisbyrderegler vises til dom i Rt-1999-1087 (Baker Hugh-dommen) der det fremgår at skattemyndighetene har en subjektiv bevisbyrde for at inntektene er redusert som følge av et interessefellesskap mellom partene, jf. nå skatteloven § 13-1 første ledd. Det er således skattemyndighetene som må bevise at det er grunnlag for å tillegge renter som et morselskap ikke har beregnet.

Vedrørende annet ledd siteres det i dommen følgende fra Ot.prp.nr.26 (1980-1981):

«For utenlandske forretningsforhold e.l. vil en foreslå en viss lette i ligningsmyndighetenes bevisbyrde. Dette anbefales gjort ved for det første å redusere noe på graden av sannsynliggjøring som skal til for at en skal kunne legge til grunn som bevist at konkrete transaksjoner o.l. har redusert skatteytters inntekt eller formue mot hva en ville vente mellom uavhengige parter. Klarer ligningsmyndighetene å oppfylle denne bevisbyrde vil en dernest pålegge skattyter å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller i alle fall ikke har bevirket inntekts- eller formuesreduksjonen.»

I Oslo byretts dom i Utv [1997] side 816 (Freia-dommen) fremgår at det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at det foreligger en inntektsreduksjon. Det fastslås imidlertid at det i utenlandske forretningsforhold «må aksepteres en forskyvning i bevisbyrden i skattyters disfavør for å sikre effektiviteten i den norske gjennomskjæringsbestemmelsen».

Både forarbeider og rettspraksis fastslår således at det må gis en betydelig romslighet i det skjønnet ligningsmyndighetene skal utøve. Dette skjønnet skal etter retten uttale at utgangspunkt i selskapets regnskaper. Det er derfor helt rimelig at myndighetene har pålagt saksøker å fremlegge et eget regnskap for datterselskapet for de årene det er tale om. Morselskapet må ha myndighet til å kunne kreve dette av et heleid datterselskap.

I Nycomeddommen skriver retten følgende om bevisbedømmelsen:

«Etter ordlyden i § 54 første ledd annet punktum som gjelder når datterselskapet er hjemmehørende i utlandet, er det tilstrekkelig at ligningsmyndighetene finner «grunn til å anta» at morselskapets inntekt er redusert. Etter rettens syn er rentefrie lån mellom uavhengige parter så uvanlig at dette i seg selv gir tilstrekkelig grunn til å anta at inntekten er redusert. Det er derfor i utgangspunktet Nycomed som må påvise at datterselskapet var helt uten evne til å oppta eksterne lån, slik at inntektsreduksjon likevel ikke kan konstateres.»

Spørsmålet i saken her er om vilkårene for gjennomskjæring kan anses å være oppfylt slik skatteklagenemnda har kommet til. Rettslig utgangspunkt er hjemmelen for gjennomskjæring som nå finnes i skatteloven § 13-1 første ledd. Vilårene for at denne bestemmelsen kommer til anvendelse er at det foreligger et interessefellesskap, at det foreligger en inntektsreduksjon og at det finnes å være en årsakssammenheng mellom faktorene.

Det er enighet mellom partene om at det foreligger et interessefellesskap.

Når det gjelder spørsmålet om inntektsreduksjon må det vurderes om det foreligger et låneforhold eller et egenkapitalinnskudd. Det ble utarbeidet låneavtaler som er fremlagt og som viser at det i formen dreier seg om lån. Utgangspunktet for tolkingen er helt klart at formuesrettslige avtaler skal legges til grunn etter sitt innhold. Omklassifisering er i dette tilfellet i strid med rettsgrunnlaget, dvs. avtalen. Det vises til dom i Rt-2010-790 (Telecomputing) hvor det fremgår at klassifisering må skje ved en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved avtalen. I tillegg til lånedokumentene er det også avtalt renter ved forsinket betaling. Lånene fremgår av begge selskapers regnskaper, og låntaker kan ikke ensidig nedskrive lånebeløpet. Långiver har tegnet forsikring for lånet, og det trer i stedet for et annet lån. Konklusjonen må være at det ikke finnes objektive kriterier for omklassifisering, og at det må legges til grunn at transaksjonen mellom saksøker og datterselskapet må klassifiseres som lån.

Utgangspunktet er at lån skal renteberegnes. Det finnes dog tilfeller der det aksepteres at renter ikke beregnes, og at det således ikke foreligger en inntektsreduksjon. I vårt tilfelle vil et rentefritt lån kunne godtas dersom man finner at manglende renteberegning skyldes at datterselskapet ikke har lånekapasitet. Det vises til Finansdepartementets uttalelse i Utv. [1995] side 1065 der det blant annet står:

«Ved vurderingen av om § 54 første ledd kommer til anvendelse, kan kapitalstrukturen i det utenlandske selskapet ha betydning. Det kan anføres at datterselskapet oftest må ha en viss egenkapital for at det skal ha evne til å ta opp kommersielle lån. Ytes det i slike tilfeller et rentefritt lån til datterselskapet kan det være grunnlag for å hevde at morselskapet ikke har fått redusert sin inntekt på grunn av interessefellesskapet. Vilårene for å anvende skatteloven § 54 første ledd vil da ikke være til stede. Det samme kan være aktuelt dersom datterselskapets drift og økonomi for øvrig ikke gir rimelig dekning for renter på morselskapets fordring.»

Det fremgår videre at det er morselskapet som i tilfelle må sannsynliggjøre datterselskapets svake økonomi, og at vurderingen kan føre til at det skal beregnes rente av en del av lånet, eller at det

kan beregnes en rente som ligger under markedsrenten. Det vises også til retningslinjer fra OECD som omhandler samme spørsmål.

I dag fremgår samme regler av skatteloven § 13-1.

Når det gjelder vurdering av datterselskapets lånekapasitet er det et spørsmål hva som ble sannsynliggjort da saken ble behandlet av skatteklagenemnda. Vurderingstemaet er om datterselskapet kunne ha oppnådd finansiering fra en uavhengig kredittinstitusjon i det aktuelle inntektsåret til en normal rente. Det må da foretas en totalvurdering av datterselskapets økonomiske forhold, basert på selskapets finansielle stilling og egenkapital, selskapets fremtidsutsikter, selskapets nåværende og fremtidige kontantstrøm samt andre relevante forhold knyttet til en kredittvurdering.

Utgangspunktet for vurderingen må være situasjonen da lånet ble gitt. Rettspraksis viser dog at lånekapasiteten må prøves for hvert enkelt år. I vår sak foreligger ikke regnskaper for de aktuelle årene. Spørsmålet blir da hva skattemyndighetene kunne utlede med hensyn til lånekapasitet for 2009 og 2010 på grunnlag av de data som da forelå. Hvis de fremlagte opplysninger ikke er tilstrekkelige, må man falle ned på presumsjonsregelen.

De fremlagte kontoutdrag for 2010 og 2011 er ikke offisielle årsregnskap, slik det må kunne forventes at et datterselskap fremlegger. Opplysningene som ble fremlagt av saksøker var således ufullstendige. Det var umulig å vurdere aktiva i datterselskapet. Det ble lagt frem forskjellige tall og regnskapene var konsoliderte. De var også justert for inflasjon, som var kraftig i Venezuela på den tiden. Det var derfor vanskelig for skattemyndighetene å få en oversikt over selskapets resultater og økonomiske situasjon.

Andre långivere har vurdert datterselskapet som kredittverdig. Dette gjelder Banco de Venezuela som ga datterselskapet lån i 2007. Saksøker opplyste at lånet var kortsiktig og at det var gitt garanti fra saksøker. Det er ikke opplyst hvor dette står. Søsterselskapet Saint-Gobain Abresivo ga også lån til datterselskapet med renter.

Som sikkerhet for lånet fikk saksøker pant i fast eiendom (tomt og fabrikk) og andre driftsmidler. Verdien av disse aktiva er usikker og vi kjenner ikke anleggenes karakter. Det må være saksøkers ansvar at faktum og forholdene rundt regnskapstallene er så usikre.

Når det gjelder vurderingen kan man heller ikke se bort fra at selskapet er en del av et stort konsern.

Skattemyndighetene har sannsynliggjort at selskapet hadde tilstrekkelig lånekapasitet med hensyn til aktiva, sikkerhet og betjeningsevne. Kravene til sannsynliggjøring av at dette ikke er korrekt er ikke oppfylt fra saksøkers side. Uansett foreligger det her så stor usikkerhet knyttet til datterselskapets økonomiske situasjon at presumsjonsregelen må slå inn.

Det er saksøker som må sannsynliggjøre at lånet var gitt uten rente på grunn av datterselskapets dårlige økonomi. Det har de ikke gjort i dette tilfellet. De har ikke fremlagt separate regnskap. Konsoliderte regnskap er ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre manglende lånekapasitet.

Skatteklagenemnda har vurdert datterselskapets egenkapital som god. Det er ikke fremlagt takster eller vurderinger av sikkerheten som svekker denne vurderingen.. Det er heller ikke fremlagt opplysninger om tap, eller opplysninger om hvorfor driften fortsetter. Endelig vises til at det heller ikke foreligger noen kontantstrømanalyse for de aktuelle år eller årene fremover som kan hjelpe skattemyndighetene i deres vurderinger.

Det foreligger etter dette ingen feil ved vedtaket. Det er ingen saksbehandlingsfeil. Det er tatt hensyn til de opplysningene som foreligger. Saksbehandlingsfeil skal det heller ikke tas hensyn til hvis de ikke har hatt betydning for avgjørelsen. Det er heller ikke feil i faktum eller lovanvendelsesfeil i vedtaket. Inntektsreduksjonen er en følge av interessefellesskapet mellom saksøker og datterselskapet. Datterselskapet hadde lånekapasitet i de ligningsårene saken omfatter. Vedtaket kan derfor ikke oppheves.

Saksøktes la etter dette ned slik påstand:

1. Staten v/Skatt sør frifinnes
2. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger.

### **Rettens vurdering:**

Skatteklagenemnda har i sitt vedtak av 29. oktober 2013 ilagt saksøker et skjønnsfastsatt rentetillegg for årene 2010 og 2011 for manglende renteberegning av lån gitt til datterselskap i Venezuela i 2008. Hjemmelen for skjønnsfastsettelsen er skatteloven § 13-1. Bakgrunnen er aksjelovens regler om at konserninterne transaksjoner skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår. Det er således ikke tillatt å foreta ensidige verdioverføringer fra et selskap i et konsern til et annet hvis transaksjonen ikke forretningsmessig begrunnet. I nærværende sak mener skattemyndighetene at overføringene var lån som skulle renteberegnes. Renter er skattbar inntekt etter skatteloven § 5-1.

Skatteloven § 13-1 har overskriften interessefellesskap, og har står det følgende i første og annet ledd:

- «(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.
- (2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i en stat utenfor EØS, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å ha vært en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.»

Spørsmålet er først om man må se på kapitaloverførselen som et lån, eller om det kan klassifiseres som et kapitalinnskudd slik saksøker anfører. Et kapitalinnskudd vil ikke føre til en inntektsreduksjon som går inn under skatteloven § 13-1. I dom i Rt-2010-790 står følgende om dette spørsmålet i avsnitt (44):

Det som skiller lån fra et selskaps egenkapital, er at det for lån foreligger en alminnelig tilbakebetalingsplikt, mens egenkapital bare kan kreves tilbakebetalt ved likvidasjon, utløsning eller lignende, og da som en andel av differansen mellom selskapets eiendeler og forpliktelser på dette tidspunkt. Hvorvidt det foreligger en alminnelig betalingsforpliktelse, eller en tilbakebetalingsplikt som er begrenset til en andel av et likvidasjonsoverskudd eller overskudd etter en utløsningsbalanse, må i første rekke besvares ved en fortolkning av rettsgrunnlaget for transaksjonen. Dersom en fortolkning av forpliktelsens grunnlag ikke gir noe bestemt svar, må klassifiseringen skje ved en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet.»

I nærværende sak er rettsgrunnlaget de låneavtaler som ble inngått. Låneavtalene inneholder flere bestemmelser som viser at pengene er gitt som lån. Avtaler i formuesforhold skal så langt som mulig legges til grunn etter sitt innhold, og det skal derfor etter rettens syn svært mye til før man kan se bort fra så klare avtaler. I tillegg vises til at saksøker har opplyst at man bevisst valgte å gi kapitaltilførselen som lån fremfor egenkapitaltilførsel for å sikre kapitalen best mulig for det norske selskapet. Etter rettens syn kan det da ikke være riktig å gi transaksjonen et annet innhold når dette vil være mest hensiktsmessig. Låneformen er valgt, og retten finner uten tvil at overføringene må klassifiseres som lån i dette tilfellet.

Retten er etter dette kommet til at skatteloven § 13-1 kommer til anvendelse i nærværende sak. For at det skal kunne gis skjønnsmessig inntektstillegg må det etter ordlyden i første ledd foreligge tre kumulative vilkår. Det må for det første foreligge et interessefellesskap, som det uten tvil gjør i dette tilfellet. I tillegg må det foreligge en inntektsreduksjon og det må være en årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet.

Det foreligger i utgangspunktet en inntektsreduksjon når det er gitt et lån fra mor- til datterselskap uten at det er beregnet renter på lånet. Et unntak fremgår av dommen i Rt-2007-1025 (Statoil Angola). Der står det i avnitt (44):

«I den foreliggende sak er partene enige om at Statoil Angola ikke har finansiell evne til å bære større rentebærende lån enn det lån som er opptatt i SCC. Dette innebærer at det ikke ville ha vært mulig for Statoil Angola å skaffe det lån selskapet har opptatt i Statoil ASA, fra uavhengig kredittgiver. Når dette er tilfellet, er bestemmelsen om rentefrihet ikke et resultat av interessefellesskapet mellom Statoil ASA og Statoil Angola, men forretningsmessig begrunnet. Dette er bakgrunnen for at det i ligningspraksis har vært lagt til grunn at det ikke kan fastsettes inntektstillegg etter skatteloven § 13-1 for rentefrie lån fra morselskap dersom datterselskapet ikke har lånekapasitet. I Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1997 side 895, som følger opp en tidligere uttalelse av departementet i Utv. 1995 side 1065, blir det således fremholdt:

«Det vanlige er at lån på kommersielle vilkår mellom uavhengige parter er gjenstand for renteberegning. Utgangspunktet blir derfor at rentefrihet har medført en inntektsreduksjon for morselskapet tilsvarende normal rente på lånet. Unntaksvis kan det imidlertid tenkes at datterselskapets finansielle stilling var så svak da det rentefrie lånet ble ydet, at det på dette tidspunktet ikke ville hatt kapasitet til å ta opp et tilsvarende lån på kommersielle vilkår. I slike tilfeller kan det være grunnlag for å hevde at morselskapets inntektsreduksjon ikke svarer til normal rente på hele lånet, men til en lavere rente på hele

lånet eller eventuelt normal rente på en del av lånet. I særlige tilfeller kan det endog tenkes at datterselskapet overhodet ikke hadde lånekapasitet, med den følge at vilkårene for inntektsjustering i morselskapet etter skatteloven (av 1911) § 54 første ledd ikke er oppfylt.»»

I vårt tilfelle blir spørsmålet således om datterselskapet hadde lånekapasitet, helt eller delvis. Forholdene skal vurderes for hvert år. Det vises til at skatteklagenemnda refererte fra «Bedriftsbeskatning i praksis» 2000 side 336 der det står følgende:

«Lånekapasitet må vurderes for hvert inntektsår.

I Nycomed-dommen sa lagmannsretten seg enig med kontoret i at datterselskapets lånekapasitet måtte vurderes på det tidspunkt den aktuelle ligningen gjelder for, dvs at det må skjønnes for hvert inntektsår, jf Utv. 1999 side 540 på side 543-544. I utgangspunktet må skattyter ved utfylling av selvangivelsen foreta en vurdering av endringer i lånekapasiteten fra året før, og innrette sin selvangivelse og beregne deretter.»

Retten finner også at vurderingen nå må foretas på grunnlag av de opplysninger skattemyndighetene hadde på den tid vedtaket ble fattet. Det vises til Invensysdommen i Rt-2006-404.

I Statoil Angola-dommen [Rt-2007-1025] var partene enige om at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet. I vår sak er partene uenige om dette, og etter skatteloven § 13-1 (2) er det skattyter som må føre bevis for at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet på de aktuelle tidspunktene. Retten legger til grunn at beviskravet knyttet til dette er sannsynlighetsovervekt.

Skattemyndighetene har bygget sin avgjørelse på at saksøker ikke i tilstrekkelig grad har sannsynliggjort datterselskapets påståtte manglende lånekapasitet. Det er vist til at det ikke er lagt frem regnskaper slik det ble anmodet om. Retten ser klart at det beste grunnlag for å fatte en riktig avgjørelse er fullstendige regnskaper for selskapet for de årene det gjelder. Imidlertid er det gjentatte ganger gitt opplysninger om at det ikke ble utarbeidet egne regnskaper for datterselskapet, og at disse således ikke kunne oversendes. Fremlagt korrespondanse viser på den annen side at saksøker la frem konsoliderte regnskaper med søsterselskapet i Venezuela, utdrag av konti som viser deler av regnskapene samt egne regnskap for selskapet i Norge.

Fremlagte regnskapstall gir ikke noe fullstendig bilde av situasjonen i Venezuela da lånene ble gitt og de etterfølgende årene. Det er også et problem at regnskapene i Venezuela ble inflasjonsjustert, og det er vanskelig å vite hvilken reell verdi de representerte. Retten mener imidlertid at skattemyndighetene måtte ha plikt til å gå inn i de fremlagte opplysningene og foreta en vurdering ut fra det grunnlaget som ble gitt. Det kan ikke være riktig å se bort fra fremlagte opplysninger, selv om disse ikke var de som kunne ha gitt det beste bildet av situasjonen. Så vidt retten kan se har saksøker fortløpende svart på spørsmålene fra skattemyndighetene. Retten kan i den forbindelse ikke se at det har betydning at det i første omgang ble svart feil på om datterselskapet hadde gjeld i Venezuela.

Samlet sett finner retten at den fremlagte dokumentasjonen på vedtakstidspunktet var tilstrekkelig til å fastslå at datterselskapet hadde en svak inntjening og betalingsevne i angjeldende periode.

Det fremgår klart av saksøkers regnskap at saksøker skrev ned verdien av aksjene i perioden etter 2008, og at de i 2011 ble nedskrevet til null. I tillegg til en betydelig inflasjon førte også en politisk risiko til usikkerhet rundt verdien av egenkapitalen. I følge saksøkers vitne i retten var det blant annet svært vanskelig å forutsi verdien ved en eventuell konkurs.

Etter en samlet vurdering ser retten det derfor som svært sannsynlig at selskapet i Venezuela hadde behov for økonomisk bistand da lånene ble gitt i 2008. I utgangspunktet vises til at lånene fra saksøker ble benyttet til nedbetaling av løpende lån i Venezuela. Dette var dyre lån som var tatt opp i 2007 med renter mellom 17 og 28 %. At de hadde fått slike lån behøver ikke å bety at datterselskapet hadde lånekapasitet.

Det vises her spesielt til at statens vitne forklarte i retten at alle kan få lån, men at betingelsene for lånet blir dårligere ved liten eller ingen lånekapasitet. Dyre lån kan være ødeleggende for en låntakers økonomi. Saksøkers vitne forklarte i retten at datterselskapet i Venezuela hadde en viktig funksjon for saksøkers produksjon. Retten ser det derfor som mest sannsynlig at kapitaltilførselen fra Norge ble gitt for å hjelpe datterselskapet til å kvitte seg med de dyre lånene. I den forbindelse gir det også mening at lånene fra Norge var rentefrie og langsiktige.

Retten viser også til opplysningene om at det i notene til regnskapet fremgår at lånene var kortsiktige og gitt med garanti fra saksøker. Dette støtter konklusjonen ovenfor, men retten kan ikke se at det har betydning om disse opplysningene var kjent for skatteklagenemnda da vedtaket ble fattet. I alle fall viser størrelsen på renten samt øvrige opplysninger om datterselskapets drift at lånene må ha vært en belastning på økonomien i datterselskapet.

Som støtteargument viste skatteklagenemnda til at datterselskapet i 2008 lånte 17 millioner VEF videre til et søsterselskap til 18 % rente. Dette var en misforståelse, i det det var datterselskapet som lånte pengene av sitt søsterselskap. Slik retten ser det styrker en så høy rente heller en indikasjon på lav eller ingen lånekapasitet på det tidspunktet.

Samlet sett er retten således ikke enig i skatteklagenemndas vurdering om at lånene fra saksøker indikerer lånekapasitet slik det fremgår av vedtaket.

I tillegg fremgår av vedtaket at skatteklagenemnda ikke har sett på lånekapasiteten i årene 2010 og 2011, som er de årene vedtaket gjelder. Skattekontoret tok feil ved å legge til grunn at vurderingen skulle skje på lånetidspunktet. Denne feilen rettet skatteklagenemnda opp i sitt vedtak. Imidlertid kan retten ikke se at rettelsen førte til at problemstillingen ble drøftet i skatteklagenemndas vedtak. Det eneste de sier om tidspunktet for vurderingen er at det legges til grunn at «selskapet hadde lånekapasitet på det tidspunkt lånet ble ytet *samt i de etterfølgende årene.*»

Fremlagte regnskapstall viser at særlig året 2010 var spesielt dårlig for datterselskapet. Dette fremgikk flere steder i regnskapsmaterialet, og i saksøkers regnskap der aksjene ble skrevet ned i 2010 før de i 2011 ble skrevet ned til null. Hva dette kunne bety har skatteklagenemnda ikke vurdert. Det er heller ikke vurdert om lånekapasiteten kunne være så dårlig at renten kunne vært satt lavt eller at det eventuelt kunne vært krevet renter kun på en del av beløpet. I henhold til forarbeider og rettspraksis er begge disse alternativer noe som skal vurderes i en slik sak.

I dette tilfellet finner retten imidlertid ikke at det har noen betydning at disse vurderingene ikke ble foretatt. Retten finner uansett at saksøker i tilstrekkelig grad har bevist at datterselskapet ikke hadde lånekapasitet i 2010 og 2011, som er de to årene denne saken gjelder. Saksøkers inntekt finnes således ikke å være redusert på grunn av interessefellesskapet med datterselskapet, jf. blant annet Statoil Angola-dommen [Rt-2007-1025], og vedtaket av 29. oktober 2013 må derfor bli å oppheve.

Saksøker har etter dette vunnet saken fullstendig, og skal etter hovedregelen i tvisteloven ha dekket sine omkostninger i saken, jf. tvisteloven § 20-2. Unntakene er vurdert, men finnes ikke anvendelige. Saksøkers prosessfullmektig har levert en omkostningsoppgave stor kr 546 375,- uten merverdiavgift. I tillegg kommer rettsgebyr for behandlingen i tingretten. Saksøkes prosessfullmektig har i prosesskriv av 3. desember 2014 fremsatt innsigelser mot timesatsen som er benyttet. Retten har vurdert kravet og statens innsigelse, og finner at størrelsen på kravet samlet sett er noe høyt. Retten finner det derfor riktig å fastsette saksomkostningene til kr 475.000,- pluss rettsgebyr for behandlingen i tingretten.

*Domsslutning:*

- 1. Ligningen for Saint-Gobain Ceramic Materials AS for 2010 og 2011 oppheves.*
- 2. Saint-Gobain Ceramic Materials AS tilkjennes saksomkostninger med kr 475.000,- pluss rettsgebyr for tingretten*

## SkN 15-049 Inntektsreduksjon - interessefellesskap

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1 og § 13-1. Ligningsloven § 8-1.

**Drammen tingrett:** Dom av 22. oktober 2014, **sak nr.:** TDRAM-2014-25258

**Dommer:** Tingrettsdommer Laila Ingebrigtsen.

**Parter:** Øystein Narjord og Renskaug AS (for begge: advokat Hugo André Marøy v/advokatfullmektig Guri Helen Reiten) mot Skatt Sør (advokat Helge Røstum).

**Sammendrag:** Et aksjeselskap leide lokaler av ektefellen til selskapets eier. For å kunne nyttiggjøre seg lokalene måtte de bygges om, og aksjeselskapet pådro seg utgifter i denne forbindelse. Saken reiste blant annet spørsmål om hvordan utgiftene skulle behandles skattemessig. Aksjeselskapet hadde krevd fradrag for kostnadene fordelt på leieperioden. Skattemyndighetene mente at selskapet hadde foretatt påkostninger på utleiers eienedom, som medførte at utleier fikk overført verdier. Det ble foretatt skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1 ut fra interessefellesskap mellom selskapet og eier. Retten fant at aksjeselskapets ombygging av lokalene var en forretningsmessig avgjørelse i selskapets interesse, og at inntekten dermed ikke var redusert som følge av interessefellesskapet. Retten fant heller ikke at eier/ektefelle hadde fått overført en fordel ved ombyggingen. Skatteklagenemndas vedtak ble

opphevet, både for eier og selskap.

Saken gjelder gyldighet av Skatteklagenemndas vedtak vedrørende Renskaug AS og Øystein Narjord, samt vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift vedrørende Renskaug AS.

### **Framstilling av saken.**

Renskaug er et aksjeselskap som ble stiftet 15.03.2006. Det er 100 % eid av Narjord, og han er styreleder og daglig leder i selskapet. Selskapets formål er ifølge firmaattesten «*Utleie av fast eiendom, gårdsdrift, konsulentvirksomhet og investering i fast eiendom, aksjer og andeler samt det som naturlig faller innenfor dette.*» Selskapets virksomhet drives på Vestre Renskaug gård, som eies av Narjords ektefelle, Tone Bergflødt. Bergflødt er styremedlem i selskapet.

Den 31.03.2006 ble det inngått leiekontrakt mellom Bergflødt og Narjord som utleiery og Renskaug som leietaker. Leiekontrakten omfatter alt dyrket areal, skog og driftsbygninger på eiendommen Vestre Renskaug, samt noe driftsløysøre som eies av Narjord. Leieperioden ble fastsatt til 01.04.2006 - 31.12.2015, med en leiesum på kr 330.000 pr. år. Etter kontrakten er leietaker ansvarlig for daglig vedlikehold av det leide anlegget og driftsløysøre, samt gårdsanlegg, veier og snørydding. Det fastsettes videre at investeringer og påkostninger i utgangspunktet er utleiers ansvar, men at investeringer og ombygginger for å tilpasse lokaler og løysøre til leietakers behov må dekkes av leietaker. Ved leiekontraktens utløp skal dette tilfalle utleier vederlagsfritt.

Den 20.10.2011 ble det inngått en ny leiekontrakt til avlysing av den første kontrakten. Kontraktene er like, bortsett fra leieperioden og regulering av investeringer foretatt av leietaker. I den nye kontrakten er leieperioden satt til 01.11.2011 - 31.10.2021. Det fastsettes at leietaker skal godtgjøres for investeringer som er foretatt dersom dette medfører en merverdi for utleier.

Renskaug har foretatt ombygginger og utbygginger på den leide eiendommen for å tilpasse eiendommen til sin virksomhet. Totale kostnader er kr 2,2 mill., fordelt med kr 1,9 mill. på driftsbygningen og kr 300.000 på personalboligen. Driftsbygningen er bygget om og utvidet med overnattingsplasser. En liten personalbolig er fullført. Kostnadene er i sin helhet dekket av Renskaug, som har fradragsført inngående merverdiavgift og krevd fradrag for netto kostnader fordelt på leieperioden. I 2010 ble det foretatt bokettersyn hos Renskaug. Med grunnlag i bokettersynsrapporten mente Skatt Sør at Renskaug hadde foretatt påkostninger på utleiers eiendom, som medførte at utleier fikk overført verdier. Utbyggingskostnaden ble fordelt med 50% på Renskaug som leietakers tilpasning og 50% på Narud/Bergfløt som utleiers påkostning.

Renskaugs fradragsrett for inngående merverdiavgift for driftsbygningen ble da begrenset til 50 %. For 2008 ble 50 % av fradragsført inngående merverdiavgift tilbakeført med kr 190.000 og tilleggsavgift ble fastsatt med 10%. For personalboligen ble fradragsført merverdiavgift tilbakeført med kr 38.979, fordi det ikke er fradragsrett for boliger. Dette er akseptert av Renskaug. Partene er enige om kostnadsfordelingen mellom driftsbygningen og personalboligen til henholdsvis kr 1,9 mill. og kr 300.000. Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet 18.06.2012 skattekontorets innstilling til vedtak.

Skatt Sør fattet den 22.11.2011 vedtak om endring av ligningen for Renskaug, Narjord og Bergflødt. For Renskaug ble alminnelig inntekt redusert for årene 2007, 2008 og 2009,

grunnlaget for arbeidsgiveravgift ble økt og det ble fastsatt tilleggsskatt med 30 %. For Narjord og Bergflødt ble alminnelig inntekt, grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt økt og det ble fastsatt 30 % tilleggsskatt. Alle vedtakene ble påklaget.

I klageomgangen endret Skatteetaten den rettslige vurderingen av forholdene, og i innstilling til Skatteklagenemnda ble skattekontorets endringer i vedtakene av 22.11.2011 reversert. Det ble foretatt skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1 ut fra interessellesskap mellom Renskaug og Narud fordi Bergflødt eier eiendommen. Kostnadene ble ansett som en overføring fra selskap til aksjonærs nærstående, og ansett som utbytte for Narjord, jf. skatteloven § 10-11. Narjord ble utbyttebeskattet, og for Renskaug ble tidligere fradragsført vedlikeholdskostnader og avskrivninger tilbakeført. Skatteklagenemnda fattet vedtak den 13.08.2013 hvor innstillingen ble stadfestet, og ligningen for Renskaug og Narjord ble endret, mens Skatt Sørs vedtak for Bergflødt ble opphevet. For Renskaug ble alminnelig inntekt for årene 2007 - 2009 økt med henholdsvis kr 297.377, kr 400.856 og kr 551.263, samt at krav om 30 % tilleggsskatt opprettholdt. For Narjord ble alminnelig inntekt for 2007 økt med kr 513.077 og grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt ble redusert med kr 133.333. For året 2008 ble alminnelig inntekt økt med kr 482.475 og grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt ble redusert med kr 133.333. Tilleggsskatt på 30 % ble opprettholdt for begge årene. For året 2009 ble alminnelig inntekt redusert med kr 98.169 og grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt redusert med kr 133.333. Tilleggsskatt for 2009 falt bort da inntektsøkningen bortfalt. Under hovedforhandlingen ble krav om tilleggsskatt for Renskaug og Narjord frafalt, og partene la ned sammenfallende påstander på dette punktet.

Stevning i saken ble tatt ut 06.02.2014. Søksmålet er rettidig, det var ingen søksmålsfrist etter merverdiavgiftsloven av 1969. Tilsvar ble inngitt i rett tid. Hovedforhandling ble holdt 07.-08.10. 2014. Det ble avhørt 4 vitner og foretatt slik dokumentasjon som rettsboken fastsetter.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag.**

Bergflødt overtok Vestre Renskaug gård fra sin far i 2004. Et par år etter overtagelsen fortsatte Bergflødt og Narjord med samme drift som før, dyrking av grønnsaker. Produksjonen ga ikke lønnsomhet. Eiendommen hadde da en driftsbygning fra 1989 i god stand. Bygningen var tilpasset grønnsakproduksjon, med verksted, kjølerom, pakkerom, kaltlager, lasterampe, garasje, samt spise/hvilerom for ansatte. Innvendig takhøyde var 5 m., og det var innvendige porter som ga tilgang for lastebil og truck til alle rom. I 2004 ble det gitt tillatelse til oppføring av et bygg som skulle brukes til kontor og personalrom for ansatte. I 2005 ble driften utvidet til kjøttproduksjon, kalver ble kjøpt inn og det ble bygd fjøs. Gården hadde leveranseavtale for grønnsaker med Gartnerhallen, senere Bama. Bama ønsket etter hvert større leverandører, og kansellerte leveranseavtalen i 2006. Økonomien var svært anstrengt. Andre inntektsmuligheter ble søkt, og i 2005 ble våningshuset leid ut til kursvirksomhet og driftsbygningen brukt til noen konserter i perioder da den var tom.

Våren 2006 ble Renskaug stiftet. Dette fordi Narud/Bergfløt ønsket å skille mellom eiendom og drift. I andre halvår 2006 ble de invitert til å være med i et program i regi av Fram/Agro. Programmets formål var å hjelpe gårdbrukere til å skape lønnsomme arbeidsplasser og bli bedre bedriftsledere. Narud/Bergfløt var da i en svært presset økonomisk situasjon. De måtte gjøre noe for å klare å få lønnsomhet ut av gården. I regi av programmet lette man etter andre inntektsmuligheter, og besluttet å satse på kurs/konferansevirksomhet med lokalprodusert mat og

økologisk drift. I desember 2006 ble det søkt om driftsendring. Bergflødt og Narud fikk en personlig dispensasjon til slik drift og utleie av overnattingsplasser.

For å kunne drive med kurs/konferansevirksomhet var det nødvendig med store ombygginger. Renskaug besluttet å bygge om driftsbygningen tilpasset det nye driftskonseptet, med etablering av storkjøkken, resepsjon, spise/oppholdsrom, konferansesal og toaletter. Det ble oppført et tilbygg med overnattingsplasser. Konferansesal og kjøkken ble ferdigstilt først, slik at de kunne ha drift i byggeperioden. Det ble nedlagt mye egeninnsats under byggingen for å spare penger. Kontor/personalrom ble gjort om til personalbolig fordi brannvesenet krevde døgnkontinuerlig brannvakt. Denne kan kun brukes til ansatte i vaktordning og ikke leies ut til andre formål. Den er således en del av driften. De ombyggingene og tilpasningene som ble gjort, skyldtes utelukkende leietakers behov, og var basert på forretningsmessige vurderinger. De første årene ga ikke driften lønnsomhet, mye basert på at utleie til kurs/konferanse var vanskelig i byggeperioden. Nå er virksomheten i god drift og har lønnsomhet.

Skatteklagenemda har lagt til grunn feil faktum og feil rettsanvendelse, og vedtakene er derfor ugyldig. Vilåårene for å fastslå at det foreligger interessefellesskap etter skatteloven § 13-1 er ikke oppfylt, fordi det ikke er årsakssammenheng mellom de investeringene som ble gjort og interessefellesskapet. Omleggingen av driften på gården, som nødvendiggjorde investeringene, var basert på forretningsmessige vurderinger etter grundig planlegging og rådgivning. Renskaug har langsiktig perspektiv på driften, og leieavtalen vil bli forlenget. Konesjonsreglene var årsaken til at den første leieavtalen hadde en varighet på 10 år. Den siste leieavtalen må legges til grunn, og den fastslår at utleier skal kompensere leietaker for investeringer som gir utleier en merverdi. Det er det som gjelder mellom partene og som de skal forholde seg til ved opphør av leieavtalen. Renskaug betaler markedsleie, fastsatt etter rådgivning fra takstmann og regnskapsfører.

Etter skatteloven § 6-1 er det fradragsrett for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. De kostnadene som Renskaug har hatt, var nødvendige for å sikre skattepliktig inntekt. Bygningene ble tilpasset driften i Renskaug, og skaper ikke merverdi for utleier. Det vises til vurderingene fra takstmann Langeland. Utleier kan ikke selge eller leie ut gården for samme type drift. Eiendommen ligger i LNF-område. Dispensasjonen for kurs/konferansested er personlig og kan ikke overføres ved salg eller utleie til utenforstående. Selskapet driver i dag en bærekraftig og lønnsom virksomhet. Driftsomleggingen ble foretatt av bedriftsøkonomiske hensyn. Interessefellesskapet er ikke årsaken til at Renskaug påtok seg ombygningskostnadene. Vilåårene for skjønnslingning av Renskaug etter skatteloven § 13-1 foreligger ikke.

For Narjord legges det også til grunn feil faktum og feil rettsanvendelse. Vilåårene for interessefellesskap etter skatteloven § 13-1 foreligger ikke. Dersom utleier blir eier av påkostningen, skal utleier beskattes for det beløpet som utgjør fordel ved leieforholdets opphør. Skattepliktig fordel er ikke det samme som utbyggingskostnadene. Langelands verdivurdering viser at det ikke har skjedd en verdiverføring fra selskapet til aksjonær eller aksjonærs nærstående og at utleier ikke overtar en vederlagsfri verdi ved opphør av leieforholdet. Skatteklagenemda har da ikke rettslig grunnlag til å tilordne Narjord inntekt som ulovlig utbytte, jf. skatteloven § 10-11.

Klagenemnda for merverdiavgift har lagt til grunn feil faktum og rettsanvendelse. Nemnda bygger på skattekontorets opprinnelige vedtak, som er endret i klageomgangen. Renskaug aksepterer tilbakeføring av merverdiavgift for personalboligen. Merverdiavgiftsloven § 21 (dagjeldende), fastsatte fradragsrett for inngående avgift for anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Både relevans- og tilordningskravet er oppfylt. Skattemessig skille mellom påkostning og vedlikehold har ikke betydning så lenge kostnadene har vært reelle utgifter for leietaker, og ikke bare utlegg på utleiers vegne. De samlede kostnadene til ombyggingen av driftsbygningen er knyttet til selskapets avgiftspliktige virksomhet. Hele bygningen brukes til det formålet. Selskapet har da full fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21.

Dersom retten opprettholder klagenemndas avgjørelse, er vilkåret for tilleggsavgift ikke oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven § 73. Det er kompliserte regler, og selskapet søkte råd hos regnskapsfører for å finne riktig resultat. Selskapet har ikke opptrådt uaktsomt eller forsettlig.

Saksøkerens påstand:

For Renskaug AS

1. Skatteklagenemndas vedtak av 13. august 2013 for Renskaug AS for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak om illeggelse av tilleggsskatt for Renskaug AS for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
3. Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift av 15. juni 2012 om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift for 2008 med kr 190.000 samt påløpte renter oppheves.
4. Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift om illeggelse av tilleggsavgift oppheves.
5. Renskaug AS tilkjennes saksomkostninger med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling finner sted.

For Øystein Narjord:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 13. august 2013 for Øystein Narjord for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak om illeggelse av tilleggsskatt for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
3. Øystein Narjord tilkjennes saksomkostninger med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling finner sted.

**Saksøktes påstandsgrunnlag.**

Staten bestrider at vedtakene i Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift er ugyldige. Det er ikke lagt til grunn feil faktum eller rettsanvendelse.

Saken gjelder den skatte- og avgiftsmessige behandlingen av kostnader på kr 1,9 mill. i årene 2007 - 2009 for ombygging på leid driftsbygning. For den skattemessige behandlingen kommer i tillegg kostnader på kr 300.000 på personalboligen. Leietaker har dekket kostnadene samtidig som de har betalt husleie til utleier. Etter den leiekontrakten som gjaldt i de aktuelle årene, skulle investeringene tilfalle utleier vederlagsfritt ved kontraktens opphør. Det er det som må legges til grunn for vurderingen, leiekontrakt nr. 2 trådte ikke i kraft før 01.11.2011. I realiteten har

Renskaug betalt leie for et ferdig ombygd leieobjekt helt fra 2006, i tillegg til å finansiere ombyggingen. Det er ikke en løsning som er forretningsmessig rimelig eller naturlig mellom uavhengige parter. Slik kostnadsdekning kan bare forklares med interessefellesskapet mellom Renskaug og Narjord. Kostnadsdekningen skal derfor bedømmes som overføring av verdier fra selskap til eneaksjonær, og skal etter skatteloven § 5-2 beskattes hos aksjonæren. Selskapet har ikke fradragsrett for ulovlig utbytte.

Vilkårene for å skjønnsfastsette inntekten etter skatteloven § 13-1 foreligger. Partene er enige om at vilkårene om interessefellesskap og inntektsreduksjon er oppfylt. Uenigheten gjelder hvorvidt det er årsakssammenheng mellom investeringen og interessefellesskapet. Domstolene kan foreta full prøving av om vilkårene er oppfylt, mens prøvningen av skjønnet er begrenset.

Skattemyndighetene har ikke basert seg på feil faktum. Det er ikke grunnlag for å se bort fra leiekontrakt nr. 1 selv om partene i ettertid, etter bokettersynet, har inngått en ny kontrakt. Den kontrakten som var gjeldende da kostnaden ble pådratt og fradragsført må legges til grunn. Den leien som ble betalt fra 2006 var for høy og ligger over markedsleie. Renskaug har selv oppgitt markedsleie for tilsvarende objekter i Lier til kr 130.000. Uavhengige parter ville ikke fastsett et slikt leienivå. Når Renskaug i tillegg tar hele ombyggingskostnaden og investeringen tilfaller utleier vederlagsfritt ved utløp av leieperioden, er det verken forretningsmessig rimelig eller naturlig. Det betyr at interessefellesskapet er motivet for avtalen og at årsakssammenheng foreligger.

Når Renskaug bekoster ombyggingen på utleiers eiendom, må dette skattemessig ses som et uttak fra aksjonærens side. Den fordel som skal beskattes på aksjonærens hånd tilsvarer da investeringskostnaden.

Kostnadsdekningen representerer et utbytte til Narjord etter skatteloven § 10-11. Problemstillingen for ham er en speilvendning av det som ble lagt til grunn for Renskaug. Skatteklagenemda har i vurderingen for Narjord brukt skatteloven § 13-1 jf. § 10-11. Det er tilstrekkelig å bruke skatteloven § 10-11, da den gir tilstrekkelig hjemmel for beskatning av Narjord.

Etter skatteloven § 10-11 anses enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet til aksjonær som utbytte. Når et selskap dekker kostnader for en aksjonær faller dette inn under lovens utbyttebegrep. Overføringer til en aksjonærs nærstående likestilles med overføring til aksjonær. Det skjer en identifikasjon, og det er aksjonæren som skatterettslig tilordnes inntekten og regnes som mottaker.

Klagenemda for merverdiavgift har akseptert at Renskaug trekker fra merverdiavgift for den delen av kostnadene som skjønsmessig er tilordnet leietaker, dvs. 50%. Problemstillingen etter merverdiavgiftsloven § 21 er om kostnadene kun er til bruk i Renskaugs virksomhet, eller om noe må tilordnes utleier til bruk i utleievirksomheten. Det er ikke et spørsmål om kostnaden er relevant for virksomheten, men om hvem som skal tilordnes kostnaden. Domstolene kan prøve fullt ut om tilordningen er riktig, prøvingen av skjønnet er begrenset. Utleievirksomhet var ikke avgiftspliktig da kostnaden ble pådratt. Følgelig er avgiften kun fradragspliktig dersom kostnadene ble dekket av leietaker. Det er tilstrekkelig om det kan legges til grunn at påkostningene representerer en verdi på utleiers hånd i leieperioden eller ved utløp av den. I dette

tilfellet er det gjort store investeringer i driftsbygningen og det er helt usannsynlig at de ikke skulle ha noen verdi for utleier etter leieforholdets slutt. Det er ikke noe krav om at eiendommen skal ha fått økt salgsverdi.

Tilleggsavgift skal ilegges. Det er tilstrekkelig med uaktsom overtredelse, og det er en streng uaktsomhetsnorm. Det foreligger ikke unnskyldelig rettsvillfarelse.

Saksøktes påstand:

For Renskaug AS

1. Vedtak om illeggelse av tilleggsskatt for Renskaug AS for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
2. For øvrig frifinnes staten.
3. Staten tilkjennes saksomkostninger.

For Øystein Narjord:

1. Vedtak om illeggelse av tilleggsskatt for Øystein Narjord for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
2. For øvrig frifinnes staten.
3. Staten tilkjennes saksomkostninger.

**Rettens vurdering.**

Retten skal ta stilling til om Skatteklagenemndas vedtak av 13.08.2013 for Renskaug og Narjord, og Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 18.06.2012 for Renskaug skal oppheves på grunn av feil faktum og rettsanvendelse. Retten vil først drøfte Skatteklagenemndas vedtak for Renskaug og Narjord, og deretter vedtaket i Klagenemnda for merverdiavgift for Renskaug.

**Skatteklagenemndas vedtak for Renskaug.**

Skatteklagenemndas vedtak er fattet med hjemmel i skatteloven § 13-1. Retten kan prøve rettsanvendelsen, dvs. om lovens vilkår for skjønnsfastsettelse er oppfylt. Skatteklagenemndas skjønnsutøvelse etter denne bestemmelsen er underlagt forvaltningens frie skjønn. Rettens prøvingsrett er begrenset til om skjønnnet er vilkårlig eller sterkt urimelig, jf. Rt-2012-1025. Saksbehandlingsfeil har kun betydning dersom feilen kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold. Etter ligningsloven § 8-1 er det ligningsmyndighetene som bestemmer hvilket faktum som skal legges til grunn for vedtaket basert på alle foreliggende opplysninger, men resultatet må ikke fremtre som vilkårlig eller åpenbart urimelig. Retten kan overprøve ligningsmyndighetenes beslutning om faktum, og må ta stilling til faktum ut fra det som er fremkommet i saken.

Etter skatteloven § 13-1 kan ligningsmyndighetene foreta fastsettelse av inntekten ved skjønn dersom inntekten er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person. Det er tre vilkår som må være oppfylt: (i) inntekten må være redusert, (ii) det må foreligge et interessefellesskap og (iii) det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen. Partene er enige om at de to første vilkårene er oppfylt, så det drøftes ikke nærmere. Spørsmålet i saken er dermed om det er årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen, dvs. om Renskaug har dekket

ombyggingskostnadene på grunn av interessefellesskapet med Narjord og ikke fordi det var forretningsmessig rimelig eller naturlig.

Bergflødt og Narjord har drevet eiendommen fra 2004, først med grønnsakproduksjon som Bergflødts far hadde drevet med. I tillegg ble det kjøpt inn kalver og bygd fjøs for å utnytte beitearealene på eiendommen. Driften var ikke økonomisk regningssvarende, og andre inntektsmuligheter ble søkt. Fra 2005 leide de ut våningshuset til kurs, mens driftsbygningen ble brukt til små konserter i perioder det ikke var annen virksomhet der. I mars 2006 ble Renskaug stiftet, og selskapet overtok driften av gården fra 01.04.2006.

Bakgrunnen for selskapsstiftelsen og driftsavtalen var at Bergflødt/Narjord ønsket å skille eiendom og drift. Det er vanlig blant næringsdrivende, særlig hvor driften innebærer økonomisk risiko. Driften var da fortsatt hovedsakelig grønnsaks- og noe kjøttproduksjon. Etter at Bama kansellerte leveranseavtalen ble økonomien veldig vanskelig. Det var ikke behov for en stor driftsbygning innredet for grønnsaksproduksjon. Utover i 2006 vurderte Renskaug andre inntektsmuligheter som lot seg forene med gårdsdriften. Beslutningen om å drive kurs/konferansevirksomhet som tilleggsnæring i større skala enn kun i våningshuset, ble fattet rundt årsskiftet 2006/07. Søknad om bruksendring for driftsbygningen ble sendt i desember 2006. Dispensasjonen for å drive tilleggsnæring med kurs/konferanser forutsetter at gården drives ved siden av. Driftskonseptet er kurs/konferanser/overnatting med lokalprodusert mat og økologiske produkter.

Renskaug var ansvarlig for driften av gården etter leiekontrakten, og skulle stå for det nye driftskonseptet. For å realisere dette, var det nødvendig å skaffe tilfredsstillende lokaler for virksomheten.

Leiekontrakten for eiendommen ble satt opp i samråd med regnskapsfører, som er også er takstmann og har god kjennskap til prising av landbrukseiendommer i Lier. Han forklarte i retten at han brukte en forpaktningskontrakt fra Bondelaget som mal, og han mente leien på kr 330.000 var innenfor rammen for markedspris da den ble satt opp. Dette belyste han ved å opplyse varierende leienivåer for jordbrukseiendommer og kaltlager i Lier. Staten har henvist til en leiekontrakt for eiendomi Lier på kr 130.000. Retten kjenner ikke til hva den omfatter, eiendommens størrelse, tilstand m.v., og finner ikke at det kan tillegges stor betydning. Leiekontrakten her gjelder mer enn bare jordarealet. Ut fra det som kom frem finner retten at leien på kr 330.000 var markedsleie da kontrakten ble satt opp. Det har også ligningskontoret lagt til grunn i sin forberedelse av saken. Staten kan da ikke høres med at Renskaug har betalt leie for ferdig utbygget eiendom fra 2006. Retten finner det ikke unaturlig at Renskaug betalte leie i hele perioden. Renskaug hadde drift på eiendommen i hele utbyggingsperioden, og var da forpliktet til å betale leie. Regnskapsføreren opplyste også at pkt. 5 i kontrakten var vanlig klausul i landbruket, ut fra hensynet til at utleier ikke skulle bli belastet med en stor kostnad ved opphør av leieavtalen.

Partene er uenige om hvilken leiekontrakt som skal legges til grunn for den skattemessige vurderingen. Leiekontrakten av 31.03.2006 er erstattet med en ny leiekontrakt av 22.10.2011, ikraft fra 01.11.2011. I tillegg til lengre varighet, er pkt. 5 i kontrakten endret. Bestemmelsen om at leietaker ikke skulle kompenseres ved leieforholdets opphør gjaldt da kostnadene ble pådratt og fradragsført, og staten mener det er avgjørende. Retten registrerer statens syn, men finner ikke

å kunne se bort fra at partene i ettertid har endret dette. Det kan partene fritt gjøre. Endringen skjedde før Skatteklagenemndas vedtak, uten at dette ble hensyntatt. Faktum er at utleier skal kompensere leietaker for eventuell merverdi som følge av investeringene som tilfaller utleier ved opphør av leieforholdet. Retten mener det må legges til grunn for vurderingen. Kontrakten bekrefter også utleiers og leietakers langsiktige perspektiv på leieforholdet ved forlengelsen i tid. Begge kontraktens varighet på 10 år av gangen skyldes konsesjonsreglene, og utleier bekreftet at den vil bli forlenget så lenge leietaker ønsker det.

Det nye driftskonseptet krevde andre fasiliteter enn det som var på eiendommen. Etter leiekontrakten skal leietaker dekke investeringer og ombygginger for å tilpasse lokalene til leietakers behov. Renskaug har hatt store kostnader til ombyggingen. Staten mener at Renskaugs motiv for å dekke disse kostnadene utelukkende skyldes interessefellesskapet, dvs. fordi Narjord eier selskapet og Bergflødt eier eiendommen. Retten er ikke enig i det. Beslutningen om driftsomlegging ble fattet etter grundige vurderinger. Driftskonseptet var omfattende utredet med forretningsplaner, markedsanalyse m.m, utarbeidet i samarbeid med Fram/Agro. Selskapet var i en presset økonomisk situasjon da beslutningen ble fattet, og måtte gjøre noe for å sikre videre drift. Beslutningen ble etter rettens syn fattet på forretningsmessig grunnlag. Ombyggingen var tvingende nødvendig for det nye driftskonseptet. Ombyggingen ble gjort over tid, samtidig som drift ble opprettholdt i de delene som var ferdige.

Selv om kostnadene var høye, var det nødvendige leietakertilpasninger for å sikre videre drift. Selskapet gikk med underskudd de første årene, delvis pga. vanskeligheter med å opprettholde tilstrekkelig drift i byggeperioden, men har nå overskudd. Det viser at ombyggingen var forretningsmessig forsvarlig. I leieforhold mellom uavhengige parter er det etter rettens syn ikke uvanlig at leietaker foretar tilpasninger på leide lokaler, og får fradragsrett for kostnadene. Tvert imot er det vanlig å leie ut rålokaler i moderne forretningsbygg. Leietaker innreder da lokalene etter sine behov og for egen kostnad etter at de har overtatt lokalene og betaler husleie. Selv om kostnadene i denne saken er høye og det er gjort omfattende arbeid, kan ikke retten se at det endrer på prinsippet om at det er leietakertilpasninger som er utført. Utleier hadde en funksjonell jordbrukseiendom som ble leid ut, selskapet ønsket å endre driften for å overleve. Formålet med kostnaden var å sikre fremtidig inntekt. Kostnaden er en «oppofrelse» i skattelovens forstand, og oppofrelsen har skjedd for å sikre skattepliktig inntekt (tilknytningskriteriet). De har da fradragsrett for kostnadene som er pådratt. Personalboligen var en nødvendig del av det nye konseptet, i og med at det ble stilt krav om døgnkontinuerlig brannvakt. Den kan ikke leies ut eller disponeres til andre formål enn vaktpersonell.

På bakgrunn av overnevnte kan retten ikke se at interessefellesskapet var motiverende for de disposisjonene som ble foretatt. Renskaug har ikke fått redusert sin inntekt på grunn av interessefellesskapet. Årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen foreligger da ikke. Det tredje vilkåret i skatteloven § 13-1 er ikke oppfylt, og det er ikke hjemmel for å skjønnsligne Renskaug etter skatteloven § 13-1. Skatteklagenemndas vedtak blir da å oppheve.

#### **Skatteklagenemndas vedtak for Narjord.**

Spørsmålet om det skal foretas utbyttebeskatning av Narjord skal vurderes etter skatteloven § 10-11 som fastsetter: «*Utbytte fra selskapersom omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt ... .. Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier*

*fra selskap til aksjonær. ... Som utbytte til vedkommende aksjonær regnes også vederlagsfri overføring til aksjonærens ektefelle ... »* Retten må da vurdere om ombyggingskostnadene innebærer en vederlagsfri overføring fra Renskaug til Narjord gjennom ombyggingen på eiendommen tilhørende Narjords ektefelle. Dersom selskapet har tatt en kostnad på vegne av aksjonæren, omfattes det av utbyttebegrepet. Skatteklagenemnda har brukt skatteloven § 13-1 og fastslått interessefellesskap som grunnlag for å utbyttebeskatte Narjord. Det er tilstrekkelig å bruke skatteloven § 10-11.

Retten har ovenfor lagt til grunn at Skatteklagenemnda har bygget på feil faktum angående hvilken leiekontrakt som kommer til anvendelse ved vurderingen og hvorvidt den fastsatte leien er markedsleie. Skatteklagenemnda har lagt til grunn samme faktum overfor Narjord som de gjorde for Renskaug, følgelig foreligger det også feil faktum for avgjørelsen overfor Narjord. Retten har kommet frem til at ombyggingskostnadene var leietakertilpasninger basert på forretningsmessige vurderinger hos Renskaug, og at kostnadsdekningen ikke skyldtes interessefellesskapet. Renskaugs kostnadsdekning kan da ikke anses som utbytte for Narjord.

Retten kan ikke se at Narjord/Bergflødt har fått overført en fordel ved ombyggingen. Retten legger til grunn at Bergflødt blir eier at leietakertilpasningene ved leiekontraktens utløp, som kan ligge langt frem i tid dersom den forlenges ut over 2021. Den verdien leietakertilpasningene da har for Bergflødt, skal hun betale til Renskaug. Ut fra det som fremkom under hovedforhandlingen, mener retten at det er vanskelig å fastslå at leietakertilpasningene har tilført Bergflødt en fordel. Retten legger til grunn at fordelene for Bergflødt ikke automatisk er lik ombyggingskostnadene. Bygningene har utvilsomt høyere teknisk verdi enn markedsverdi. Dette bygger retten på at bruken av eiendommen er regulert, og eventuell bruk til dagens formål er avhengig av dispensasjon. Videre viser retten til takstmann Langelands forklaring i retten vedrørende eiendommens verdi og begrensede salgspotensielle.

På bakgrunn av overnevnte oppheves Skatteklagenemndas vedtak overfor Narjord.

### **Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift for Renskaug.**

Klagenemnda for merverdiavgift har fattet sitt vedtak med hjemmel i merverdiavgiftsloven av 1969 § 55 nr. 2, som hjemler skjønnsfastsettelse av avgiften når omsetningsoppgave finnes å være uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som finnes å ikke være ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning. Som selskapets revisor påpekte i sin innberetning, var det mangler ved dokumentasjonen slik at det ble vanskelig å kontrollere at kostnadene var ført riktig. Under hovedforhandlingen opplyste revisor at han ikke hadde grunnlag for å si at regnskapet var feil, men han hadde tatt forbehold fordi mangelfull dokumentasjon medførte at han ikke kunne kontrollere at regnskapsføringen var riktig. Narjord erkjente at revisors bemerkning var berettiget. Det var en periode med samtidig drift og ombygging, og det var blitt litt for mye å følge opp.

Ny lov om merverdiavgift trådte i kraft 01.01.2010, dvs. etter at kostnaden ble pådratt og inngående avgift ble fradragsført i denne saken. Det er derfor loven av 1969 som gjelder. Etter merverdiavgiftsloven § 21 har en næringsdrivende fradragsrett for inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten. De avgiftspliktige varene og tjenestene må således være «til bruk i virksomheten», dvs. relevant for virksomheten (relevanskriteriet) og gjelde egen avgiftspliktig virksomhet (tilordningskriteriet). Retten kan fullt ut prøve om relevanskriteriet og

tilordningskriteriet er oppfylt, men prøvingen av den skønsmessige fordelingen av avgiftsfradraget er begrenset. Det skattemessige skillet mellom påkostning og vedlikehold har ikke betydning etter avgiftsvurderingen, det avgjørende er om utgiftene fremstår som reelle for Renskaug, og ikke bare et utlegg på vegne av Narjord/Bergflødt.

Rettens vurdering gjelder kun tilbakeføring av merverdiavgift for halvparten av påkostningene på driftsbygningen. Partene er enige om tilbakeføring for personalboligen. Det må vurderes om de avgiftspliktige kostnadene som Renskaug har hatt, var til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet. Staten mener at kostnadene var relevante både for Renskaug og for utleier, og at de derfor skal tilordnes både Renskaug og utleier. Dette fordi ombyggingen har tilført utleier en verdi som styrker inntekspotensialet på sikt. Retten er i tvil om ombyggingen styrker inntekspotensialet for utleier på sikt. Eiendommen er nå leid ut til Renskaug til 2021, og leiekontrakten blir forlenget om Renskaug ønsker det. Eiendommen er tilpasset kurs/konferansedrift, men nye leietagere kan ikke fortsette driften uten dispensasjon. Ved en eventuell dispensasjon vil det bli stilt krav om drift av jordveien. Det gir et svært begrenset leietakermarked.

Driftsbygningen brukes i dag i sin helhet til den avgiftspliktige virksomheten som Renskaug driver. Retten har ovenfor kommet frem til at Renskaugs beslutning om ombygging var en forretningsmessig avgjørelse i Renskaugs egen interesse, basert på grundige analyser og markedsundersøkelser. Kostnadene var nødvendige for at Renskaug skulle kunne realisere sitt nye forretningskonsept. De var en nødvendig innsatsfaktor til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Retten mener derfor at kostnadene i sin helhet skal tilordnes Renskaug, og at Renskaug har full fradragsrett for inngående merverdiavgift. Med det resultatet retten har kommet frem til, skal det ikke legges tilleggsavgift. Vedtaket i Klagenemnda for merverdiavgift blir da å oppheve.

### **Saksomkostninger.**

Etter tvistel. § 20-2 har en part som har vunnet saken krav på full erstatning for sine saksomkostninger. Renskaug og Narjord har fått fullt medhold i sine påstander. Adv.flm. Reiten har lagt frem en kostnadsoppgave kr 178.030 for Renskaug og kr 85.736 for Narjord. Kostnadene inkluderer rettsgebyr, alle utgifter med saken og mva. Saken har vært omfattende og arbeidskrevende, og kostnadene anses nødvendige. Retten legger saksomkostningsoppgaven til grunn og tilkjenner saksomkostninger til Renskaug med kr 178.030 og til Narjord med kr 85.736.

### *Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 13. august 2013 for Renskaug AS for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.*
- 2. Skatteklagenemndas vedtak om illeggelse av tilleggsskatt for Renskaug AS for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.*
- 3. Skatteklagenemndas vedtak av 13. august 2013 for Øystein Narjord for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.*

4. Skatteklagenemndas vedtak om ileggelse av tilleggsskatt for Øystein Narjord for inntektsårene 2007 - 2009 oppheves.
5. Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift av 15. juni 2012 om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift for 2008 med kr 190.000 samt påløpte renter oppheves.
6. Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift om ileggelse av tilleggsavgift oppheves.
7. Skatt Sør skal innen 2 - to - uker betale saksomkostninger til Renskaug AS med 178.030 - ethundreogsyttiåttetusenogtredve - kroner.
8. Skatt Sør skal innen 2 - to - uker betale saksomkostninger til Øystein Narjord med 85.736 - åttifemtusensyvhundreogtrettiseks - kroner.

## SkN 15-050 Privat bruk av selskapets hytte og biler

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1, § 10-1 og § 13-1. Ligningsloven § 8-1 og § 10-2.

**Kristiansand tingrett:** Dom av 24. oktober 2014, **sak nr.:** TKISA-2014-86904

**Dommer:** Dommerfullmektig Bernt Olav Bryge.

**Parter:** A (advokat Truls Lie) mot Staten v/Skatt Sør (advokat Erik Bruusgaard).

**Sammendrag:** Saken gjaldt blant annet utbyttebeskatning for privat bruk av hytte og fordelsbeskatning for privat bruk av to biler. Skattyter eide A Eiendom AS som igjen eide Tømmerbygg AS. A Eiendom AS kjøpte i 2008 en hytte under oppføring i Kristiansand. Skattemyndighetene mente skattyter skulle utbyttebeskattes for privat bruk av hytta. Videre mente de at han skulle fordelsbeskattes for privat bruk av to biler eid av Tømmerbygg AS. Retten var på disse punktene enige med skattemyndighetene: Hytta hadde i liten grad vært utleid, og det var sannsynlig at skattyter selv hadde benyttet den. Når retten opprettholdt ligningen på dette punkt ble det lagt avgjørende vekt på at det store gapet mellom inntekter og kostnader fremstod som lite forretningsmessig og et klart tap for selskapet. Det ble videre lagt vekt på svært beskjedne forsøk på å skaffe leieinntekter fra selskapets side, samtidig som retten la til grunn at hytte hadde vært faktisk og rettslig disponert av eier i hele perioden. Etter rettens syn hadde det ikke avgjørende betydning at eiendommen var ervervet i tråd med selskapets formål, eller at investeringen ble vurdert som god på ervervstidspunktet, fordi det etter rettens syn forelå sannsynlighetsovervekt for at det var As private interesser som hadde vært motiverende for disposisjonen. Retten kom videre til at det var overveiende sannsynlig at de to bilene hadde vært benyttet av A privat. Tilleggsskatt for ovenstående ble fastholdt.

Saken gjelder endring av ligning for saksøker, A, (A) for inntektsårene 2009 og 2010, nærmere bestemt utbyttebeskatning for privat bruk av hytter, fordelsbeskatning for bruk av arbeidsgivers bil samt ileggelse av tilleggsskatt. Saksøkte er Staten v/ Skatt sør, heretter benevnt Skatt sør, skatteklagenemnda eller skattekontoret.

I 2011 ble det foretatt bokettersyn i selskapene A Eiendom AS (AE) og Tømmerbygg AS (TB). A var eneeier av AE, som igjen eide 100 % av TB. Den 30. november 2011 ble A varslet om endring av ligningen for 2009 og 2010. Skattekontoret mente A skulle utbyttebeskattes for privat

bruk av en hytte i Skudeviga i Kristiansand eid av AE og at han skulle utbyttebeskattes for kjøp samme hytte av AE til underpris i 2010. Videre at han skulle utbyttebeskattes for bruk av hytte eid av AE på Hovden og fordelsbeskattes for privat bruk av biler eid av TB, som han var ansatt i. Det ble varslet om endring i formuesligning som følge av at hytta i Skudeviga ikke var ført i selvangivelsen for 2010. Det ble også varslet om vurdering av illeggelse av 30 % tilleggsskatt for samtlige forhold.

I brev av 29. februar 2012 aksepterte A formuesbeskatning for hytta i Skudeviga for 2010, men bestred øvrige punkter. Den 25. september 2012 ble utkast til vedtak forelagt for A, samsvarende med varselet av 30. november 2011 med unntak av at anførsel om kjøp av hytta i Skudeviga til underpris. I brev av 11. oktober 2012 fastholdt A tidligere anførsler. Ytterligere merknader ble oversendt skattekontoret den 18. oktober 2012. Skattekontoret fattet vedtak den 20. november 2012. Vedtaket er samsvarende med utkastet til vedtak, med unntak at utbyttebeskatningen for hytta i Skudeviga ble redusert med NOK 60 000.

Den 17. januar 2013 ble skattekontorets vedtak påklaget til Skatteklagenemnda, som den 25. november 2013 opprettholdt skattekontorets vedtak. Skatteklagenemndas vedtak innebar at A ble utbyttebeskattet med NOK 150 000 for 2009 og NOK 238 000 for 2010 for bruk av hytta i Skudeviga. Han ble videre utbyttebeskattet med NOK 540 000 for både 2009 og 2010 for privat bruk av hytta på Hovden. Videre ble A skattlagt med NOK 217 810 for 2009 og NOK 182 253 for 2010 for bruk av arbeidsgivers bil. Endelig ble A ilagt tilleggsskatt med 30 % på de ovennevnte beløp.

A varslet Skatt Sør om rettslig overprøving av Skatteklagenemndas vedtak den 6. mai 2014. I brev av 12. mai 2014 fant Skatt sør ikke grunnlag for å endre ligningen etter mottatt prosessvarsel. Stevning ble tatt ut den 23. mai 2014. Tilsvaret forelå den 7. juli 2014. Hovedforhandling ble holdt i Kristiansand tingrett den 7. og 8. oktober 2014. I tillegg til partsforklaring fra A, mottok retten forklaring fra 5 vitner.

Når det gjelder dokumentbevis fremstår saken på tidspunktet for hovedforhandling lik som på tidspunktet for skatteklagenemndas vedtak, med unntak av at det er fremlagt en leieavtale for hytta i Skudeviga. Det vises for øvrig til rettsboken. Når det gjelder påstand og påstandsgrunnlag fremstår saken ved avsluttet hovedforhandling noe annerledes enn da Skatteklagenemnda fattet sitt vedtak og under saksforberedelsen for tingretten. Skatt Sør frafalt under forhandlingene den del av vedtaket som omfatter utbyttebeskatning for bruk av hytta på Hovden og har lagt ned påstand om opphevelse på dette punktet. Dette innebærer også at punktet om tilleggsskatt reduseres tilsvarende. Retten går i det følgende ikke inn på anførsler rundt bruken av hytta på Hovden utover det som er nødvendig for å belyse øvrige punkter.

#### **A har i det vesentlige anført:**

A anfører at han ikke har benyttet hytta i Skudeviga privat i 2009 og 2010. Hytta ble kjøpt som investerings- og utleieobjekt av AE i tråd med det vedtektsfestede selskapsformålet. AE overtok hytta sent sommeren 2009 og hadde redusert utleiesesong 2009. Det var videre nødvendig å opparbeide uteområder og hage på tomten. I 2010 var hovedgrunnen til at hytta ikke ble leid ut at det ble lagt inn vann og kloakk til en naboeiendom, hvilket medførte at gårdsplassen var gravd opp for en lengre periode.

Investeringen i Skudeviga stod heller ikke til de forventningene AE og andre investorer hadde, og leiemarkedet i Skudeviga var svært magert i 2009 og 2010. Investeringen må bedømmes ut fra de forutsetninger som forelå da hytta ble ervervet av AE. Det var videre slik at AE hadde forutsatt at selskapet kunne få mva. fradrag for utleie, hvilket også gjorde at investeringen fremstod som mer attraktiv på investeringsstidspunktet. Ovenstående sannsynliggjør at hvorfor hytta ikke ble utleid. Familien A hadde dessuten privat bosted og feriested både i 2009 og 2010 med umiddelbar nærhet til sjøen.

Skatteklagenemnda har benyttet selskapets inntektstap som fastsettelsesgrunnlag jf. Rt-2003-536. Forholdene i denne saken er imidlertid annerledes fordi hytta er ervervet i tråd med selskapsformålet og det forelå forretningsmessige motiver bak investeringen. Prinsippene i Rt-2003-536 er derfor ikke anvendelige i denne saken. En eventuell utbyttebeskatning må baseres på omsetningsverdi jf. skatteloven § 5-2 fremfor selskapets inntektstap.

A anfører videre at han ikke har benyttet arbeidsgivers biler privat, og at all kjøring i relasjon til Hovden og Skudeviga har skjedd i jobbsammenheng. Når bruken av hyttene har vært i jobbsammenheng, er den naturlige konsekvens at kjøring til disse ikke er privat. A har hatt tilgang på andre biler i den aktuelle perioden, og dermed ikke hatt behov for å benytte arbeidsgivers biler. A har vært permittert, men har prioritert kundebesøk fremfor administrative oppgaver under permitteringen, hvilket forklarer hvorfor drivstofforbruket har vært tilsvarende som når han har vært i full jobb. At drivstoffylling og bompasseringer har vært gjort i helger må tilskrives As prosjektbaserte arbeidsmåte der tilstedeværelse i helgene særlig har vært viktig på Hovden.

Skatteklagenemndas vedtak bygger på uriktig bevisbedømmelse. A anfører at hans forklaringer fremstår som både naturlige og det mest sannsynlige faktum og som dermed skulle vært lagt til grunn av skatteklagenemnda. Det gjøres videre gjeldende at vedtaket er uriktig når det gjelder bevisbyrdereglene. Det er ligningsmyndighetene som må bevise at det foreligger grunnlag for å endre ligningen, ikke A som må bevise at det ikke foreligger privat bruk av hyttene og arbeidsgivers bil.

A bestrider videre at han har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattekontoret slik at vilkårene for å ilegge tillegsskatt ikke er oppfylt. Det vises til de forklaringer som er gitt under de forskjellige postene. Skattekontoret har ved varsel om endring av ligning den 30. november 2011 gitt varsel som ikke tilfredsstiller de krav som er stilt i EMK og rettspraksis. Selv om formiktig varsel er sendt senere, har skattekontorets saksbehandling vært mangelfull og feilen kan ha påvirket skattekontorets som skatteklagenemnda har opprettholdt.

A har nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 25. november 2013 kjennes ugyldig.
2. A tilkjennes erstatning fra Staten v/ Skatt sør for sine sakskostnader.

**Staten v/ Skatt sør har i det vesentlige anført:**

Det følger av ligningsloven § 8-1 nr. 1 og rettspraksis at ligningsmyndighetene skal legge til grunn det mest sannsynlige faktum på bakgrunn av fri bevisbedømmelse.

Skatt sør anfører at A har benyttet eller disponert AE sin hytte i Skudeviga på en slik måte at han skal utbyttebeskattes som aksjonær. Uttak i form av bruk og disposisjonsrett over hytta har tilfalt A som eneaksjonær vederlagsfritt. Det foreligger interessefellesskap mellom A og AE sine disposisjoner i denne saken. Utbyttet fastsettes basert på selskapets inntektsbortfall som i denne saken utgifter ved erverv og manglende leieinntekter, jf. prinsippene i Rt-2003-536 med fradrag for inntekter og driftskostnader.

Foruten en kort periode i 2009 har hytta ikke vært utleid. Det er heller ikke gjort forsøk på å leie ut hytta verken i 2009 eller 2010 utover denne perioden. Selskapet har ikke hatt andre inntekter fra hytta, men har hatt betydelige utgifter knyttet til investeringen og drift. Det foreligger dermed et inntektstap for AE. Det er sannsynliggjort at inntektstapet skyldes at hytta har vært disponert av A og hans familie. Ingen andre har disponert hytta i den aktuelle perioden. De forklaringer A har gitt om manglende utleie for fremstår ikke som det mest sannsynlige faktum. Anførselen om at fordel må beregnes etter omsetningsverdi jf. skatteloven § 5-2 i stedet for etter selskapets inntektstap er et nytt påstandsgrunnlag som først er fremsatt under forhandlingene i retten, og må følgelig avvises jf. tvisteloven § 9-16.

Privat bruk av arbeidsgivers bil er å anse som skattepliktig fordel vunnet ved arbeid jf. skatteloven § 5-1 (1) jf. § 5-10 a. Det kreves at skattyter har brukt bilen privat utover rent sporadisk bruk. A har hatt omfattende adgang til å benytte arbeidsgivers bil og det er sannsynliggjort at han har benyttet seg av denne og skal følgelig inntektsbeskattes for fordelene.

Det skal ilegges tilleggsskatt der skattyter har gitt mangelfulle eller uriktige opplysninger, jf. ligningsloven § 10-2. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt jf. Rt-2008-1409. I denne saken har A ikke opplyst om adgangen til å benytte hytta i Skudeviga. Når det gjelder bruk av arbeidsgivers bil har opplysningene vært mangelfulle og ufullstendige. Det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for det faktum skatteklagenemnda har lagt til grunn, og det skal derfor ilegges tilleggsskatt.

Det foreligger ikke saksbehandlingsfeil som følge av at skattekontorets varsel om tilleggsskatt ikke tilfredstilte de krav som følger av EMK. Feilen ble rettet ved at nytt varsel forelå før vedtaket ble fattet av skattekontoret, og feilen har uansett ikke virket inn på vedtakets innhold.

Staten v/ Skatt sør har lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 25. november 2013 oppheves for så vidt gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av Hovden Alpine Lodge.
2. For øvrig frifinnes Staten v/ Skatt Sør
3. Staten v/ Skatt Sør tilkjennes sakens omkostninger.

## **Rettens vurdering**

### **1. Hytta i Skudeviga**

Retten tar først stilling til om vilkårene for utbyttebeskatning for bruk av hytta i Skudeviga foreligger. I vedtaket av Skatteklagenemnda er A utbyttebeskattet med NOK 150 000 for 2009 og med NOK 238 000 for 2010.

Det følger av skatteloven § 5-2 og § 10-11 at fordel ved uttak av formuesgjenstand, vare eller tjeneste til eget bruk og der uttaket tilfaller aksjonær vederlagsfritt, utløser skatteplikt for aksjonæren basert på markedsverdi for ytelsen. Det følger videre av skatteloven § 13-1 og Rt-2003-536 at dersom det foreligger interessefellesskap, det vil si der selskapets disposisjon er sammenfallende med aksjonærens interesser, kan fordelene fastsettes ved skjønn dersom selskapets inntekt er redusert som følge av interessefellesskapet. Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen interesse, jf. også Rt-2014-614.

Under forhandlingene oppstod spørsmålet om fordelene for A kunne eller skulle vært beskattet etter omsetningsverdien etter skatteloven § 5-2. Retten oppfatter dette som et subsidiært påstandsgrunnlag dersom retten skulle komme til at det foreligger grunnlag for utbytteskatt. Synspunkt baserer seg slik retten forstår det på at leieinntekter grunnet svakt leiemarked i Skudeviga ville ligget lavere enn det skatteklagenemnda har lagt til grunn som selskapets tap. Skatt Sør v/ advokat Brusgaard motsatte seg dette og anførte at det var å anse som et nytt påstandsgrunnlag i saken jf. tvisteloven § 19-16 nr. 1 som var for sent fremsatt. Retten bemerker at saken har vært gjenstand for administrativ behandling i to omganger uten at dette har vært påberopt og det er heller ikke anført under saksforberedelsen for tingretten. Retten står imidlertid fritt i sin rettsanvendelse ved overprøving av ligningsvedtak jf. Rt-2009-105, selv om prøvingsretten er begrenset til den privatrettslige disposisjon som ligningsvedtaket er basert på jf. Rt-2010-999. I denne saken er ligningsvedtaket basert på privat bruk av hytta, og retten må dermed stå fritt til å kunne ta stilling til om vedtaket er ugyldig fordi det skulle ha bygget på omsetningsverdi jf. skatteloven § 5-2 fremfor skønnsfastsettelse etter skatteloven § 5-2 jf. § 13-1.

Retten legger til grunn at AE kjøpte en kontraktsposisjon da hytta var under oppføring våren 2008 og overtok hytta sommeren 2009. Kjøpesummen var ca. NOK 3 400 000, og det ble foretatt tilleggsinvesteringer og påkostninger slik at eiendommen er bokført med en verdi på NOK 3 988 411 ved utgangen av 2009. Hytta har eneboligstandard, og kan dermed leies ut på helårsbasis. Det er uomtvistet at hytta ble ervervet i tråd med selskapets vedtektsfestede formål. Hytteområdet i Skudeviga var regulert til næringsvirksomhet, hvilket innebar et krav i henhold til kjøpekontrakt og reguleringsplan om at hytta skulle leies ut for minst 42 uker i året.

I det alt vesentlige bygger Skatteklagenemndas vedtak på at manglende utleie av hytta medfører at den har stått til faktisk og rettslig disposisjon for A fra overtagelsen i 2009 og frem til hytta ble solgt til A privat i 2010, med unntak av en kort leieperiode i 2009. Hytta har stått tilgjengelig for A med familie for privat bruk i tiden den har vært i selskapets eiendom. Retten legger til grunn manglende utleie kan tilsi privat bruk, uten at dette nødvendigvis medfører en klar årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet for selskapet. Den manglende utleien må vurderes opp mot øvrige forhold i saken, slik også Skatteklagenemnda har gjort.

AE har foruten en inntekt på NOK 32 914 i juli 2009, ikke hatt leieinntekter på hytta i Skudeviga. De beregnede kostnader er i samme periode på ca. NOK 390 000. Retten legger til grunn at dette

innebærer et sannsynliggjort inntektstap for AE. Retten legger til grunn at den betydelige differansen mellom faktiske utgifter og inntekter er egnet til å stille spørsmål ved om ervervet av hytta var forretningsmessig begrunnet eller i As egen interesse. De betydelige tilleggsinvesteringer og påkostninger som er foretatt fremstår som lite forretningsmessig begrunnet styrker etter rettens syn sannsynligheten for privat bruk.

Det legges til grunn på bakgrunn av As forklaring at AE ikke har skaffet leietagere til hytta selv, eller på selvstendig grunnlag har annonsert eller på annen måte forsøkt å skaffe leietakere til hytta i 2009 og 2010. AE overtok hytta med en kontraktsforpliktelse der selskapet Norgesferie skulle formidle leietagere til hytta. Avtalen gir ingen begrensninger for at AE selv kan skaffe leietagere. Den inneholder ingen konkrete krav til Norgesferie når det gjelder å skaffe leietagere. A har forklart at avtalen ble sagt opp i 2010 grunnet manglende leieoppdrag. Utleieformidlingen ble deretter overtatt av driftsselskapet i Skudeviga. Det foreligger ingen skriftlig avtale rundt dette, og det legges til grunn at heller ikke denne avtalen ga noen leietagere for AE. Sett i sammenheng med de betydelige kostnader hytta hadde for selskapet, fremstår det som påfallende at det ikke har vært gjort mer i regi av AE for å sikre eller forsøke å sikre leieinntekter til selskapet. Dette momentet taler for at hytta har vært benyttet privat av A.

Retten legger til grunn at alt det vesentlige av innvendige arbeider var utført før AE overtok hytta i juni 2009, hvilket også følger av den fremlagte bokettersynsrapporten. Det legges til grunn ikke ubetydelig innsats av ekteparet A i form av opparbeidelse av tomt og uteområder i 2009 for å gjøre hytta mer attraktiv som utleieobjekt. Slik opparbeidelse kan vanskelig forklare at hytta ikke vært utleid utover den korte perioden i juli 2009. Når det gjelder 2010 har ekteparet A forklart at det pågikk gravearbeider på tomten for tilkobling til vann, kloakk og internettforbindelse for nabo. På bakgrunn av vitnet Sevlands forklaring for retten, legges til grunn at disse arbeidene vedvarte ca. 1,5 til 2 måneder sommeren 2010. Som motytelse besørget Sevland for å legge belegningsstein på tomten til AE. Det bemerkes at det fremkom en ikke ubetydelig differanse når det gjelder verdsettelse av arbeidet som vitnet Sevland forklarte at han hadde utført på eiendommen, hvilket er egnet til å så en viss tvil om arbeidets omfang og varighet. Den tilførte verdi fremgår heller ikke av AE sine regnskaper for 2010. Sett på bakgrunn av at hytta hadde eneboligstandard, finner retten at gravearbeidene ikke er egnet til å forklare hvorfor hytta ikke har vært utleid i 2010. Etter rettens syn taler dette for at hytta har vært benyttet privat av A.

Det legges til grunn, basert på ekteparet A og Sevlands forklaringer samt øvrige beviser, at investorene i Skudeviga ikke fikk den avkastning i form av leieinntekter og/eller prisstigning på hyttene som opprinnelig var lagt til grunn og at Skudeviga heller ikke fikk et så attraktivt nærmiljø som opprinnelig forutsatt. Vitnet Sevland forklarte seg om et vanskelig utleiemarked og at han leide ut en leilighet på årsbasis der Kristiansand kommune betaler husleien. At AE ikke fikk fradrag for inngående mva. har nok gjort at investeringen ble mindre lukrativ enn den fremstod, men dette kan ikke forklare manglende utleie. Det blir for retten vanskelig å se bort fra at det foreligger et tilnærmet rent tap for AE, og det ikke er gjort noe for å dekke eller begrense dette tapet. Dette taler også for at hytta har vært benyttet av A i privat sammenheng.

Familiens bolig i Bergstien 12 a Kristiansand ble solgt i juli 2010 familien har ettdet dette bodd i sjønære omgivelser i Løvika 46 og har leid en sjøbod på Kroodden som også er benyttet. Retten finner ikke å kunne legge til grunn at A har benyttet hytta som fast bopel etter salget i juli 2010, men finner det sannsynliggjort at den faktiske bruken av hytta også har vært av privat karakter

både i 2009 og 2010. Både A og B forklart at de ikke har benyttet hytta i privat sammenheng, men har vært på eiendommen for opparbeidelse av tomten og uteområde. Dessuten har tomten og andre egnede lokaler i Skudeviga vært benyttet som lagringsplass for TB. Innleverte bilskjema for TB for 2010 viser at bilene som tilhørte TB og som A benyttet var parkert utenfor hytta hhv. 20 % og 30 % utenfor arbeidstid. Sett i sammenheng med de øvrige omstendigheter i saken fremstår ikke ekteparet As forklaringer sammenholdt med den manglende utleie og de betydelige kostnader som har vært pådratt som det mest sannsynlige alternativet.

Retten er dermed, i likhet med skatteklagenemnda, kommet til at det er grunnlag for å beskatte A etter skatteloven § 5-2, jf. § 10-11 jf. § 13-1. Det legges avgjørende vekt på at en inntekt for selskapet på NOK 33 914 og kostnader på NOK 390 000 over en periode på nærmere 2 år som fremstår som lite forretningsmessig og et klart tap for selskapet. Det legges videre vekt på svært beskjedne forsøk på å skaffe leieinntekter fra selskapets side, samtidig som retten legger til grunn at hytta har vært faktisk og rettslig disponert av A i hele perioden. Etter rettens syn har det ikke avgjørende betydning at eiendommen er ervervet i tråd med selskapets formål, eller at investeringen ble vurdert som god på ervervstidspunktet, fordi det etter rettens syn foreligger sannsynlighetsovervekt for at det er As private interesser som har vært motiverende for disposisjonen. Det er heller ikke tvilsomt at prinsippene i Rt-2003-536 kan anvendes overfor aksjonær jf. Rt-2014-614.

Når det gjelder anførselen om at beregningen kunne eller skulle vært gjort etter omsetningsverdi, finner retten at den ikke er av betydning for resultatet i denne saken. Skatteklagenemndas vedtak stadfester skattekontoret sin skjønnsfastsettelse som etter rettens syn er fastsatt basert på markedsleie, hvilket fremgår av skattekontorets vedtak nederst på s. 6 og s. 7. Retten legger dermed til grunn at skjønnsfastsettelsen dermed er lik omsetningsverdien i denne saken.

Retten kan ikke se at det har vært gjort feil av skatteklagenemnda når det gjelder anvendelsen av bevisbyrdereglene. Det følger av skatteklagenemndas vedtak at det er det mest sannsynlige faktum som er lagt til grunn, hvilket følger av skatteloven § 8-1 nr. 1 [skal vel være ligningsloven § 8-1 nr. 1, Lovdatas anm.] og det er tilstrekkelig grunnlagt hvorfor dette faktum er lagt til grunn. At A har fremlagt et alternativ faktum, som Skatteklagenemnda har vurdert men ikke funnet å være mest sannsynlig, innebærer ikke bevisbyrden er snudd eller noen annen uriktig anvendelse av bevisbyrdereglene.

Utover dette er det konkrete skjønn i skatteklagenemndas vedtak ikke angrepet. Vedtaket er dermed gyldig når det gjelder utbyttebeskatningen av hytta i Skudeviga.

## **2. Fordelsbeskatning for privat bruk av arbeidsgivers bil**

Retten må så ta stilling til om vilkårene for skattlegging av A for privat bruk av biler eid av TB.

I Skatteklagenemndas vedtak er A skattlagt med NOK 217 810 for 2009 og NOK 182 253 for 2010 for bruk av TB sine biler.

Det følger av skatteloven § 5-1 (1) jf. § 5-10 a at privat bruk av arbeidsgivers bil er fordel vunnet ved arbeid som er skattepliktig. Fordelen skal fastsettes i henhold til skatteloven § 5-13 og forskrift av 19.11.1999 nr. 1158 (FSFIN) § 5-13. Dersom bilen benyttes mellom bolig og fast arbeidssted eller mellom bolig og fast arbeidssted via et ikke-fast arbeidssted, regnes begge disse

former som arbeidsreise jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav a jf. § 6-44-14 og anses som privat bruk av bilen.

Hvorvidt bilen faktisk er brukt privat eller ikke er et bevissspørsmål, og det kreves sannsynlighetsovervekt. Det legges særlig vekt på hvor bilen er parkert utenfor arbeidstid, antall førerkort i familien, type og antall biler til disposisjon, privatbilens stand og kjørt distanse vurdert opp mot den type virksomhet hvor bilen brukes, familiesammensetning, privatboligens beliggenhet og yrkesbilens egnethet til privatkjøring.

Retten er, i likhet med skatteklagenemnda, kommet til at det er overveiende sannsynlig at bilene PP 75400 og PP 90869 har vært benyttet av A privat og legger til grunn at A har benyttet bilene i forbindelse med arbeidsreise både fra bolig i Bergstien 12 A, Løvika 46 og fra Skudeviga til Hovden, jf. FSFIN § 6-44-11 nr. 1 bokstav a jf. § 6-44-12 bokstav a. Det alt vesentlige av TB sin virksomhet har foregått på Hovden, og det legges derfor til grunn at A som arbeidstaker har hatt sitt faste arbeidssted der. A har forklart at han har benyttet privatbil fra bosted, enten i Bergstien 12 A eller i Løvika 46 til Skudeviga, der han så har byttet til PP 75400 eller PP 90869 før avreise til Hovden og motsatt ved retur. Dette fremstår etter rettens syn som lite sannsynlig. En slik ordning ville medføre en vesentlig forlenget reisetid til og fra Hovden både om reisen startet i Bergstien 12 A eller Løvika 46, som for retten fremstår som lite hensiktsmessig og derav mindre sannsynlig.

Retten finner videre at det er sannsynliggjort at A har benyttet TB sine biler privat utover arbeidsreiser til Hovden. Begge bilene er godt egnet til privatkjøring. At bilene i betydelig grad har vært parkert utenfor privat bolig og hytta i Skudeviga, slik det fremgår av bilskjema for 2010 og dermed vært tilgjengelig for privat bruk tilsier at bilene har vært benyttet privat. For 2009 er det ikke levert bilskjema. Retten finner i likhet med skatteklagenemnda at det er påfallende at drivstofforbruket er gjennomgående like høyt i de perioder A har vært permittert 50 % som når han har jobbet fulltid. Etter rettens syn fremstår det ikke som mest sannsynlig at dette skyldes at A har opprettholdt kundebesøk og kun kuttet i det administrative, men at A har benyttet bilene privat og har fortsatt å bruke bilene privat i de perioder han har vært permittert. At familien har hatt en BMW Z4 til disposisjon frem til september 2010 og at A i følge egen forklaring har benyttet diverse biler tilknyttet farens importfirma er ikke egnet til å endre at det er overveiende sannsynlig at A har benyttet TB sine biler privat.

Retten kan ikke se at skatteklagenemnda har anvendt bevisbyrdereglene uriktig i sitt vedtak. Det følger av skatteklagenemndas vedtak at det mest sannsynlige faktum er lagt til grunn, noe som også følger av skatteloven § 8-1 nr. 1 [skal vel være ligningsloven § 8-1, Lovdatas anm.]. At A har anført et alternativt faktum som skatteklagenemnda etter en konkret vurdering ikke har lagt til grunn, medfører ikke at A er gitt bevisbyrden. Det konkrete skjønnet i skatteklagenemndas vedtak er ikke angrepet. Vedtaket er dermed gyldig når det gjelder fordelsbeskatning ved bruk av privatbil.

### **3. Tilleggsskatt**

Hjemmel for tilleggsskatt er ligningsloven § 10-2 første ledd. Etter bestemmelsen skal det ilegges tilleggsskatt dersom skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og dette har ført til eller kunne ha ført til for lav skatt. Det følger av ordlyden at opplysninger som skulle vært gitt er utelatt helt eller delvis. Beviskravet er klar

sannsynlighetsovervekt jf. Rt-2008-1409. Retten legger til grunn som ubestridt at de gunstigste reglene for tilleggsskatt er benyttet.

Retten er, i likhet med skatteklagenemnda, kommet til at A i selvangivelser for 2009 og 2010 har gitt uriktige og/eller ufullstendige opplysninger ved at han ikke har opplyst om privat bruk av hytta i Skudeviga og at det er gitt mangelfulle opplysninger knyttet til bruk av arbeidsgivers bil. I det aller vesentlige vises det til det som er sagt over under pkt. 1 og 2. A har ikke varslet skattemyndighetene om privat bruk av hytta i Skudeviga eller privat bruk av TB sine biler. Retten finner at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at A har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at dette har medført skattemessige fordeler for han.

Retten kan ikke se at skatteklagenemndas anvendelse av bevisbyrdereglene er uriktig. Det følger av skatteklagenemndas vedtak at det er det mest sannsynlige faktum som er lagt til grunn, hvilket følger av skatteloven § 8-1 [skal vel være ligningsloven § 8-1] og de alminnelige regler om bevis i sivilprosessen. At A har fremlagt et alternativ faktum, som skatteklagenemnda har vurdert, men ikke funnet å være mest sannsynlig, innebærer ikke at skattyter har fått bevisbyrden for at det ikke har foregått privat bruk av hytta, eller noen annen uriktig anvendelse av bevisbyrdereglene. Retten kan heller ikke se at når skatteklagenemnda basert på det foreliggende faktum har kommet til at det foreligger kvalifisert sannsynlighetsovervekt, har anvendt bevisbyrdereglene feil.

Retten kan heller ikke se at det er av betydning at skattekontoret sitt første varsel om tilleggsskatt av 30. november 2011 ikke tilfredsstiller de krav som følger av EMK og rettspraksis. Det ble gitt et nytt varsel den 25. september 2012, før Skattekontoret fattet vedtaket, og retten legger til grunn at feilen dermed er reparert. Det fremgår helt klart av varselet av 25. september 2012 og senere vedtak hvilke faktiske forhold og hvilke rettsregler som er anvendt på de faktiske forhold som skattekontoret som legger til grunn. A har videre anført at da det første varselet var mangelfullt er dette egnet til å så tvil om skattekontorets senere vedtak om tilleggsskatt er fattet på riktig grunnlag. En slik anførsel kan retten ikke se at det er holdepunkter for, og viser til det som er sagt over.

Unntaksbestemmelsene i skatteloven § 10-3 [skal vel være ligningsloven § 10-3] er ikke påberopt av A, og får heller ikke anvendelse. Etter dette finner retten at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt foreligger. Det følger av ligningsloven § 10-4 nr. 1 at tilleggsskatt skal beregnes med 30 % av den skatt som er eller kunne vært unndratt, slik skatteklagenemnda har lagt til grunn i sitt vedtak.

Skatt sør har frafalt den delen av vedtaket som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av hytta på Hovden, og vilkårene for tilleggsskatt er følgelig ikke oppfylt for denne delen av vedtaket. Vedtaket oppheves for denne delen. For øvrig er vedtaket gyldig.

**Sakskostnader:**

Ettersom Skatt sør har frafalt den delen av vedtaket som gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av hytta på Hovden og tilleggsskatt tilknyttet dette, legger retten til grunn at A har vunnet saken på dette punktet. For øvrig finner retten at vedtaket er gyldig, slik at Skatt sør ellers har fått medhold fullt ut. For As del betyr dette at han i realiteten får redusert sin ligningsmessige inntekt for 2009 og 2010 med i overkant av 1,4 millioner iberegnet 30 % tilleggsskatt sammenlignet med skatteklagenemndas vedtak. Samtidig blir hans skatten hans for 2009 og 2010 økt med noe over 1 million iberegnet 30 % tilleggsskatt.

Retten legger til grunn at dette innebærer at saken er dels vunnet, dels tapt for begge parter, og finner at hver av partene bærer egne omkostninger. Unntaksreglene i tvisteloven § 20-2 nr. 3, § 20-3 eller § 20-4 får ikke anvendelse.

### *Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 25. november 2013 oppheves for så vidt gjelder utbyttebeskatning for privat bruk av Hovden Alpine Lodge og tilleggsskatt tilknyttet utbyttebeskatning for privat bruk av Hovden Alpine Lodge.*
- 2. For øvrig frifinnes Staten v/ Skatt Sør*
- 3. Hver av partene bærer sine egne omkostninger.*

## **SkN 15-051 Gevinst ved salg av aksjer**

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1 og § 10-31.

**Sandefjord tingrett:** Dom av 2. februar 2015, **sak nr.:** TSAFO-2014-33305

**Dommer:** Tingrettsdommer Cathrine Løken Bergheim.

**Parter:** Stein Matre mot Skatt sør (advokat Haakon Borgen).

**Sammendrag:** Skattyter ble skattlagt for en gevinst på omtrent 4 millioner kroner etter overdragelse av aksjer. Aksjene var stilt som sikkerhet for utlån til selskapet MTU. Da MTU ikke kunne innfri lånet, ble aksjene overtatt av långiver. Aksjene som var stilt som sikkerhet hadde en verdi på 5 millioner kroner, og retten la til grunn at skattyter ved overdragelsen oppebar en inntekt på 5 millioner ved at hans kausjonsansvar ble redusert med dette beløp. Fratrullet skattyters inngangsverdi utgjorde skattepliktig inntekt omtrent 4 millioner kroner. Skattyter anførte at det tidligere hadde funnet sted en vederlagsfri overføring av aksjene til MTU, og at han derfor ikke kunne skattlegges for gevinsten. Retten fant dette ikke sannsynliggjort - det forelå ikke noen sluttseddel for salget og aksjeeierboken viste at saksøker fortsatt stod som eier av aksjene da långiver fikk de overført til seg. Staten ble frifunnet.

### **Saken gjelder**

Overprøving av skatteklagenemndas vedtak.

### **Framstilling av saken**

Ved låneavtale inngått høsten 2008 mellom BT Invest AS (BT Invest) og MTU Gruppen AS (heretter MTU, selv om selskapet senere også byttet navn til «Kjedekontoret AS») ble 67 % av aksjene i selskapet Wenma Tele og data AS (Wenma), som da var eid av saksøker, stilt til disposisjon for MTU som sikkerhet for et lån gitt av BT Invest. Lånet hadde en løpetid på ett år.

MTU begjærte oppbud omkring årsskiftet 2008/ 2009.

Det ble inngått flere avtaler mellom BT Invest og saksøkte i etterkant av konkursen. Det er ikke nødvendig for retten nå å gå nærmere inn på disse avtalene her.

Ved sluttseddel dater 26. februar 2010 ble aksjene i Wenma overført fra saksøker til BT Invest. Sluttseddelen viser at aksjene var verdsatt til 5 millioner. Det er noe uenighet om når denne sluttseddelen formelt ble undertegnet men retten legger til grunn at dette uansett skjedde i 2010.

Saksøkte fikk tilsendt oppgave over aksjer og egenkapitalbevis for 2010 i mars 2011. Der var det oppgitt en gevinst ved realisasjon av aksjene i Wenma på 4 198 640s. Denne gevinsten ble ikke overført til saksøkers selvangivelse og således ikke lagt til grunn for ligningen for 2010.

I slutten av 2011 ble saksøker varslet av skattemyndighetene om at gevinsten ved salget av aksjene ikke var tatt med i ligningen og varslet om at det ble vurdert å ilegge tilleggsskatt.

Det var en del korrespondanse mellom saksøker og skattemyndigheten knyttet til dette.

Skattekontoret fattet vedtak i saken den 11.7.2012. Gevinsten ble tillagt saksøkers inntekt og han ble ilagt tilleggsskatt.

Dette vedtaket ble påklaget og saken oversendt skatteklagenemnda.

Skatteklagenemnda fastholdt at gevinsten på 4 198 640 skulle tillegges saksøkers inntekt. Det ble ikke tillagt tilleggsskatt.

Stevning i saken kom inn til Sandefjord tingrett den 20. februar 2014. Saksforberedelsen har tatt noe tid da stevningen blant annet måtte rettes. Tilsvar ble inngitt rettidig og det har vært utvekslet prosesskrift mellom partene.

Rettsmøte til behandling av saken ble avholdt i Sandefjord tingrett den 15.1.2015. Matre møtte og Staten ved skatt sør møtte med partsrepresentant og prosessfullmektig. Det ble avhør et vitne og ellers foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag**

Hans selvangivelser ble tidligere ført av revisor. Dette er det ikke anledning til lenger. Hans selvangivelser har derfor ikke blitt levert inn på rett måte. Hans ligning for 2010 inneholder en rekke fradragsposter, som han heller ikke har ført opp, i tillegg til at gevinsten på aksjer ikke var tatt med. Saksøker er av den oppfatning at han ikke var eier av Wenma-aksjene da de ble solgt i 2010, og at det derfor ikke oppstod noen gevinst på hans hånd.

Wenma-aksjene ble overdratt til MTU som sikkerhet for en mellomfinansiering i forbindelse med mobilnettfinansieringen. BT Invest mellomfinansierte om lag 30 millioner kroner, fordi MTU ikke hadde fått fullt oppgjør etter overdragelse av et selskap. Denne mellomfinansieringen hadde en løpetid på ett år, og BT Invest krevde sikkerhet. Saksøker forklarte at MTU ikke hadde mye

midler eller muligheter for å stille sikkerheter så «man tok det man hadde» og aksjer saksøker eide privat ble stilt som sikkerhet, blant annet aksjene i Wenma.

Staten gjorde om sine lisensbetingelser og MTU, måtte begjære oppbud. Dette skjedde i overgangen 2008/2009.

Saksøker fremholder at aksjene i Wenmas skulle stilles som sikkerhet for den mellomfinansieringen nevnt ovenfor. Om selskapet måtte bruke sikkerheten var aksjene en gave til selskapet verdsatt til en krone. Saksøkte mener han ikke ville fått noe ut av disse aksjene uansett.

Saksøker er av den oppfatning at det ble skrevet en sluttseddel for overdragelsen fra ham til MTU. Den har hans signatur på begge sider, da han tegnet både for seg selv og for MTU. Det er en muntlig avtale som ligger til grunn for overdragelsen. Det var realisasjon for en krone, ikke 5 000 000. Han kan ikke fremlegge denne sluttseddelen.

Da MTU begjærte oppbud fikk man kort tid til å flytte ut. Papirer fra driften av MTU, som kan bevise overdragelsen, ligger trolig i en garasje.

Da avtale om pantsettelse og sikkerhetstillelse, samt overdragelsen til BT Invest ble gjennomført i 2010 var saksøker i kontakt med bostyrer for MTUs konkursbo for å avklare om dette hadde noen interesse i Wenma- aksjene. Det hadde boet ikke og det var derfor de ble med i avtalen om pantsettelse og senere overdratt til BT Invest.

BT Invest gikk brutalt frem for å få realisert sikkerhetene og både huset og hytta var på et tidspunkt pantsatt til fordel for BT Invest. Dette skal behandles i en annen sak.

### **Saksøkerens påstand**

1. Saksøkte endrer ligningen for 2010 slik at ilignet inntekt på kr 4 198.639,- settes til kr 0,-.
2. Saksøkte dekker saksøktes saksomkostninger med kroner 90,- for porto og telefonutgifter samt eventuelle rettsgebyrer.

### **Saksøktes påstandsgrunnlag**

Skatteklagenemnda har korrekt lagt til grunn at saksøker er reell selger av aksjer og hans kausjonsansvar ble redusert ved realisasjonen av aksjene.

Som følge av konkursen i MTU ble kausjonen reell. I 2010 ble aksjene solgt.

Saksøker har ikke gitt opplysninger til skattemyndighetene om realisasjon av aksjer slik han er pliktig til.

Avtalene viser at saksøker stilte personlig garanti for lån gitt til MTU.

Det er dokumentene i denne saken som må være avgjørende. Saksøkers forklaring støttes ikke av dokumentene.

Aksjeeierbok fra 2008 viser pantsettelsen. Det er aksjeeierboken som gir rettsvernet.

Aksjene ble ikke forut for 2010 overdratt til MTU.

I 2010 ble aksjene i Wenma solgt fra saksøker til BT Invest. Sluttseddelen bekreftet aksjesalg og oppgjør for aksjene. Det er sluttseddelen som utløser salget. Det ble ikke utbetalt kontanter, men kausjonsansvar ble redusert. Saksøker oppnår med dette en skattbar gevinst. Det er ingen opplysninger fra tiden forut for salget som tilser at Wenma-aksjene var eid av noen andre enn saksøker.

Realisasjonen skjedde i 2010. Dato for realisasjonen er ikke av betydning. Saksøker skal skattlegges for gevinsten ved realisasjon innenfor dette året.

Saksøker kan ikke høres med at han solgte aksjer som tilhørte MTU. Arnesens vitneprov bekrefter ikke dette, snarere det motsatte. Man kan ikke se at Matre har hatt noen formell kontakt med MUTs konkursbo. Om det var slik at aksjene tilhørte MTU hadde ikke saksøker noen rett til å disponere over dem etter at selskapet var konkurs.

Det er ikke fremlagt noen sluttseddel for overdragelse fra Matre til MTU. Retten kan ikke legge til grunn saksøkers forklaring rundt tidligere overdragelser.

Skatteklagenemnda har lagt det mest sannsynlige faktum til grunn.

### **Saksøktes påstand**

1. Staten v/skatt sør frifinnes.
2. Staten v/ skatt sør tilkjennes sakens omkostninger.

### **Retten vurdering**

Retten skal ta stilling til om vedtak fra skatteklagenemnda av 27.8.2013 hvor gevinst etter overdragelse av aksjer i Wenma på til sammen 4 198 640 kroner tillegges saksøker inntekt som gevinst skal gjøres om eller stadfestes.

Det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn for fastsettelse av skattbar gevinst.

Som skattepliktig inntekt ansees gevinst ved realisasjon av formuesobjekt jf. skattelovens § 5-1:

- (1) Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, samt pensjon, føderåd og livrente.*
- (2) Som skattepliktig inntekt anses gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, sml. § 5-30. Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9, herunder om begrensning av skatteplikten etter forrige punktum.*

Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som inntekt jf. skattelovens § 10-31:

- (1) Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5-20, 5-30 og kapittel 9. Ubenyttet skjerming, jf. § 10-12, kan føres til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt. Fradraget kan ikke være større enn gevinsten ved realisasjon av aksjen.*
- (2) Tap ved realisasjon av aksje kan føres til fradrag i skattyters inntekt, jf. § 6-2 og kapittel 9.*
- (3) Verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.*

Da det ikke er uenighet om lovforståelsen i saken går retten ikke nærmere inn på fortolkningen av reglene ut over at det presiseres at reduksjon av et gjeldsansvar vil være å anse som skattbar inntekt.

Det sentrale for retten å avgjøre er hvem som avhendet aksjene. Vederlagets størrelse er ikke bestridt. Det er heller ikke påberopt andre feil ved vedtaket som ble fattet av skatteklagenemnda.

Vederlaget var en verdi på fem millioner, som gikk til nedregulering av kausjonsansvar som på tidspunktet for relaksasjonen var et gjeldsansvar overfor BT Invest.

Matre hevder at det har vært gjennomført et betinget salg av aksjene til MTU ved pantsettelse av aksjene til fordel for BT Invest i 2008. Han mener at det ble utferdiget en sluttseddel mellom ham og MTU med verdi på kroner 1, som han ikke kan fremlegge. Han tegnet for både seg selv og for MTU i henhold til firmaattest.

I 2008 ble det inngått en låneavtale mellom BT Invest og MTU. Fra denne siteres punktet som omhandler sikkerheter.

*I tillegg til pant i vedlagte Omsetningsgjeldsbrev fra ComHouse AS innrømmes som sikkerhet også pant i 3.164.300 aksjer i ComHouse AS 81,74%) samt pant i 100% av aksjene i Phonzo AS org nr. 987 210 052, tilhørende MTU Nett AS. I tillegg stikker selskapets hovedeier, stein Matre, seg som solidarisk garantist bak kravet inntil full innfrielse har funnet sted.*

I denne avtalen nevnes det ikke noe om pantsettelse av aksjene i Wenma. Hadde man ment å benytte disse som sikkerhet er det naturlig at de var nevnt i avtalen på samme måte som man gjorde med aksjene MTU eide i Phonzo AS.

Aksjeboken for Wenma datert den 13. oktober 2008 har følgende notering om pantsettelse.

*« Aksje nr. 1- 67 000, tilhørende Stein Matre AS er pantsatt til fordel for BT Invest AS og ligger som sikkerhet for låneforholdet mellom BT Invest AS og tein Matre MTU gruppen AS. Pantet blir stående til alle låneforhold inklusive renter mellom partene er gjort opp.»*

Det er ikke notert noe overdragelse i aksjeeierboken - ei heller et betinget salg.

Matre har hevdet at aksjene i 2010 var eid av MTU gruppen - eller da rettere dens konkursbo. Av årsinnberetning fra april 2013 utarbeidet av advokatfirmaet Kvale finner man ikke spor av at MTU skulle ha noe eierskap i aksjene i Wenma.

Videre viser en pantsettelsesavtale undertegnet av Matre i februar 2010 også den samme pantsettelsen som er registrert i aksjeeierboken fra 2008.

Av denne avtalen fremgår det at Matre er ansvarlig som kontraktspart eller selvskyldnerkausionist for fullstendig innfrielse av krav blant annet under låneavtalen som det er sitert fra ovenfor.

Det fremgår av pantsettelsesavtalen at Matre har som sikkerhet for engasjementene har stilt følgende **personlig eide** (min uthevning) sikkerheter:

1. *Pant i 67 000 aksjer i Wenma Tele og Data AS.*

Advokat Arnesen har forklart at han var engasjert av BT Invest i forbindelse med flere engasjementer mellom saksøker og BT Invest etter konkursen i MTU.

Fra 2009 hadde man en avtale om at BT Invest hadde en passiv rolle i forhold til frivillig realisasjon av pantsatte objekter. Det viste seg at det var vanskelig å få realisert blant annet de pantsatte aksjene i Wenma. Arnesen forklarte at det etter hvert ble nødvendig for BT Invest å ta sterkere grep om de sikkerhetene man hadde.

Det ble som følge av dette utferdiget sluttseddel som følge av pantsettelsen den 26. februar 2010. Arnesen mener at sluttseddelen ble signert den 27. februar 2010.

Dette underbygger han med at det den 2. mars ble det sendt en e-post om at man har fått underskrifter på sluttseddel.

Dokumentet ble liggende i depo hos Arnesen fordi man ikke fikk underskrifter fra medaksjonærer. De varslet ikke i hvilken grad de hadde til hensikt å gjøre en forkjøpsrett de hadde til aksjene gjeldende.

Den 30. juni 2010 foreligger det ytterligere korrespondanse knyttet til overdragelse av aksjene. Man hadde ikke fått frafall av forkjøpsretten fra andre aksjonærer. Sluttseddelen skulle da etter avtale mellom Matre og BT Invest gir uttrykk for endelig oppgjør mellom partene.

Den 2. juli 2010 ble det gitt melding til Wenma tele og data AS - om at BT Invest hadde overtatt aksjene. BT Invest har utøvd aksjeeierrettigheter siden 2010.

Advokat Arnesen sier han er ukjent med at det var en annen som eide aksjene enn Matre da transaksjonen ble gjennomført.

MTU ble slått konkurs i 2009 og var under konkursbehandling i 2010.

Matre hadde ikke fullmakt til å tegne selskapet mens det var under konkursbehandling.

Retten kan ikke på bakgrunn av de bevisene som er lagt frem se at det er sannsynliggjort at det ble gjennomført en overdragelse av aksjene til MTU i 2008.

Det foreligger ikke noen sluttseddel for dette salget og aksjeeierboken fra 13. oktober 2008, hvilket retten legger til grunn er etter at avtalen mellom MTU gruppen og BT Invest as ble inngått, viser at Matre fortsatt stod som eier av aksjene. Da rett nok med en påtegning om at aksjene var pantsatt.

Videre vises det til avtalene fra 2010 og de forklaringene som ble gitt rundt utformingen av disse. Det er åpenbart at Matre ikke kunne tegne for aksjer som eventuelt tilhørte et selskap som var konkurs.

På denne bakgrunn legger retten til grunn at vedtaket fra skatteklagenemnden har lagt korrekt faktum til grunn.

Dette innebærer at Matre har hatt en gevinst da kausjonsansvaret ble redusert som fremkommer ved at man tar vederlaget (reduksjonen i kausjonsansvar) kroner 5 000 000,-, fratrukket inngangsverdi bestående av; kostpris for aksjene på 33 500 kroner, RISK 689 095 kroner, skjerming 78 765 kroner, hvilket gir en gevinst på kroner 4 198 640.

Staten ved Skatt sør blir etter dette å frifinne.

### **Saksomkostninger**

Staten har vunnet saken og har krav på å få sine omkostninger erstattet etter tvistelovens § 20-2. Retten kan ikke se at det i denne saken er grunn for å redusere Matres ansvar for å erstatte statens kostnader. Det er fremlagt kostnadsoppgave, som Matre er gitt mulighet til å kommentere. Kommentarer har ikke kommet innen den frist retten har satt. Oppgaven fra advokat Borgen legges således til grunn. Kravet er på totalt 75 185 kroner.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er rettens arbeidsmengde og sykdom.

### *Domsslutning*

- 1. Staten v/ Skatt sør frifinnes.*
- 2. Stein Matre betaler innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse saksomkostninger til Staten ved Skatt sør med 75 185 - syttifemtusenettthundreogåttifem – kroner.*

## **SkN 15-052 Aksjonærs bruk av selskapets båt og omklassifisering av lån til utbytte**

**Lovstoff:** Skatteloven § 13-1. Ligningsloven § 9-6.

**Oslo tingrett:** Dom av 29. januar 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-80055 - TOSLO-2014-81557

**Dommer:** Tingrettsdommer Hanne Signe Nymoen

**Parter:** A og Storeggen AS (for begge: advokat Bjørn-Olav Johansen v/advokatfullmektig Oddmund Nos Håkenstad) mot Staten v/Skatt sør (advokat Haakon Borgen).

**Sammendrag:** Saken reiste spørsmål om det var grunnlag for å omklassifisere lån til utbytte og om det var grunnlag for utbyttebeskatning av aksjonær for hans bruk av selskapets båt (med korresponderende uttaksbeskatning av selskapet). Retten fant at vedtaket om omklassifisering av lån til utbytte måtte oppheves. Dersom lånet måtte anses innfridd ved motregning før ligningsmyndighetenes kontrolltidspunkt, tilsa dette at lånet var reelt. På grunn av usikkerhet omkring de faktiske forhold ved motregningen (om det faktisk forelå en fordring å motregne mot), ble ligningen henvist til ny behandling på dette punkt. Utbytte- og uttaksbeskatningen for aksjonærs bruk av selskapets båt ble opprettholdt.

Saken gjelder gyldigheten av deler av to vedtak 5. desember 2013 fra Skatteklagenemnda for Skatt sør. Vedtakene er rettet mot henholdsvis A (A) personlig og selskapet Storeggen AS (heretter også bare Storeggen).

Spørsmålene retten skal ta stilling til gjelder vedtaket om utbyttebeskatning av A etter at lån og mellomværende mellom ham og selskapet Storeggen for årene 2001, 2004 og 2005-2007 ble omklassifisert fra lån til utbytte. Tilhørende problemstilling for Storeggen gjelder ilagt korreksjonsinntekt for inntektsåret 2001.

Videre skal retten ta stilling til vedtaket om å uttaksbeskatte Storeggen for årene 2002-2007 for aksjonærs private bruk av selskapets båt. Tilsvarende problemstilling gjelder fordelsbeskatning som utbytte for A for bruk av den samme båten.

### **Sakens bakgrunn**

Basert på saksfremstilling fra sakens dokumenter, legger retten til grunn at Storeggen AS ble stiftet i 1961 og at det i selskapets årsberetning fremgår at virksomhetsområdet er å drive forretning i egen regi eller ved lån til andre, samt å delta i andre selskaper med lokalisering i Larvik. Aksjene i selskapet var pr. 31.12.01 eid med 100 % av A, som også var daglig leder og styreleder i selskapet. Etter omstruktureringer i henhold til overgangsregel E var aksjene i Storeggen pr. 31.12.05 eid med 80 % av Pealos Invest AS og med 10 % hver av selskapene Casa Invest AS og Alos Invest AS. Aksjene i Pealos Invest AS var eid med med 99,14 % av A, mens aksjene i Casa Invest AS og Alos Invest AS var eid med 100 % av As datter og barnebarn. Det er ikke opplyst at eierforholdene senere skal være endret.

Idet bare deler av ligningsvedtakene står til behandling for retten, begrenses fremstillingene nedenfor til de relevante temaene.

### **Ad mellomværende/lån mellom Storeggen og A**

Det er i Storeggens regnskaper tre ulike konti som er benyttet for å føre mellomværende/lån mellom A og selskapet. Dette gjelder konto 1370, 2220 og 1385. I bokettersynsrapporten fra 21. mai 2010 er det gitt følgende fremstilling av mellomværendekonto 1370 for årene 2005-2007:

#### **6.3.2 Mellomværende**

Det foreligger en mellomregningskonto, konto 1370, i regnskapet med aksjonær og styreleder A. Mellomregningskontoen er debittert en rekke kontantuttak fra selskapets bankkonto, betaling av regninger fra Europay Norge AS, telefonutgifter, strømudgifter osv. Mottaker av regningene fra Europay Norge AS er Storeggen AS. Regningene viser at kredittkortet er benyttet til betalinger av flybilletter for A og en rekke andre personer, betaling av hotellregninger både i Norge og utenlands, restaurantregninger, kjøp av varer, uttak av kontanter i minibank osv. Mellomregningskontoen blir kreditert hver måned med lønnstrekk foretatt av selskapet. Kontoen blir også kreditert med bankinnskudd overført fra As bankkonto, samt utlegg han har hatt for virksomheten.

Ved årsoppgjøret hvert år foreligger en rekke samlebilag med fakturaer og kvitteringer hvor regninger som gjelder «virksomhetsutøvelsen» i Storeggen AS krediteres mellomregningskontoen og debiteres ulike kostnadskontoer. Drivstoff og bilutgifter krediteres mellomregningskonto og debiteres konto 7002 - Bilkostnader. Utgifter til reparasjon av båt krediteres mellomregningskonto og debiteres konto 7005 - Reparasjon og vedlikehold av båt. Parkeringsutgifter, flyreiser, hotellutgifter og leiebil utgifter krediteres mellomregningskontoen og debiteres konto 7130 -Reise og opphold. Ved utgangen av årene 2005 - 2007 gjenstår følgende saldoer på mellomregningskontoen som verken er belastet kostnadskonto, lønnsinnberettet eller behandlet som utbytte på A:

2005: Utgående saldo pr 31.12.05 kr 1 081 137

2006: Utgående saldo pr 31.12.06 kr 7 252 911

2007: Utgående saldo pr 31.12.07 før årsoppgjørdisposisjoner kr 12 066 338

Det fremgår av oversikt fra Storeggens revisor at saldo på konto 1370 på et tidligere tidspunkt var i As favør. I årene frem til og med 2004 ble saldo på konto 1370 ved hvert årsslutt bokføringsmessig overført til konto 2220, slik at konto 1370 ble satt til 0. Etter 2004 ble saldo ved årsslutt stående på konto 1370.

Vedrørende konto 1385 heter det i bokettersynsrapporten:

### 6.3.3 Fordring

I tillegg til overnevnte mellomværende viser regnskapets konto 1385 - Fordring A - at selskapet har en fordring på A med følgende beløp:

2005: Utgående saldo pr 31.12.05 kr 404000

2006: Utgående saldo pr 31.12.06 kr 389000

2007: Utgående saldo pr 31.12.07 før årsoppgjørdisposisjoner kr 389000

Under ettersynet ble selskapet v/Deloitte Advokatfirma AS bedt om å redegjøre for i hvilken anledning lånet var gitt, hvilke nedbetalingsplaner som foreligger for lånet samt at låneavtale ble fremlagt.

I svarbrev fra Deloitte Advokatfirma AS av 20.10.09 følger vedlagt en kopi av avtale om midlertidig lån fra Storeggen AS til aksjonær A , datert 30.12.04, se rapportens vedlegg nr 12, pkt.6, og dennes vedlegg nr 8. Av avtalen fremgår det at Storeggen AS i 2004 ga et midlertidig lån til aksjonær A på et beløp på inntil kr 2000000 i forbindelse med utlegg aksjonær måtte forvente å få som følge av støtte for utsatte leieinntekter fra Grand Hotell. I henhold til låneavtalen skulle lånet gjøres opp etter status mellomværende innen utgangen av 2005 slik at det ble innfridd i sin helhet. Det fremgår også av avtalen at aksjonær, i løpet av 2005, vil motta utbytter fra andre selskaper som overstiger lånebeløpet. Disse utbytter var planlagt brukt til aksjonærens midlertidige støtte av selskapet. Det framgår videre at det ikke beregnes rente av utlegget siden det ikke har blitt beregnet tidligere ved tilsvarende midlertidige mellomværende i aksjonærens favør.

Vedrørende konto 2220 heter det i bokettersynsrapporten:

#### 6.3.4 Lån

I tillegg til mellomværende og fordring nevnt ovenfor viser konto 2220 - Lån fra aksjonær A, at det foreligger ytterligere et låneforhold mellom selskapet og A.

Følgende fremgår av regnskapet:

2005: Utgående saldo pr 31.12.05 kr 3081038

2006: Utgående saldo pr 31.12.06 kr 3081038

2007: Utgående saldo pr 31.12.07 før årsoppgjørdisposisjoner kr 3081038

Det er selskapet som har en fordring på A og ikke omvendt slik kontobetegnelsen gir inntrykk av.

I brev fra Deloitte Advokatfirma AS av 20.10.09 fremgår det at dette låneforholdet oppsto i 2001. Vedlagte kopi av låneavtale, datert 30.07.01 viser at Storeggen AS ga aksjonær A et midlertidig lån på inntil kr 4 000 000 i forbindelse med hans kjøp av andel av Neuberggt. 20 i Oslo. Se rapportens vedlegg nr 12, pkt. 6, og dennes vedlegg nr 7. I henhold til avtalen skulle lånet innfris i sin helhet ved gjennomføring av planlagte salg av Bryggeparken AS og Kokeriet AS. Dette salget var antatt å finne sted i siste halvdel av 2002. Det fremgår videre av låneavtalen at det ikke beregnes renter av utlegget siden det ikke har blitt beregnet tidligere ved tilsvarende midlertidig mellomværende i aksjonærens favør.

Bokettersynsrapporten gir følgende oppsummering av mellomværende/lån:

#### 6.3.5 Sammenfatning mellomværende, fordring og lån

##### 6.3.5.1 Regnskapet viser:

Pr 31.12.07 har Storeggen AS følgende fordringer på A , jfr. pkt 6.3.2,6.3.3 og 6.3.4:

2001: Utbetalt midlertidig lån inntil kr 4 000 000 – gjenstår	kr 3 081 038
2004: Utbetalt midlertidig lån inntil kr 2 000 000 – gjenstår	kr 389 000
2005: Utbetalt i henhold til mellomværendekonto	kr 1 081 137
2006: Utbetalt i henhold til mellomværendekonto	kr 6 171 744
2007: Utbetalt i henhold til mellomværendekonto	<u>kr 4 813 427</u>
	<u>kr 15 536 346</u>

ingen del av utbetalingene via mellomregningskonto, fordring eller lån er innberettet som lønn eller behandlet som utbytte på A disse årene.

I hele perioden 2000 - 2007 har det samlede gjeldsforholdet mellom A og Storeggen variert på følgende måte nå man ser konto 1370 (mellomværende) og de to lånekontoene 1385 og 2220 samlet:

Pr 13.12.2000: kr 2 207 074,  
pr 31.12.2001: kr 3 709 950,-,  
pr 31.12.2002: kr 5 318 770,-,  
pr 31.12.2003: kr 3 802 291,  
pr 31.12.2004: kr 5 081 032,  
pr 31.12.2005: kr 4 566 175,  
pr 31.12.2006: kr 10 722 949  
pr 31.12.2007: kr 12 066 336 før årsoppgjørdisposisjonene,

Ved årsoppgjørdisposisjonene for 2007 ble As gjeld til Storeggen nedskrevet til kr 2 386 346. Dette skjedde dels ved oppgjør etter eiendomssalg (kr 2 650 000,-), dels ved at et uspesifisert utlegg på kr 500 000,- ble godskrevet A, og dels ved at avsatt utbytte for Pealos Invest AS (som på dette tidspunktet eide Storeggen) ble overført til As mellomregningskonto med kr 10 000 000,-. Denne regnskapsmessige transaksjonen førte til at deler av As gjeld til Storeggen ble overført fra Storeggen til Pealos Invest AS. A har anført at han på dette tidspunktet hadde penger til gode fra Pealos Invest AS, og at det i realiteten skjedde en motregning. Disposisjonen og konsekvensene av den er omtvistet mellom partene.

Restgjelden på kr 2 386 346 ble oppgjort pr 31.12.2008. I oversikt fra Storeggens revisor (faktisk utdrag s 634) til ligningsmyndighetene fremgår det at dette skjedde ved en overføring av mellomværende mellom Storeggen og Pealos Invest AS

#### **Ad privat bruk av selskapets båt:**

Storeggen AS anskaffet i 2000 en båt av typen Sunseeker 60 Predator (motoryacht). Prisen for båten var kr 11 124 474. I selskapets næringsoppgave ble det oppgitt at selskapet eide skip, rigger m.v. I forbindelse med ligningen av Storeggen for 2001, stilte Larvik ligningskontor i brev 3. oktober 2002 spørsmål til denne posten i næringsoppgaven. Det ble bedt om opplysninger om anleggsmidlets benyttelse i virksomheten, oversikt over kostnader og inntekter, kopi av kjøpekontrakt og eventuelle utleieavtaler.

I brev fra selskapets revisor 24. oktober 2002 ble det opplyst at posten gjaldt anskaffelse av en båt, Sunseeker 60, og at denne var blitt anskaffet med tanke på utleie/chartertrafikk i

Middelhavet. Inntektene for år 2001 ble angitt til kr 0, og skattemessig kostnad til kr 1 451 698. Kjøpekontrakt for båten ble fremlagt 30. oktober 2002. Samtidig ble det fremlagt «Leieavtale skip» mellom Storeggen og selskapet Barala Ltd, Isle of Man, som driftsoperatør av skipet. Avtalen er datert 20. juli 2000, og det fremgår at leieavtalen gjelder fra 2000 - 2007, hvor de to første årene anses som en innkjøringsperiode, og med gjensidig rett til oppsigelse i 2 år. Leiesummen ble satt til 250 000 pund for hele perioden, med fritak for leiebetaling de to første årene. Avtalen var undertegnet av A for Storeggen og Elin Hobæk for Barala Ltd. Videre ble det fremlagt en oppsigelse av leieforholdet, undertegnet på Palma, Mallorca 27. mai 2002 av Elin Hobæk for Barala Ltd.

Skattekontoret gjennomførte i perioden mai 2009 til mai 2010 bokettersyn hos Storeggen for kontrollperioden 2005-2007. I sluttkonferansen med skattekontoret i forbindelse med bokettersynet opplyste A at båten ble benyttet privat av ham i perioden etter 2002. Det ble presisert at ikke all bruk var feriebruk, men også påkrevet ettersyn av båten. Opplysningene om privat bruk var ikke tidligere meddelt ligningsmyndighetene, verken fra selskapet eller A.

Rapport fra bokettersynet ble ferdigstilt 21. mai 2010.

**Den ligningsmessige behandlingen av Storeggen AS:**

Storeggen ble i brev 21. mai 2010 varslet om bokettersynets foreslåtte ligningsmessige endringer for inntektsårene 2001-2007. Endringsforslagene gjaldt en rekke ulike forhold, hvorav bare deler står til behandling for retten.

Det ble mottatt tilsvaer til varslede endringer i brev fra Deloitte Advokatfirma av 2. september 2010, 10. september 2010 og 7. oktober 2010. Skattekontoret traff vedtak i saken 11. september 2012. Av relevans for saken her er følgende endringer i ligningen for Storeggen:

*Omklassifisering av mellomværende og lån* - Mellomværendet ble behandlet som ulovlig utbytte (for A) for inntektsårene 2005-2007 med henholdsvis kr 1 081 137, kr 6 171 444 og kr 2 163 427. Tilsvarende ble lån ansett som ulovlig utbytte med henholdsvis kr 3 081 038 og kr 389 000 for inntektsårene 2001 og 2004. For selskapet fikk dette betydning ved at beløpene inngikk i grunnlaget for beregning av selskapets korreksjonsinntekt.

*Uttaksbeskatning for aksjonærs bruk av selskapets båt* - Selskapet ble uttaksbeskattet med kr 750 000 for hvert av inntektsårene 2002 - 2007.

*Tilleggsskatt* - Det ble lagt til grunn at selskapet hadde gitt uriktige eller ufullstendig opplysninger ved ligningen for årene 2001 - 2007, bl.a. vedrørende båten. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Vedtaket ble påklaget til Skatteklagenemnda 9. november 2012. Skattekontorets vedtak ble fastholdt av Skatteklagenemnda i vedtak 5. desember 2013. Vedtaket ble på enkelte punkter truffet med dissens 3-2. Av relevans for saken her er at det var dissens vedrørende spørsmålet om omklassifiseringen av mellomværende/lån.

**Den ligningsmessige behandlingen av A:**

Ved brev 8. juli 2010 ble A opplyst om at ligningsmyndighetene mente at det var skjedd fordelsoverføringer fra Storeggen til ham som aksjonær, og han ble varslet om endring av ligningen for inntektsårene 2001-2007. Tilsvarende som for Storeggen, gjaldt endringsforslagene flere forhold enn de som står til behandling for retten.

I tilsvaret til varslede endringer i brev fra Deloitte Advokatfirma av 2. september 2010, 10. september 2010 og 7. oktober 2010 vedrørende Storeggen, var det også materielle innsigelser til de varslede endringene vedrørende utbyttebeskatning for A. Det ble gitt ytterligere merknader i brev 26. juni 2012. Skattekontoret traff vedtak i saken 11. september 2012 der det ble besluttet å ta opp As ligninger for årene 2001-2007 til endring. Av relevans for saken her er følgende vedtatte endringer:

*Omklassifisering av mellomværende og lån* - Mellomværendet ble behandlet som ulovlig utbytte for inntektsårene 2005-2007 med henholdsvis kr 1 081 137, kr 6 171 444 og kr 2 163 427. Tilsvarende ble lån ansett som ulovlig utbytte med henholdsvis kr 3 081 038 og kr 389 000 for inntektsårene 2001 og 2004.

*Uttaksbeskatning for aksjonærs bruk av selskapets båt* - A ble beskattet for ulovlig utbytte med kr 750 000 for hver av inntektsårene 2002 - 2007.

*Tilleggsskatt* - Det ble lagt til grunn at A hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger ved ligningen for årene 2001 - 2007, bl.a. vedrørende båten. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Vedtaket ble påklaget til Skatteklagenemnda 9. november 2012. Skattekontorets vedtak ble fastholdt av Skatteklagenemnda i vedtak 5. desember 2013. Vedtaket ble truffet med dissens 3-2 vedrørende spørsmålet om omklassifisering av mellomværende/lån til utbytte for skattyter.

### **Den rettslige behandlingen**

Spørsmål om vedtakenes gyldighet på enkelte punkter ble brakt inn for Oslo tingrett gjennom to søksmål innkommet tingretten 13. mai 2014. Det ble besluttet forening til felles behandling av de to sakene, jf. tvisteloven § 15-6. Ett av de skatterettslige spørsmålene som stod mellom Staten v/Skatt sør og Storeggen AS ble det inngått forlik om kort tid før hovedforhandlingen.

Hovedforhandling ble holdt i Oslo tingrett 8., 9. og 12. januar 2015. A møtte sammen med sin og selskapets prosessfullmektig, og avga forklaring. Staten v/Skatt sør var representert ved seniorskattejurist Jan Lian, som møtte sammen med statens prosessfullmektig. Rådgiver i Skatt sør, Inger Marie Rimstad, ble tillatt å være til stede under hovedforhandlingen i medhold av tvisteloven § 24-6. Hun forklarte seg som vitne. For øvrig ble det foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag**

#### **1. Omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for A**

Prinsipalt anføres det at skattemyndighetene ikke kan endre As ligning til ugunst mer enn to år etter utløpet av inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a). Toårs-fristen utløp ved utgangen av 2009, før det i 2010 ble gitt varsel om endring av ligning. A har ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Av ligningspapirene for de aktuelle

årene er det oppgitt at det har vært mellomværende mellom partene. Ligningsmyndighetene har ikke stilt ytterligere spørsmål til dette, selv om andre forhold ble tatt opp. Når skattemyndighetene valgte å ikke ilegge tilleggsskatt for de samme årene, tyder det på at skattemyndighetene selv ikke mente at vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger var oppfylt. Det er tale om det samme grunnvilkåret i bestemmelsen om tilleggsskatt som i § 9-6 nr. 3 bokstav a).

Subsidiært, dersom toårs-fristen ikke er utløpt, anføres det at vilkårene for skattepliktig utbytte ikke er oppfylt for noen av årene 2001, 2004 og 2005-2007 hvor skattemyndighetene har omklassifisert mellomværende til utbytte overfor A. Det er ikke tale om en vederlagsfri overføring av verdier fra Storeggen AS til A, som er en forutsetning for at det skal bli snakk om skattepliktig utbytte, jf. skatteloven § 10-11 (2). Alt av mellomværende mellom A og Storeggen AS var gjort opp dem i mellom pr. 31.12.2008. Det var før ligningsmyndighetene startet sin kontroll i mai 2009. At fordringene ble oppgjort før kontrolltidspunktet viser at det hele tiden har vært tale om reelle lån med en tilbakebetalingsforpliktelse for A. Også før kontrolltidspunktet har størrelsen på mellomværendet mellom partene svingt i begge retninger, dvs at A også tidligere har foretatt nedbetalinger av mellomværendet. Ligningsmyndighetenes oppfatning, slik den er kommet til uttrykk i prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet 10. oktober 2014 viser at et skjæringstidspunkt for utestående saldo er kontrolltidspunktet. At det selskapsrettslig ikke var adgang til å yte et lån i den størrelsesorden som ble gitt, eller at det ikke er krevd renter eller stilt sikkerhet, samt at det dels ikke foreligger skriftlig dokumentasjon på låneforholdet, er av underordnet betydning. Beløpet på kr 10 mnok fra Pealos Invest AS til Storeggen AS i 2007 må hensyntas. Prinsippet om kreditorskifte må aksepteres ved at Pealos Invest AS gjør opp på vegne av A mot en korrigering av mellomværendet mellom de to.

Atter subsidiært anføres det at vedtaket om omklassifisering til utbytte av mellomværende og lån mellom A og Storeggen AS må oppheves på grunn av uklarhetene knyttet til beløpet på 10 mill kr gjort opp av Storeggen AS' holdingselskap, Pealos Invest AS. Oppgjøret er skjedd ved motregning/kreditorskifte. Det er eventuelt skattemyndighetene som må sannsynliggjøre at det ikke er noen realitet i betalingen av 10 mnok. Eventuelle uklarheter her må føre til opphevelse av vedtaket.

Atter, etter subsidiært anføres det at omklassifiseringen av lånet fra 2001 til utbytte først kan skje fra og med 2003, eventuelt 2002, etter at lånet ikke ble nedbetalt i sin helhet. Periodiseringen til 2001 er feil. Dette er reflektert i den etter subsidiære påstanden under pkt 1 for A.

### **Korreksjonsinntekt for Storeggen AS**

Det er enighet mellom partene om at dersom retten opphever vedtaket om omklassifisering til utbytte for A av mellomværende/lån, vil den beregnede korreksjonsinntekten for Storeggen AS for inntektsåret 2001 med kr 4 695 886 måtte reduseres til kr 416.666,-. Endring av korreksjonsinntekt vil bli en konsekvens av eventuell endring av lån og mellomværende. Dersom vedtaket for A blir stående, vil korreksjonsinntekten også bli stående.

### **Uttaks- og utbyttebeskatning vedrørende båten for Storeggen AS og A**

Prinsipalt anføres det at skattemyndighetene ikke kunne endre ligningen til ugunst for A og Storeggen AS vedrørende båten fordi toårs-fristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a) var utløpt da ligningsspørsmålet ble tatt opp.

Det bestrides at A eller Storeggen har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vedrørende båten. Det vises til at skattemyndighetene i 2002 stilte spørsmål til Storeggen om anskaffelsen og bruken av båten. I den forbindelse ble det fremlagt dokumentasjon for kjøp av båten, for utleieavtalen som var inngått med Barala Ltd., samt oppsigelsen av avtalen. Skattemyndighetene var derfor kjent med at leieforholdet var opphørt, uten at det ble foretatt noen endring av ligningen for 2001, verken for Storeggen AS eller A.

Skattemyndighetene kan ikke med virkning for ligningen ta opp igjen, og vurdere det samme faktum annerledes uten at det foreligger nye faktiske opplysninger. Toårs-fristen for endring var utløpt da varselet om endring av ligningen ble sendt.

Subsidiært, dersom retten kommer til at det var adgang til å ta ligningen opp til ny behandling, skal det fastsettes et utbytte for A og en uttaksverdi for Storeggen. Det anføres at verdien av uttak/utbytte skal fastsettes til omsetningsverdi etter hovedregelen i skatteloven § 5-2 første ledd siste setning. Markedsverdi for fire ukers bruk av båten tilsvarer om lag kr 100 000,- pr år, dvs en mye lavere verdi enn skattemyndighetene har lagt til grunn.

Det bestrides at det er adgang til å fastsette verdien av uttaket etter de skjønnsmessige reglene i skatteloven § 13-1. Kjøpet av båten var ikke en selskapsfremmed disposisjon for Storeggen AS. Ved vurderingen må det tas hensyn til at Storeggen AS opprinnelig var et rederi, som drev med skipsfart frem til 1980-tallet. Barala Ltd ble opprettet i 2000, og Storeggen forsøkte ved båtkjøpet å gjenoppta sin tidligere virksomhet. Saken skiller seg fra Storhaugen Invest-dommen.

Selv om retten kommer til at kjøpet av båten er en selskapsfremmed disposisjon, bestrides det at ligningsmyndighetenes skjønn knyttet til verdifastsettelsen kan være riktig. Det er ikke tilstrekkelig dokumentert at selskapet har hatt slike kostnader som ligningsmyndighetene har lagt til grunn. I henhold til As forklaring og fremlagte dokumenter kan det synes som A i realiteten har dekket kostnader som er bokført i selskapet. Dette må hensyntas ved skjønnnet.

Det aksepteres at det i praksis er lagt til grunn at selskapet og aksjonæren blir beskattet på samme måte og med samme årlige sum.

### **Tilleggsskatt for A og Storeggen AS**

Ilagt tilleggsskatt, både for A og Storeggen AS i forbindelse med As bruk av selskapets båt må bortfalle, da det ikke er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyternes side. Vilkårene i ligningsloven § 10-2 flg. er ikke oppfylt.

### **Saksøkerens påstand**

*Påstand i sak nr. 14-080055 TVI-OTIR/05 (A mot Staten v/Skatt sør):*

1. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for inntektsårene 2001, 2004 og 2005 til 2007, oppheves.

Subsidiært:

Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for inntektsårene 2001, 2004 og 2005 til 2007, oppheves, og henvises til ny ligning hvor det blir hensyntatt et beløp på kr 10 millioner som Pealos Invest AS gjorde opp overfor Storeggen AS i 2007 på vegne av A.

Atter subsidiært:

Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for inntektsåret 2001, oppheves.

2. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende utbyttebeskatning ved fordel av fri båt for inntektsårene 2002 til 2007, oppheves.

Subsidiært:

Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende størrelsen på utbyttebeskatningen ved fordel av fri båt, settes ned fra kr 750000 til et lavere beløp fastsatt etter rettens skjønn for hvert av inntektsårene 2002 til 2007.

3. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende ilagt tilleggsskatt med 30 % for fordel av fri båt for inntektsårene 2002 til 2007, oppheves.
4. Staten v/Skatt sør dømmes til å betale A sine saksomkostninger.

*Påstand i sak nr. 14-081557TVI-OTIR/05 (Storeggen AS mot Staten v/Skatt sør)*

1. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor Storeggen AS vedrørende uttaksbeskatning for aksjonærs bruk av selskapets båt for inntektsårene 2002 til 2007, oppheves.

Subsidiært:

Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor Storeggen AS vedrørende størrelsen på uttaksbeskatningen ved aksjonærs bruk av båten, settes ned fra kr 750 000 til et beløp fastsatt etter rettens skjønn for hvert av inntektsårene 2002 til 2007.

2. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor Storeggen AS vedrørende ilagt tilleggsskatt med 30 % for aksjonærs bruk av selskapets båt for inntektsårene 2002 til 2007, oppheves.
3. Ilagt korreksjonsinntekt med kr 4 695 886 for Storeggen AS for inntektsåret 2001, reduseres til kr 416 666.
4. Staten v/Skatt sør dømmes til å betale Storeggen AS sine saksomkostninger.

### **Saksøktes påstandsgrunnlag**

#### **Omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for A**

Ligningsmyndighetene har en frist på 10 år for å ta opp ligningen for A (og selskapet). To-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a) som A har påberopt, kommer ikke til anvendelse, idet A har gitt uriktige/ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene om mellomværendet/lånet. Opplysningsplikten må ses i lys av plikten til å opptre aktsomt og lojalt, og at det skal gis supplerende opplysninger dersom noe er uklart. A burde ha opplyst om at lånene delvis var uten låneavtale, at det ikke forelå noen fastlagt skriftlig tilbakebetalingsplikt, samt at selskapet i henhold til aksjelovens regler ikke hadde adgang til å gi kreditt i denne størrelsesorden eller utbetale utbytte. Det er ikke tilstrekkelig at det til ligningsmyndighetene for de aktuelle årene er oppgitt at det har vært mellomværender mellom partene.

Det fastholdes at det er adgang til omklassifisering til utbytte, både av de mellomværendene som knytter seg til de to lånekontoenes (2220 og 1385) og til det mellomværendet som er bokført på konto 1370. Ingen av mellomværendene kan vurderes som reelle lån, idet det ikke har foreligget en reell tilbakebetalingsplikt for A. Det må tillegges vekt ved vurderingen at den samlede kreditten fra selskapet til aksjonæren overskrider rammen av de midler som selskapet kan benytte til utdeling av utbytte, jf. aksjelovens § 8-7.

Når det gjelder lånene fra 2001 og 2004 (konto 2220 og 1385), er det klart at A i henhold til låneavtalene er forpliktet til å betale disse tilbake. Avtalene er imidlertid vage når det gjelder tilbakebetalingstidspunkt, og fristen for tilbakebetaling var uansett utløpt lenge før 2007. De tidligere innbetalinger fra A til Storeggen kan ikke vurderes som en nedbetaling av disse to lånene, idet bokføringen viser noe annet.

Når det gjelder mellomværendet på konto 1370, foreligger det ingen skriftlige avtaler om lån, ikke noe om lånets størrelse eller noen tilbakebetalingsbetingelser. Det er ikke klart hva avtalen går ut på, og det er ikke tale om noe kortsiktig lån til et konkret formål.

Selv om lånene/mellomværendet ble oppgjort/nedskrevet før skattemyndighetene startet sin kontroll, vil gjelden kunne beskattes som ulovlig utbytte. Det sentrale poenget er hvilken likviditetsmessig betydning dette har hatt, herunder når utbyttet som følge av låneforholdene kan anses som innvunnet, jf. Hovden-dommen i LB-2002-1095 (UTV-2002-1213).

Under enhver omstendighet er det uklarheter knyttet til de 10 000 000 som As mellomværende ble nedskrevet med i 2007 i forbindelse med årsoppgjørdisposisjoner. Bokføringsmessig fremstår dette som en nedskrivning, ingen tilbakebetaling. Det er videre usikkerhet knyttet til om As gjeld er blitt endelig oppgjort ved dette. Ved nedskrivningen ble kr 10 000 000 av As gjeld til Storeggen flyttet til holdingselskapet Pealos Invest AS. Det er tvil om det er foretatt et endelig oppgjør mellom A og Pealos Invest AS i ettertid, jf. uttalelse fra revisor i 2008 om at det fortsatt er uklart hvordan forholdet er mellom disse. Denne uklarheten gjør at retten ikke kan legge til grunn at det er foretatt et oppgjør med kr 10 000 000,-.

### **Korreksjonsinntekt for Storeggen AS**

Det er enighet mellom partene om hvordan korreksjonsinntekten for Storeggen skal behandles dersom retten opphever vedtaket om omklassifiseringen av mellomværende/lån til utbytte for A. Det vises til saksøkers anførsler på dette punktet.

### **Uttaks- og utbyttebeskatning vedrørende båten for Storeggen AS og A**

Ligningsmyndighetene har en frist på 10 år for å ta opp igjen ligningen for Storeggen AS og A. Toårs-fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a) kommer ikke til anvendelse, idet det både fra selskapet og fra A er gitt uriktige/ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene om bruken av båten.

Det er ikke tilstrekkelig at A/Storeggen i 2002 fremla dokumentasjon for kjøp, utleieavtale og oppsigelse av utleiekontrakten. A og Storeggen holdt tilbake opplysninger om at avtalen om utleie til Barala Ltd var en konstruksjon, og at avtalen aldri hadde noen realitet. Etter 2002 ble det videre holdt tilbake opplysninger om at båten fra og med dette tidspunktet bare ble brukt av A privat, og at det ikke skjedde noen utleie overhodet. Dette forholdet har betydning for hvordan ligningsmyndighetene ser på bruken av båten og uttaks/utbyttebeskatning.

As bruk av båten skal uttaks/fordelsbeskattes. Skattelovens utgangspunkt om at det skattepliktige utbyttet/uttaket skal verdsettes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2(1) må fravikes på grunn av interessefellesskap mellom A og Storeggen, jf. skatteloven § 13-1. Fordelsberegningen skal foretas etter skjønn, og inntekten skal fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget, jf. skatteloven § 13-1 (3). Ved vurderingen av hvor mye fordelen skal fastsettes til, må retten ta utgangspunkt i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest-dommen). Det anføres at anskaffelsen av båten var en selskapsfremmed disposisjon for Storeggen. Selskapet har aldri hatt som formål å drive personbefordring til sjøs. Avtalen med Barala Ltd var kun en formalitet, ingen realitet. Det har aldri blitt foretatt noen egentlig markedsføring av båten som charterbåt, og båten er fra 2002 og de fem påfølgende årene kun benyttet privat. Storeggen har, med unntak av en innbyttebåt, finansiert kjøpet av båten. Dette må anses som en dårlig fundert investering av ca 11 mnok. Det har aldri vært As vurdering at båten ville stige i verdi, jf. hans forklaring i retten.

Når det er tale om en selskapsfremmed disposisjon, skal både uttaks- og utbyttebeskatning ta utgangspunkt i hva som ville vært den alternative avkastningen av pengene dersom de var investert til normal rente. I tillegg må det ses hen til hvilke driftskostnader selskapet har hatt, og som er knyttet til båten. Prinsippet følger av Storhaugen Invest-dommen. Utbyttebeskatningen av aksjonær skal tilsvare uttaksbeskatningen for selskapet, jf. LB-2012-197639 (UTV-2013-1668).

Ligningsmyndighetenes skjønn på kr 750 000,- bygger på et korrekt faktisk grunnlag, og er forsvarlig. Det er ikke tatt utenforliggende hensyn. Retten kan ikke prøve den konkrete skjønnsutøvelsen, idet dette ligger til ligningsmyndighetenes frie forvaltningsskjønn.

### **Tilleggsskatt for A og Storeggen AS**

Beviskravene for illeggelse av tilleggsskatt knyttet til manglende opplysninger om båten er oppfylt. Når vilkårene er oppfylt, skal det ilegges tilleggsskatt.

### **Saksøktes påstander**

*Påstand i sak nr. 14-080055 TVI-OTIR/05 (A mot Staten v/Skatt sør):*

1. Staten v/Skatt sør frifinnes
2. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger

*Påstand i sak nr. 14-081557TVI-OTIR/05 (Storeggen AS mot Staten v/Skatt sør)*

1. Staten v/Skatt sør frifinnes
2. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakens omkostninger

## Rettens vurdering

### 1. Uttaks- og utbyttebeskatning vedrørende båten for Storeggen AS og A

#### a) Om skattemyndighetene hadde adgang til å endre ligningen

Hovedregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 er at spørsmålet om eventuell endring av en ligning må tas opp senest ti år etter inntektsåret. Det er på det rene at tiårs-fristen ikke var utløpt da A og Storeggens ligning knyttet til båten ble tatt opp til ny behandling. Spørsmålet for retten er om den toårs-fristen for endring av ligningen som følger av ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a) kommer til anvendelse. To-årsfristen var utløpt da A og Storeggens ligninger ble tatt opp til ny behandling. Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a har følgende ordlyd:

3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være
  - a) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over

Toårs-fristen gjelder bare når skattyteren ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har betydning for den skatterettslige riktige vurderingen av skattyterens forhold. Det er nye faktiske opplysninger som er relevante.

Bestemmelsen ble foreslått av Stortingets finanskomité, og Stortingets intensjon ved innføringen av toårsfristen var å beskytte de skattytere som lojalt oppfylte sin opplysningsplikt mot å bli utsatt for senere endringer av ligningen. Avgjørende for om toårs-fristen kommer til anvendelse er derfor om skattyter har gitt de faktiske opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene selv kan foreta den skatterettslige vurdering av skattyters forhold, eller har fått tilstrekkelig opplysninger til at det foreligger grunnlag for å be om ytterligere opplysninger for bedømmelsen av forholdet, jf. Ligningsloven, Kommentartutgave 6. utgave s 422-423.

Hva som skal til for at toårs-fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a kommer til anvendelse, er bl.a. behandlet av Høyesterett i Loffland-dommen i Rt-1992-1558, som med utgangspunkt i forarbeidene uttalte:

«Som det fremgår av dette, må vurderingen av om skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt, knyttes til kravene i ligningsloven kapittel 4. Etter § 4-3 skal selvangivelsen foruten spesifisert oppgave over skattyters brutto formue, inntekt og fradragposter, også inneholde «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen». Bestemmelsen må sammenholdes med § 4-1, hvorefter skattyteren skal «bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt»

Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst

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

Dommen gir imidlertid få holdepunkter for å si noe sikkert om hvilke opplysninger det kreves at skattyteren gir av eget tiltak.

Retten viser til fremstillingen *Norsk bedriftsskatterett [2012] kap 41.7.* om at det å ikke oppfylle kravene til fremleggelse av opplysninger på en lojal og aktsom måte kan bli å regne som ufullstendig opplysning i forhold til fristregelen i Lignl § 9-6 nr 3 a. Vurderingen må, som nevnt i Vryebloed-dommen foretas i lys av kravene i ligningsloven kapittel 4 om skattyters alminnelige opplysningsplikt. Det kan være noe tvil om hvor langt skattyters opplysningsplikt går, sammenholdt med ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Retten legger imidlertid til grunn at skattyterens opplysningsplikt som hovedregel går foran ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Det må imidlertid foretas en konkret vurdering av hvorvidt skattyter burde forstått at han av eget initiativ pliktet å legge frem opplysningene, jf Rt-2000-1981.

Som det er redegjort for under sakens bakgrunn, er faktum i saken her at Storeggen i næringsoppgaven for 2000 opplyste at selskapet eide skip m.v. På denne bakgrunn ba Larvik skattekontor i 2002 om opplysninger om driftsmidlet. Storeggen fremla kjøpekontrakt for båten, leieavtale mellom Storeggen og Barala Ltd og oppsigelse av leiekontrakten. Saksøkerne har anført at man med dette hadde gitt tilstrekkelige opplysninger til at skattemyndighetene eventuelt kunne stilt ytterligere spørsmål til bruken av båten, og at det derfor ikke er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Retten er ikke enig i denne betraktningen.

Rettens vurdering er at det allerede i 2002, da Storeggen fremla leiekontrakten mellom Storeggen og Barala Ltd og oppsigelsen av den samme kontrakten, i alle fall ble gitt misvisende eller ufullstendige opplysninger. I følge As forklaring i retten ble Barala Ltd opprettet av Storeggen, og det var Storeggen som kontrollerte Barala. A har i retten forklart at Barala var en formell «konstruksjon» som måtte være på plass for å få lov til å drive personbefordring i Middelhavet, og at det var Storeggen selv som i realiteten skulle drive personbefordring under den formelle leiekontrakten. Den som har undertegnet for Barala Ltd, viste seg å være Storeggens sekretær. Det ble aldri overfor skattemyndighetene redegjort for disse, noe spesielle, forholdene knyttet til leiekontrakten. Opplysningene innebærer at leiekontrakten fremstår som misvisende sammenlignet med sakens realitet. En nærmere redegjørelse om bakgrunnen for leiekontrakten mellom Storeggen og Barala Ltd burde etter rettens oppfatning vært gitt til ligningsmyndighetene da kontraktsdokumentene ble fremlagt.

Under enhver omstendighet finner retten det klart at A og Storeggen ikke overholdt sin opplysningsplikt da skattemyndighetene aldri ble orientert om at båten etter år 2002 kun ble brukt av aksjonæren privat. Retten viser her til sammenligning til «Dillerud-saken» i Rt-2006-1573, der Høyesterett fastslo at det var en ufullstendig opplysning at skattyteren ikke hadde opplyst at han hadde arbeidet i sitt eget ANS. Både A og Storeggen måtte etter rettens syn forstå at den private bruken av båten var en sentral opplysning for skattemyndighetene for å kunne vurdere de skatterettslige spørsmålene knyttet til båten på en korrekt måte. Det er rettens vurdering at skattyternes opplysningsplikt i et slikt tilfelle klart går foran ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt.

Rettens konklusjon er at både Storeggen og A har gitt ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene om forhold knyttet til båten, og at disse forholdene hadde skatterettslig betydning. Toårs-fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a) kommer derfor ikke til anvendelse, og ligningsmyndighetene hadde adgang til å ta opp ligningen til ny vurdering.

**b) Verdifastsettelsen av As private bruk av båten - markedsverdi eller skjønn**

Partene er enige om at dersom ligningsmyndighetene hadde adgang til å ta ligningen for A og Storeggen opp til ny vurdering, vil As private bruk av båten være uttak fra selskapet etter skatteloven § 5-2. Det er ikke omtvistet at As private bruk av en formuesgjenstand (båten) som var i selskapets besittelse, er en fordel som anses som skattepliktig inntekt etter § 5-2 (1). Partene er uenige om hvilken verdi dette uttaket skal verdsettes til.

Spørsmålet for retten er om hovedregelen i skatteloven § 5-2 (1) i.f. om at fordelen skal settes til omsetningsverdi kommer til anvendelse, eller om verdien skal fastsettes skjønnsmessig, jf skatteloven § 13-1.

De relevante delene av skatteloven § 13-1 lyder slik:

§ 13-1 Interessefellesskap

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning

...

- (3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

For at bestemmelsen skal komme til anvendelse må det for det første foreligge et interessefellesskap mellom skattyteren og selskapet. Det må videre ha skjedd en inntekts- eller formuesreduksjon på selskapets hånd. I tillegg kreves det at det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og den inntekts- eller formuesreduksjonen som har skjedd hos selskapet. Kravet til årsakssammenheng er ikke oppfylt hvis inntektsreduksjonen skyldes noe annet enn interessefellesskapet, og det er det mest sannsynlige årsaksforholdet som skal legges til grunn

I saken her er det ikke omtvistet at det er et interessefellesskap mellom A og Storeggen. Det er heller ikke tvil om at investeringen i båten har medført en inntektsreduksjon for selskapet, idet det for selskapet har påløpt driftskostnader for båten uten at disse kostnadene er dekket inn ved tilsvarende inntekter. Selskapet har heller ikke fått noen avkastning på kapitalinnskuddet, jf. til sammenligning avsnitt 51 i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest).

Det omtvistede spørsmålet er om kravet til årsakssammenheng er oppfylt. Spørsmålet kan formuleres som et spørsmål om Storeggen, ut fra rene forretningsmessige betraktninger, ville ha investert i båten dersom interessefellesskapet med A tenkes borte. Dette kan også formuleres som et spørsmål om investeringen var «selskapsfremmed» og begrunnet i As interesser, jf. avsnitt 54 i Storhaugen Invest-dommen.

Retten har kommet til at vilkårene for å anvende skatteloven § 13-1 om skjønnsmessig fastsettelse av uttaksverdien er oppfylt.

Ved vurderingen har retten sett hen til at investering i en motoryacht i Middelhavet med tanke på chartervirksomhet synes å ligge utenfor Storeggens normale virksomhet. Som nevnt er selskapets formål «å drive forretning i egen regi eller ved lån til andre, samt delta i andre selskaper med lokalisering i Larvik». Selskapets hovedvirksomhet skal i flere år ha vært å være eier av Grandbygningen i Larvik. Selskapet skal aldri tidligere ha hatt befatning med chartertrafikk eller lignende. Det forhold at Storeggen opprinnelig, frem til 1980-tallet, var et rederi som drev med større frakteskip, har etter rettens oppfatning liten betydning for denne vurderingen, idet denne tidligere virksomheten er fjernet fra utleie av en motoryacht i Middelhavet.

Retten har videre funnet det sannsynlig at As personlige interesser hadde stor betydning for anskaffelsen av båten. A har forklart i retten at han selv, forut for Storeggens anskaffelse av «Sunseeker 60 Predator», eide en 54 fots Sunseeker som han hadde hatt liggende i en havn ved Middelhavet. Han har forklart at båten utelukkende ble brukt privat av ham selv. Han har videre forklart at båtselgeren, Sunseeker, ved salget av 60-fots-båten til Storeggen, tok As personlig eide 54-fots-båt i innbytte. Dette viser etter rettens oppfatning at det var en nær sammenheng mellom anskaffelsen av båten og As private interesser knyttet til å ha en båt ved Middelhavet. Retten vurderer at det er sannsynlighetsovervekt for at det allerede ved anskaffelsen av båten var tanken at båten, i alle fall delvis skulle brukes privat av A.

Ved denne vurderingen har retten videre lagt vekt på at anskaffelsen av båten synes å ha vært en meget tvilsom forretningsmessig investering for Storeggen. I retten har A forklart - i motstrid til det som er forklart til ligningsmyndighetene - at han aldri hadde hatt noen tanker om at båten kunne stige i verdi. Han har imidlertid forklart at han mente at Storeggen kunne tjene penger på chartervirksomhet ved utleie av båten. Investeringen i en båt til en verdi av over 11 millioner NOK synes imidlertid gjort uten noen nærmere analyse av leiemarkedet, uten kunnskaper eller erfaring fra chartervirksomhet, uten budsjetter for virksomheten, og uten å ha foretatt noen dokumenterte markedsføringsfremstøt. Den såkalte utleien av båten til Barala Ltd var uten realitet, idet Barala kun var opprettet av formelle grunner og var kontrollert av Storeggen, noe som først kom frem under behandlingen i retten. Barala Ltd betalte aldri leie til Storeggen, og dette synes heller aldri å ha vært meningen, idet det i realiteten var Storeggen selv som i tilfelle skulle drive chartervirksomhet. Storeggen eide båten gjennom to sommersesonger før 9. september 2001, da markedet i følge As forklaring skal ha forsvunnet. I denne perioden er det

ikke godtgjort at det ble gjort seriøse forsøk på utleievirksomhet. Hendelsene 9. september 2001 endrer ikke rettens syn på at investeringen i en motoryacht må betraktes som selskapsfremmed for Storeggen da den ble gjort i 2000.

Endelig har retten lagt vekt på at båten kun har vært benyttet av A privat, og at det ikke synes å ha vært gjort noen forsøk på å leie ut båten etter 2001 eller selge den for å redusere tapet for Storeggen.

Etter en samlet vurdering, der det mest sannsynlige årsaksforholdet legges til grunn, har retten kommet til at inntektsreduksjonen hos Storeggen på grunn av investeringen i en Sunseeker 60 Predator står i direkte årsakssammenheng med interessefelleskapet med A. Retten finner det usannsynlig at investeringen i denne båten ville skjedd dersom interessefelleskapet tenkes borte. Det er derfor grunnlag for beskatning av både Storeggen og A etter skjønn, jf. skatteloven § 13-1 tredje ledd.

**c) Ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse - skatteloven § 13-1 (3)**

Som en atter subsidiær påstand har saksøkerne anført at ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse er feil, og må settes til side av retten.

Skjønnen bygger på den verdsettelsesmetoden som fremgår av Storhaugen Invest-dommen, der driftskostnader knyttet til formuesgjenstanden legges sammen med stipulert tap avkastning på egenkapitalinnskuddet, og der rentefoten minst skal tilsvare rentefot for rimelige lån i arbeidsforhold. Partene er ikke uenige om at dette er den riktige måten å bygge opp et slikt skjønn.

Saksøkerne har heller ikke anført at verdsettelsen skal være ulik for selskapet og aksjonær. Partene er enige om at praksis etter skatteloven medfører at verdsettelsen skal være tilsvarende for selskapet og for aksjonæren, for henholdsvis skattepliktig uttaksverdi og skattepliktig utbytte.

Spørsmålet for retten er derfor begrenset til om retten skal sette skattemyndighetenes konkrete skjønn til side.

I tråd med det Høyesterett uttalte i Rt-2012-1025, må retten legge til grunn at rettens overprøving av det verdsettelsesskjønnet som ligningsmyndighetene har foretatt, er begrenset til den prøvingsretten som følger av reglene om fritt forvaltningsskjønn. Dette innebærer at retten kan prøve om det faktiske grunnlaget for skjønnet er korrekt, om de rettslige normer for hvordan skjønnet skal gjennomføres er fulgt, om det skjønnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig, jf. avsnitt 68 i den nevnte dommen.

Av skatteklagenemndas vedtak 3. desember 2013 fremgår det at det årlige uttaket er beregnet på følgende måte:

«Det årlige uttaket sktl. § 5-2 beregnet slik:	
Vinteropplag oktober - april: skjønn 7 mnd a ca kr 13 000	kr 91 000
Reparasjon og vedlikehold av båt, motor: skjønn	kr 100 000
Forsikring	<u>kr 109 000</u>
=	<u>kr 300 000</u>

Rentefot for rimelige lån i arbeidsforhold i perioden 2002 - 2007 utgjør i gjennomsnitt 4,3 %.	
Gjennomsnittlige driftomkostninger pr år – skjønn	kr 300 000
+ Tapt avkastning på egenkapitalinnskudd / lån kr 11 124 474 x 4,3 %	<u>kr 478 352</u>
= Fordel =	<u>kr 778 352</u>

Fordel /uttak ved privat bruk av selskapets båt i perioden 2002 - 2007 anses skjønnsmessig å utgjøre kr 750 000 pr år. Tilsvarende beløp vurderes som ulovlig utbytte etter sktl. § 10-2.

Konklusjon:

Det innstilles således med at skattekontoret vedtak fastholdes på dette punkt slik at selskapets alminnelig inntekt for inntektsårene 2002 - 2007 økes med kr 750 000 for det hvert inntektsår.»

Tilsvarende beregning er lagt til grunn for beregningen av As utbytte.

Skjønnnet knyttet til driftsutgifter for båten på kr 100 000,- pr år, bygger på Storeggens bokførte utgifter til reparasjon og vedlikehold for årene 2005-2007, jf. bokettersynsrapporten side 28. Det er foretatt en årlig gjennomsnittsberegning for de tre årene. I saksøkernes tilsvær 10. september 2010 til varsel om endring av ligningen, ble det laget en tabell som viste driftsutgiftene som er bokført i selskapet for hele perioden 2000 - 2007. Etter Storeggens egne opplysninger beløper samlede driftsutgifter for de åtte årene seg til kr 1 370 599,-, dvs et snitt på kr 171 324,- pr år, noe som er betydelig over skattemyndighetenes anslag.

Dette viser etter rettens oppfatning at skillet for denne delen av vedtaket verken kan anses å være bygget på feil faktum, er vilkårlig eller grovt urimelig. At A i den samme perioden skal ha dekket betydelige driftsutgifter selv, anslått i tilsværet til varselet til kr 3 700 000, er etter rettens oppfatning helt uten betydning for skillet, som er knyttet til selskapets driftsutgifter.

Den delen av skillet som gjelder årlige utgifter til forsikring av båten, bygger på følgende redegjørelse i bokettersynsrapporten (s 28):

«Forsikringskostnader i regnskapet er bokført på grunnlag av betalingsbidrag. Dvs at det i innlevert regnskapsmateriale ikke foreligger spesifiserte regninger på forsikringer. Ved kontroll av PC Tower 1 ble det funnet et excel-dokument med oversikt over selskapets forsikringer i 2005. Bilaget viser at båten dette året er forsikret for kr 11 000 000. Forsikringspremien i 2005 utgjør kr 108 956.»

Disse opplysningene synes ikke å være bestridt. Basert på redegjørelsen i bokettersynsrapporten kan ikke retten se at skillet knyttet til årlige forsikringsutgifter bygger på feil faktisk grunnlag, er vilkårlig eller grovt urimelig. Det faktiske grunnlaget for skillet fremstår tvert imot som godt forankret i de faktiske forholdene i saken.

Når det gjelder den årlige kapitaliseringsrenten, er partene for retten enige om at satsen på 4,3 % er for høy, og at denne skal være 3,9 %. Dette får imidlertid ikke betydning for resultatet, idet kr 750 000,- per år uansett er rundet nedover.

Retten kan etter dette ikke se at det foreligger slike feil ved skjønnet i saken her at det kan settes til side av retten.

Staten v/Skatt sør blir etter dette å frifinne for påstanden knyttet til ligningen vedrørende båten.

## **2. Tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2**

Det følger at ligningsloven § 10-2 nr 1 at når en skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, skal det ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Retten har under punkt 1, kommet til at A og Storeggen har gitt ufullstendige opplysninger når det gjaldt selskapets båt og bruken av denne. Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, og partene synes heller ikke å være uenige om dette.

Retten kan ikke se at skatteklagenemndas vedtak på dette punktet er ugyldig, og staten blir å frifinne på dette punktet.

## **3. Spørsmålet om omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for A og korreksjonsinntekt for Storeggen AS**

### **a) Om skattemyndighetene hadde adgang til å endre ligningen**

Også når det gjelder omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for A, (og korreksjonsinntekt for Storeggen for 2001), er det anført fra saksøkerne at toårs-fristen for endring av ligningen som følger av ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a) kommer til anvendelse. Saksøkerne mener derfor at ligningen må oppheves fordi skattemyndighetene ikke hadde adgang til å endre ligningen etter utløpet av toårs-fristen. Som ovenfor er spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene i forbindelse med ligningen de enkelte årene.

Retten viser til fremstillingen ovenfor under 1 a) om de rettslige utgangspunktene for vurderingen etter § 9-6 nr 3 bokstav a).

Når det gjelder mellomværende/lån mellom A og Storeggen, er det de opplysningene A har gitt i sin ligning som er relevant for vurderingen. Det er i As ligning det er foretatt en omklassifisering fra lån/mellomværende til utbytte. Endringene i korreksjonsinntekten for 2001 for selskapet Storeggen synes å være en teknisk konsekvens av at ligningen er endret for A. Hvilke opplysninger Storeggen har gitt i sin ligning, anses derfor å være uten betydning for spørsmålet om As ligning kan tas opp til ny behandling etter toårs-fristen.

I As ligning ble det i alle årene fra 2001 til 2007 opplyst om at han hadde gjeld til Storeggen AS. De beløpene som er oppgitt til ligningsmyndighetene synes i all hovedsak å samsvare med de tallene som fremkommer i bokettersynsrapporten. For år 2002 og 2003 er det mindre vesentlige differanser mellom de oppgitte størrelsene må mellomværendet og de tallene som fremkommer i bokettersynsrapporten.

Staten har anført at A har gitt uriktige opplysninger for 2002 og 2003, basert på disse mindre differansene. Det sentrale i statens anførsler er imidlertid at A (og Storeggen) ikke har opplyst til skattemyndighetene om at det for store deler av mellomværendet mellom ham og selskapet mangler formelle låneavtaler, at det ikke forelå noen fastlagt skriftlig tilbakebetalingsplikt samt at kreditten var utenfor den kreditten det var adgang til å gi etter aksjeloven § 8-7. Etter statens syn er det ikke tilstrekkelig at A til ligningsmyndighetene alle årene oppga at det har vært mellomværender mellom partene.

Som nevnt ovenfor må begrepet «ufullstendige» opplysninger knyttes til de opplysningskravene som følger av ligningsloven kapittel 4. Dette fremgår av Loffland-dommen i Rt-1992-1588, jf. sitatet ovenfor. I boken Norsk bedriftsskatterett (2012), pkt 41.7.4 er uttalelsene i Loffland-dommen tolket på følgende måte:

«Høyesterett må forstås slik at en skattyter har som utgangspunkt gitt ufullstendige opplysninger hvis hun ikke oppfyller de opplysningskrav som følger av lignl kap 4. Hun er da ikke beskyttet av to års-fristen for endring av ligning og kan også risikere tilleggsskatt etter Lignl § 10-2.

Å forankre tolkningen av ufullstendige opplysninger i lignl § 4-1 og § 4-3 kan føre til et skille mellom opplysninger til skattyters gunst eller ugunst. I Utv 1998 s 359 URD mente retten det ikke kunne anses som en ufullstendig opplysning at en låneavtale mellom selskap og aksjonær ikke ble fremlagt. Dette var en dokumentasjon som ville støtte skattyterens påstand om at det dreiet seg om et utbytteuttak. Ut fra lojalitets- og aktsomhetskravet i Lignl § 4-1 må det i hvert fall ansees som en ufullstendig opplysning hvis avtalen hadde vært i skattyters disfavør.»

Opplysningene om at det for en stor del manglet formelle låneavtaler i mellomværendene mellom Storeggen og A, at de låneavtalene som fantes ikke hadde konkrete tilbakebetalingstidspunkter og at tilbakebetalingsfrister ble brutt, samt at reglene i aksjeloven § 8-7 om grenser for kreditt til aksjonærer var overskredet, var opplysninger som skatterettslig var i As disfavør. Dersom disse opplysningene var blitt fremlagt for skattemyndighetene, er det rettens oppfatning at låneforholdene ville ha blitt vurdert som ikke reelle lån. Retten viser her til gjennomgangen nedenfor om rettspraksis knyttet til når et lån blir ansett som et reelt lån. Manglende opplysninger om et eller flere av disse forholdene innebærer etter rettens oppfatning at A ga ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Toårs-fristen i skatteloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer derfor ikke til anvendelse, og ligningsmyndighetene hadde adgang til å ta A (og Storeggens) ligning opp til ny vurdering.

#### *Var det tale om reelle lån?*

Det rettslige utgangspunktet for å vurdere overføringen til A er skatteloven § 5-1 første ledd, som fastslår at «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet [...]» anses som skattepliktig inntekt. Etter skatteloven § 10-11 første og annet ledd skal vederlagsfrie overføringer til aksjonær behandles som utbytte og regnes som skattepliktig inntekt.

I aksjeselskap kan det bare gis kreditt til en aksjonær innenfor rammen av de midler som selskapet kan benytte til utdeling av utbytte, og bare når det stilles betryggende sikkerhet, jf.

aksjeloven § 8-7 til § 8-9. Brudd på regelen i aksjeloven får ingen umiddelbare konsekvenser skatterettslig, men er, som det vil fremgå nedenfor, et moment i vurderingen av om kredittforholdet er reelt.

Dersom det er gitt lån i selskapsforhold, kan lånet etter juridisk litteratur, ligningspraksis og rettspraksis omklassifiseres til utbytte. Avgjørende for om det skal foretas omklassifisering er etter rettspraksis hvorvidt lånet er reelt, jf. Vrybloed-dommen i Rt-1998-383. Dersom det foreligger klar tilbakebetalingsplikt, er utgangspunktet at lånet ikke kan omklassifiseres skattemessig. Dersom lånet ikke oppfyller kravet til å kunne anses som et reelt lån, skal utbetalt beløp anses som utbytte, jf. skatteloven § 10-11.

Omklassifiseringsvedtaket i saken her bygger på at skattemyndighetene anser at det mellomværendet som til enhver tid eksisterte mellom Storeggen og A i årene 2001, 2004 og 2005-2007, ikke var reelle lån, og at A skal skattlegges som om beløpene hadde vært tatt ut som utbytte. Retten skal ta stilling til om det var tale om reelle låneforpliktelser som A hadde en rettslig forpliktelse til å gjøre opp overfor selskapet.

Det er i juridisk litteratur, ligningspraksis og rettspraksis oppstilt en rekke bevismomenter, momenter det er relevant å vektlegge ved vurderingen av hvorvidt selskapets lån til en aksjonær er reelt eller ikke.

Etter praksis vil det være et moment av betydning hvorvidt det er gitt opplysninger om mellomværendet til skattemyndighetene. Som gjengitt ovenfor, har A for alle de aktuelle årene gitt opplysninger til skattemyndighetene om at han har hatt til dels betydelige lån hos Storeggen, selv om det er mindre uoverenstemmelser i beløpene for to av årene. Momentet trekker isolert sett i retning av at det er tale om reelle låneforhold.

Dersom lånet er gitt i strid med reglene i aksjeloven § 8-7, er dette et moment som taler for at tilbakebetalingsforpliktelsen ikke er reell. I saken her er lånet/mellomværende for mange av de aktuelle årene gitt i strid med reglene om kreditt i aksjeloven § 8-7, idet lånene overskrider utbyttegrunnlaget. Dette fremgår av revisors merknader til selskapets selvangivelser, og er ikke bestridt. Momentet taler mot at det er tale om reelle låneforhold.

Et av de svært sentrale bevismomentene for hvorvidt det foreligger et reelt lån mellom selskap og aksjonær, er videre hvorvidt det foreligger låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon for lånet. Om dette uttaler Høyesterett i Vrybloed-dommen Rt-1998-383 på side 392:

Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før ligningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.»

Også andre momenter har etter praksis vært tillagt vekt ved vurderingen, f.eks. om utbetalingen av midlene har skjedd i en samlet sum, eller ved økning i låntakerens mellomregningskonto i selskapet, og om lånebeløpet stadig er økt over en periode.

I A/Storeggens tilfelle foreligger det skriftlige låneavtaler for de to mellomværendene som er knyttet til konto 2220 og 1385. For konto 2220 heter det i låneavtalen at lånet skal innfris i sin helhet ved gjennomføring av det planlagte salget av Bryggeparken AS og Kokeriet AS i Sandefjord. Salget skal ha skjedd i siste halvdel av 2002. For låneavtalen knyttet til konto 1385 er det sagt at lånet skal gjøres opp «etter status mellomværende innen utgangen av 2005». Det fremgår av låneavtalene at ingen av lånene skal renteberegnes, og det er heller ikke stilt sikkerhet.

A og Storeggen har anført at lånet knyttet til konto 2220 var nedbetalt i sin helhet av A i løpet av 2003. Selskapets regnskap viser imidlertid at lånesaldo for konto 2220 gjenstod med kr 3 081 038 som utgående lånesaldo i 2005-2007. As innbetalinger til Storeggen disse årene er ikke ført mot konto 2220, men er innbetalt til mellomregningskonto 1370. Basert på disse bokføringsmessige bevisene, kan retten ikke se at A har sannsynliggjort at lånet knyttet til konto 2220 ble nedbetalt i 2003. Det er på det rene at saldo på konto 2220 i årene 2005-2007 i så tilfelle er uten dokumentasjon eller skriftlig avtale.

Når det gjelder låneforholdet på konto 1385 fremgår det av selskapets regnskaper at utestående pr 31.12.06 var kr 389 000,-. Lånet var derfor ikke nedbetalt innen fristen i låneavtalen. Det er generelt sett vanskelig å se noen klar sammenheng mellom låneavtalene og bestemmelser om nedbetaling og de faktiske innbetalingene som har skjedd.

Når det gjelder mellomværendekontoen - konto 1370, foreligger det ingen skriftlige avtaler om hvem som er forpliktet, når lånene skal tilbakebetales eller rentebetingelser. Kontoen har variert over årene, men det er tale om relativt store utestående på kontoen til enhver tid i den aktuelle perioden.

Oversikten over det samlede mellomværendet mellom partene, og som er gjengitt innledningsvis, viser at gjeldsforholdet mellom A og selskapet har variert noe over tid, og at det ikke har vært noen lineær økning i gjelden. Gjelden økte mye i 2006 og 2007, før årsoppgjørdisposisjonene. Det er i bokettersynsrapporten lagt til grunn at mellomregningskontoen er anvendt til å dekke personlig forbruk for A, noe som ikke synes bestridt.

De faktiske forholdene knyttet til de tre kontiene, synes i stor grad å trekke i retning av at låneforholdene ikke er reelle. Det er imidlertid på det rene at samlet saldo for låneforholdene har variert, og at det er foretatt visse nedbetalinger også før 2007. Dette taler i motsatt retning, jf. nærmere om dette nedenfor.

Samlet sett taler en rekke momenter isolert sett for at det ikke var tale om reelle låneforhold mellom A og Storeggen. Dersom faktum hadde vært slik at gjelden på kontrolltidspunktet fremdeles var betydelig i favør av Storeggen, ville rettens konklusjon vært at gjeldsforholdet ikke hadde vært reelt.

Retten er imidlertid kommet til at denne saken må vurderes på en annen måte, idet den på et helt sentralt punkt skiller seg fra de sakene som momentlisten bygger på. Retten viser til at det er på

det rene at det samlede mellomværendet mellom A og Storeggen regnskapsmessig var gjort opp flere måneder før skattemyndighetene iverksatte bokettersynet. Som redegjort for innledningsvis, ble størstedelen av mellomværendet oppgjort i forbindelse med årsoppgjørdisposisjoner for 2007, herunder ved overføring av oppgjør etter eiendomssalg og overføring av kr 10 000 000 fra Pealos Invest AS. Restgjelden ble gjort opp pr 31. desember 2008. Bokettersynet hos Storeggen ble først iverksatt i mai 2009, og på dette tidspunktet var det regnskapsmessig ikke lenger noe mellomværende mellom A og selskapet. Partene er uenige om hvilken betydning det har at gjelden var oppgjort ved årsoppgjørdisposisjoner for vurderingen av realiteten i låneforholdene. Retten kommer tilbake til det.

Retten har ikke klart å finne eksempler på rettsavgjørelser der gjelden mellom et selskap og en aksjonær er oppgjort mellom partene før ligningsmyndighetenes kontrolltidspunkt, og der låneforholdet likevel er blitt omklassifisert til utbytte fordi gjelden er vurdert å være ikke reell. Det normale i omklassifiseringstilfellene i rettspraksis er at det er et bestående mellomværende mellom selskap og aksjonær på det tidspunktet skattemyndighetene stiller spørsmål til ligningen. De private partene vil deretter regelmessig påstå overfor skattemyndighetene at det har vært avtalt mellom selskap og aksjonær at det foreligger en nedbetalingsplikt for aksjonæren, og at gjeldsforholdet er reellt. Det er i slike situasjoner at momentlisten knyttet til hva som anses som reelle gjeldsforhold, er utarbeidet. At gjelden eventuelt gjøres opp av aksjonæren etter at ligningsmyndighetene har begynte å stille spørsmål i saken, får naturlig nok liten vekt ved vurderingen av om det opprinnelig forelå en tilbakebetalingsplikt. Momentlisten må derfor anvendes i lys av dette.

I Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 10. oktober 2014 fremgår det for øvrig at allerede en reduksjon i mellomværende mellom partene, dvs variasjoner over årene, vil være et moment som ofte taler for at denne delen av mellomværendet var et reelt lån.

Etter rettens oppfatning vil en total innfrielse av mellomværendet mellom selskap og aksjonær før skattemyndighetene iverksetter kontrolltiltak, være et meget sterkt argument for at det er tale om reelle låneforhold med nedbetalingsplikt. Det er vanskelig å se hvorfor nedbetaling eller skulle ha skjedd. Etter rettens syn er måten gjeldsinnfrielsen har skjedd på uten betydning. Gjeldsinnfrielse kan skje gjennom årsoppgjørdisposisjoner eller ved konkrete innbetalinger fra aksjonæren. Det er imidlertid en forutsetning at innfrielsen har hatt en virkning for aksjonæren i form av en tilsvarende reduksjon i aksjonærens formue. Fiktive arrangementer vil ikke kunne aksepteres som en nedbetaling/nedskriving av gjelden.

Skattemyndighetene har i saken her lagt til grunn at nedskrivningen av gjelden med kr 500 000,- og kr 10 000 000 ved årsoppgjørdisposisjonene for 2007 ikke representerer en egentlig innfrielse av As gjeld. Det er i vedtaket lagt til grunn at nedbetaling av mellomværendet med kr 10 000 000 ikke er skjedd med As egne midler, «men med midler fra selskapet selv». Skattemyndighetene sikter til at nedskriving av As gjeld med kr 10 000 000,- skjedde ved at det tilgodehavendet Pealos AS hadde hos Storeggen ble redusert med kr 10 000 000,- på et tidspunktet A eide Storeggen gjennom holdingselskapet Pealos Invest AS.

A har på sin side fremholdt at Pealos Invest AS hadde utbytte til gode hos Storeggen, og at A hadde utbytte til gode hos Pealos Invest AS. Det er anført at oppgjøret har skjedd indirekte ved kreditorskifte og motregning.

I vedtaket synes skatteklagenemnda å ha avvist at det er adgang til en slik oppgjørsform, og at dette er et ytterligere moment som viser at gjeldsforholdet ikke var reelt.

Retten kan ikke se at skatteklagenemndas vedtak bygger på en riktig forståelse av loven. Etter rettens syn er det ikke grunnlag for å anse oppgjørsformen i seg selv som et moment som taler mot at det forelå en tilbakebetalingsplikt. Rettens syn er at dersom det underliggende forholdet er slik som A anfører, nemlig at hans tilgodehavende i form av utbytte hos Pealos AS er blitt tilsvarende redusert med kr 10 000 000,-, vil A i realiteten ha innfridd sin gjeld til Storeggen med kr 10 000 000,-, men på en indirekte måte. Denne formen for oppgjør, ved kreditorskifte og motregning må det etter rettens syn være adgang til. Dersom oppgjørsformen har en økonomisk realitet for A, vil han i realiteten ha innfridd gjelden med kr 10 000 000,-, og det kan da vanskelig legges til grunn at tilbakebetalingsplikten ikke eksisterte.

Skattemyndighetene synes imidlertid ikke å ha tatt stilling til om de underliggende forholdene mellom A og Pealos AS er slik som A har anført. Det er i vedtaket bare vist til at utestående saldo er gjort opp «med midler fra selskapet selv». Staten har i retten anført at det er usikkerhetsmomenter knyttet til om A egentlig hadde utbytte til gode hos Pealos Invest, og har vist til visse dokumenter til støtte for dette. Spørsmålet er imidlertid svært mangelfullt opplyst for retten. Det finnes ikke spor av at skattemyndighetene har tatt stilling til spørsmålet. Når retten har kommet til at skatteklagenemnda har tatt et galt rettslig utgangspunkt ved vurderingen av nedskrivningen i form av årsoppgjørdisposisjoner, må vedtaket oppheves og hjemvises til ny ligning, der skattemyndighetene tar stilling til de underliggende forholdene.

I skatteklagenemndas vedtak er det for øvrig lagt til grunn at As oppgjør av gjelden med kr 500 000,- er skjedd med udokumenterte utgifter, og at denne delen ikke kan anses innfridd. A har ikke bestridt dette, og det har ikke vært tema under rettens behandling av saken. Retten legger til grunn at saksøkers subsidiære påstand innebærer at denne delen av vedtaket ikke er omtvistet, og at det ved ny ligning må legges til grunn at det for denne delen av oppgjøret skal skje en omklassifisering til utbytte.

Rettens konklusjon er etter dette at vedtaket om omklassifisering av lån/mellomværendet til utbytte for A for årene 2001, 2004 og 2005-2007 blir å oppheve. Ilagt korreksjonsinntekt for Storeggen AS for inntektsåret 2001 faller dermed også bort. Skatteklagenemndas vedtak oppheves på disse to punktene og hjemvises til ny ligning.

#### **4. Sakskostnader**

Sakene er forent til felles behandling etter tvisteloven § 15-6. Bestemmelsen i tvisteloven § 20-6 kommer ikke til anvendelse, idet denne bare gjelder ved subjektiv kumulasjon etter § 15-2. Sakskostnadsspørsmålet må derfor avgjøres særskilt for hver sak.

*I saken A mot Staten v/Skatt sør (14-080055TVI):*

Etter det resultatet retten har kommet frem til, har ingen av partene vunnet saken, idet partene har fått medhold på hvert sitt punkt. Begge parter må anses å ha fått medhold av betydning, jf. tvisteloven § 20-3. Retten kan imidlertid ikke se at det foreligger slike tungtveiende grunner at noen av partene helt eller delvis skal tilkjennes sakskostnader av motparten.

*I saken Storeggen mot Staten v/Skatt sør (14-081557TVI)*

Etter det resultatet retten har kommet til, har ingen av partene vunnet saken, jf. tvisteloven § 20-2. Retten viser til at staten har fått medhold i spørsmålet som gjelder skattlegging av aksjonærs bruk av selskapets båt og straffeskatt. Storeggen har fått medhold i spørsmålet som gjelder korreksjonsinntekt. Retten har ingen opplysninger om det forliket som ble inngått mellom partene kort tid før hovedforhandlingen, og som gjaldt et annet punkt i ligningen av Storeggen. Ingen av partene har anført at denne delen av saken, som opprinnelig var omfattet av søksmålet, skal tillegges betydning ved vurderingen av sakskostnadsspørsmålet.

Retten ser det videre slik at staten v/Skatt sør, i motsetning til Storeggen, har fått medhold av betydning, jf. tvisteloven § 20-3. Retten viser til at spørsmålet om korreksjonsinntekt har hatt svært liten betydning for saken mellom Storeggen og staten, idet partene hele tiden har vært enige om at korreksjonsinntekten er en teknisk følge av et eventuelt nytt vedtak for A i spørsmål om omklassifisering av mellomværende/lån. Når A fikk medhold i at vedtaket måtte oppheves for hans del på dette punktet, fulgte det automatisk at også vedtaket om korreksjonsinntekt for Storeggen måtte oppheves. Andelen av sakskostnader som har knyttet seg til denne delen av saken har dessuten vært helt underordnet. Retten har kommet til at det foreligger slike tungtveiende grunner at staten bør få dekket deler av sakskostnadene, jf. tvisteloven § 20-3. Det vises til at det spørsmålet der Storeggen har vunnet frem, har hatt en svært liten betydning i saken, både beløpsmessig og tidsmessig.

Advokat Borgen har innlevert omkostningsoppgave for denne saken, pålydende kr 170685,- inkludert mva. Det er fakturert ulikt timetall i forberedelsen av de to sakene, og retten legger til grunn at arbeidet i sakskostnadsoppgaven knytter seg til denne konkrete saken. For hovedforhandlingen og etterarbeid er det fakturert 28 timer. Hovedforhandlingen varte i til sammen 20 timer for begge sakene, og timetallet for denne delen av saken synes derfor å knytte seg til begge sakene, noe som får betydning ved utmålingen. Skjønnsmessig tilkjennes staten sakskostnader med kr 70.000,-, inkludert mva, noe som utgjør om lag halvparten av de sakskostnadene som er knyttet til denne saken.

*Domsslutning*

***Sak 14-080055 TVI-OTIR/05 (A mot Staten v/Skatt sør):***

- 1. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor A vedrørende omklassifisering av mellomværende og lån til utbytte for inntektsårene 2001, 2004 og 2005 til 2007 oppheves og henvises til ny ligning.*
- 2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt sør*
- 3. Partene bærer sine egne sakskostnader.*

***Sak nr. 14-081557TVI-OTIR/05 (Storeggen AS mot Staten v/Skatt sør)***

- 1. Skatteklagenemnda for Skatt sør sitt vedtak av 5. desember 2013 overfor Storeggen AS vedrørende korreksjonsinntekt for inntektsåret 2001 oppheves og henvises til ny ligning.*
- 2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt sør*

3. Storeggen AS dømmes til å betale 70000 - syttitusen- kroner 00/100 i sakskostnader til staten v/Skatt sør.

## SkN 15-053 Skattlegging av pokergevinster

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1 og § 5-50.

**Stavanger tingrett:** Dom av 17. april 2015, sak nr.: 14-060870TVI-STAV

**Dommer:** Tingrettsdommer Mette Thorsen

**Parter:** A (advokat Hege Merete Oftedal v/advokatfullmektig Arild Haaland) mot Staten v/Skatt Nord (advokat Arne Haavind)

**Sammendrag:** Saken gjelder skattlegging av inntekter innvunnet ved pokerspill. A vant i 2005 en premie på omtrent 3 millioner kroner i en pokerturnering. De neste årene vant han flere premier, men gikk totalt sett i minus. Skattekontoret varslet A om at de ville skattlegge han som næringsdrivende for årene 2005 til 2008, med et samlet skattepliktig overskudd fra poker på omtrent 2 millioner kroner. A påklaget vedtaket, og en ny oversikt over kostnader og inntekter viste at han samlet sett gikk med underskudd i perioden. Skatteklagenemnda la til grunn at han, på grunn av underskuddet, ikke kunne anses som næringsdrivende, men at han var skattepliktig for alle enkeltgevinster over 10.000 kroner. Retten fant at det ikke var hjemmel til å skattlegge enkeltgevinstene, fordi retten mente at skatteloven § 5-50 ikke kunne brukes som skattehjemmel for forhold som etter sin art kunne være gjenstand for beskatning etter skatteloven § 5-1. Den virksomhet som skattyter bedrev i forbindelse med turneringene var etter sin art virksomhet som kunne vurderes som næring, noe den faktisk også ble. Ligningen ble opphevet.

Saken gjelder prøving av skatteklagenemndas vedtak av 23.9.2013 vedrørende ligning for inntektsårene 2005-2008. Saken gjelder skattlegging av inntekter innvunnet ved pokerspill.

### 1. Framstilling av saken

A startet tidlig i 2004 å spille poker i et relativt stort omfang. Han hadde spilt poker også før dette, men da langt mindre, og først og fremst på internett. Fra 2004 spilte han fortsatt mye på internett, men i tillegg deltok han i såkalte cash garnes og turneringer. Han vant første premie i en turnering i Amsterdam i november 2005. Premien var på kr 3 061 334. Før dette hadde han kun vunnet mindre premier. Han hadde inngått en avtale om deling av premien med en annen spiller, slik at As andel var på kr 2 083 159.

I selvangivelsen for 2005 oppga A å ha mottatt en gevinst på kr 978 175 i utenlandsk pokerturnering. Han har i ettertid erkjent å ha oppgitt et for lavt beløp. Da han mottok skatteoppgjøret for 2005, var pokerinntekten ikke blitt skattlagt. (I det påklagede vedtaket er det lagt til grunn at det ikke var endringsadgang for den delen av gevinsten som var oppført på selvangivelsen for 2005.)

De to neste årene etter Amsterdam-premien, deltok A i mange store turneringer i og utenfor Europa. Han fikk enkelte gevinster, men totalt sett gikk han i minus. I selvangivelsene for 2006-2008 ga han ingen opplysninger om pokerinntekter.

Den 2.10.2009 sendte skatteetaten v/Skatt nord varsel om kontroll av inntekter til A for inntektsårene 2005 til 2008. Varselet medførte korrespondanse mellom skattekontoret og A, herunder fremleggelse av oversikt og dokumentasjon for inntekter og utgifter knyttet til pokerspill. Den 7.10.2010 sendte skattekontoret så varsel om endring av ligningen for 2006-2008. A besvarte dette den 11.11.2010. Deretter varslet skattekontoret den 29.11.2010 om kontroll av inntektsårene 2005-2008, noe som resulterte i en rapport datert den 13.1.2012 og varsel om endring den 16.3.2012. Det fremgår av varselet at skattekontoret ville skattlegge A som næringsdrivende for årene 2005 til 2008, med et samlet skattepliktig overskudd fra poker på kr 1 995 175. Den 31.5.2012 fattet skattekontoret vedtak om endring i samsvar med varselet. Det er enighet om at vedtaket ble fattet før tilsvaret datert 30.5.2012 var mottatt på skattekontoret.

A påklaget vedtaket den 2.7.2012. Sammen med klagen ble en oversikt over kostnader knyttet til pokeraktiviteten fremlagt. Oversikten viste at den samlede pokeraktiviteten i den angjeldende perioden hadde gitt et underskudd. (Oversikten er, så vidt retten oppfattet det, i forbindelse med rettssaken akseptert innholdsmessig av skattemyndighetene.)

Den 15.2.2013 sendte skattekontoret sin innstilling til skatteklagenemnda, hvor det ble funnet at A ikke kunne regnes som næringsdrivende på grunnlag av sin pokervirksomhet, men at han var skattepliktig etter ligningsloven § 5-50 for alle enkeltgevinster over kr 10 000.

Skatteklagenemnda fattet sitt vedtak den 23.9.2013 i tråd med innstillingen. De skattepliktige nettoinntektene (summen av gevinster som hver oversteg kr 10 000 minus kostnader knyttet til hver gevinst) ble fastsatt som følger:

<b>Inntektsår</b>	<b>Skattepliktig nettoinntekt</b>	<b>Ikke oppgitt i selvangivelse</b>
2005	1 985 036	1 006 860
2006	21 281	21 281
2007	86 329	86 329
2008	204 359	204 359

Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %. På grunn av skatt betalt i USA, er det ikke utlignet skatt og tilleggsskatt for inntektene i 2007. Vedtaket (inklusive tilleggsskatten) innebærer ca. kr 480 000 i skatt.

Stevning fra A v/advokat Hege Oftedal v/advokatfullmektig Arild Haaland ble tatt ut for Stavanger tingrett den 4.4.2013. Hovedforhandling ble holdt i Stavanger tinghus den 5. og 6.2.2015. Partene møtte med sine prosessfullmektiger. For saksøkte møtte Frank Robert Christiansen. Forhandlingene foregikk for øvrig som det fremgår av rettsboken.

## **2. Saksøkerens påstandsgrunnlag**

### **2.1 Prinsipalt: Skatteloven § 5-50**

Utgangspunktet for skatteplikt for inntekter er skatteloven § 5-1 første ledd. Skatteloven § 6-1 gir i samsvar med symmetriprinsippet fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Pokerspill er en aktivitet som i utgangspunktet regnes som hobby, og som ikke er skattepliktig etter skatteloven § 5-1. Skattekontoret mener likevel at det foreligger to ulike hjemmelsgrunnlag for å skattelegge pokerinntekt; enten som virksomhetsinntekt etter skatteloven § 5-1 eller som en tilfeldig gevinst etter skatteloven § 5-50. I inneværende sak er det enighet om at As pokerspill ikke oppfyller vilkårene for næring etter skatteloven § 5-1. Spørsmålet er følgelig om skatteloven § 5-50 gir skattehjemmel. Hvis ikke, blir resultatet skattefrihet for disse gevinstene.

Det er ikke tvilsomt at noen pokergevinster omfattes av skatteloven § 5-50. Spørsmålet er om alle pokergevinster omfattes, eller om det finnes unntak.

Ordlyden i bestemmelsen er at gevinstene er «*tilfeldige*». Det følger av Lignings-ABC 2005 at «*gevinst som i all hovedsak beror på den enkeltes kunnskap og snarrådighet vil normalt ikke anses som tilfeldig, ...*» Pokerturneringer av minst en dags varighet er et ferdighetsspill. Kunnskap er nødvendig for å kunne vinne over tid. Tilfeldighetene viskes ut jo lengre man spiller. Det at pokerspill kan oppfattes som næring, viser at det må vurderes som et ferdighetsspill.

As aktivitet har vært av en slik karakter at gevinstene ikke kan anses som tilfeldige. Det er dokumentert en stor pokeraktivitet i 2004 til 2008. Han deltok på hele 48 turneringer i 2006, og svært mange også de øvrige årene. Han har vist en stor målrettet innsats for å tjene penger på dette.

Det er samstemmighet i juridisk teori om at bestemmelsen krever at en tilfeldig begivenhet slår inn i forkant av gevinsten. Med tilfeldig begivenhet menes en begivenhet som ikke oppstår etter målrettet innsats.

Tilsvarende følger det av forarbeidene 1878 til tidligere by- og landskattelovene av 1882 at det avgjørende for skatteplikten var hvorvidt det var lagt ned en bevisst økonomisk innsats. Tilfeldige gevinster var gevinster hvor ikke en bevisst økonomisk virksomhet lå til grunn for gevinsten. Dette var skattefritt etter denne loven. Det avgjørende for om det ble skattepliktig var altså aktiviteten i forkant av gevinsten. Dette skillet mellom alminnelig inntekt og tilfeldig gevinst ble fulgt opp i forarbeidene til skatteloven av 1911. Nåværende lov medførte ingen endring i forhold til skatteloven av 1911.

I og med at skatteloven § 5-50 er innført for å fange opp de forhold som ikke dekkes av skatteloven § 5-1, kan man ikke benytte seg av begge beskatningshjemler for samme forhold. Et forhold vil etter sin art være gjenstand for beskatning kun etter den ene bestemmelsen. Kommer bestemmelsen ikke til anvendelse, er det ikke skattepliktig. Skatteklagenemnda har imidlertid i As sak endret vurderingen av gevinstene fra skatteloven § 5-1 til § 5-50 uten at art eller karakter er endret. Den eneste endringen er at overskudd er blitt til underskudd. Det skattekontoret har gjort er å tolke skatteloven § 5-1 innskrenkende og skatteloven § 5-50 utvidende. Dette er til sterk ugunst for saksøker, og med bruttobeskatning som resultat. Det er videre ut fra ordlyd ulogisk at samme aktivitet og omfang kan være både næring og tilfeldig.

Rettspraksis (Vister-dommen Rt. 1965 side 1159) og andre sentrale hensyn (skatteevneprinsippet og symmetriprinsippet) tilsier samme tolkning. Den forvaltningspraksis som finnes vedrørende pokerspill er relativt ny; fra etter 2006. Den forståelse som forvaltningspraksis har lagt til grunn har ingen bakgrunn i lov eller forskriftsendring, og heller ikke i rettspraksis. Den bryter videre sterkt med alvorlige skatterettslige prinsipper, og kan derfor ikke tillegges særlig vekt.

Skattekontoret har derfor ikke hjemmel for å skattlegge saksøkers pokergevinst da ordlyden i § 5-50 ikke gir hjemmel for å skattlegge den aktiviteten som har foregått.

Ligningen må oppheves.

## **2.2 Subsidiært: Skattleggingen er i strid med EMK**

EMK med tilleggsprotokoller er bindende som lov i Norge. Tilleggsprotokoll artikkel 1 lovfester den private eiendomsrett. Skattlegging i henhold til lov og folkerettens alminnelige prinsipper er ikke i strid med EMK. Det er imidlertid krav om proporsjonalitet; en rimelig balanse mellom samfunnets generelle behov og behovet for å beskytte individets fundamentale rettigheter. Det kan derfor være brudd med EMK dersom man legger en for stor byrde på den person det angår, eller fundamentalt griper inn i hans finansielle stilling.

A er skattlagt med inntektsskatt selv om han ikke har inntekt fra poker i 2006. Å skrive ut inntektsskatt på personer uten inntekt er reelt sett ekspropriasjon av privat eiendom. Skattleggingen er videre i strid med sentrale hensyn. Følgelig er EMK tilleggsprotokoll artikkel 1 brutt, og ligningen må oppheves - i det minste for 2006.

Saksøkerens påstand:

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 23. september 2013 i sak 20121521066 oppheves.*
- 2. Staten ved Skatt Nord tilpliktes å betale A sakens omkostninger med tillegg av den til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.*

## **3. Saksøktes påstandsgrunnlag**

Pokerspill faller inn under ordlyden i skatteloven § 5-50 første ledd, og ingen av unntakene i annet ledd kommer til anvendelse.

Gyldendals rettsdatas kommentarer til bestemmelsen nevner uttrykkelig «*gevinst i pokerspill*». Den type pokerspill som saken omhandler, faller inn under bestemmelsen. Det finnes tre relativt nye tingrettsavgjørelser som trekker i den retning. Tilfeldigheten er et vesentlig element i pokerspill, og har større betydning enn anført av A.

I forhold til skatteloven § 5-1, er det enighet om at bestemmelsen kommer til anvendelse hvis det foreligger en økonomisk aktivitet av et visst omfang og varighet, og den er egnet til å gå med overskudd. Hvis et av vilkårene mangler - som i innværende sak, hvor overskuddskravet mangler - er man over i hobby. Dette er ikke et strengt avgrenset skatterettslig begrep. Dersom man driver med hobby, er mindre inntekter som dukker opp underveis skattefrie. Selv om man er

i «hobbyland», er man imidlertid ikke uten videre fritatt for enhver inntekt som denne hobby genererer. Skatteloven § 5-50 kommer til anvendelse på hobbyutøvere.

Det er lite å hente i rettspraksis om dette spørsmålet. Det er heller ikke den samstemmighet i litteraturen som motparten hevder at det er. Tvert i mot gir Zimmer uttrykk for at forståelsen ikke er sikker.

Forvaltningspraksis i seg selv er ingen tungtveiende rettskilde før den har vart en stund og blitt praktisert med et visst omfang. Men når den forståelse som forvaltningspraksis gir uttrykk for er den riktige forståelse av loven, spiller tidsperspektivet ingen rolle.

Spørsmålet om tilfeldige gevinster er første gang synbart i LigningsABC 2005. Det gis her ikke uttrykk for en endring av praksis, men for hvordan en ny type virksomhet skal behandles. Dette fordi det først er på dette tidspunkt at spørsmålet har dukket opp i praksis. Det vises til «*tilfeldigheter i større eller mindre grad*» - altså må det ha vært noen tilfeldigheter. Det står ikke noe eksplisitt om poker i 2005. Det kommer i LigningsABC 2006. De endringene som står her er ingen realitetsendring, men noe nytt i samfunnet, som skattemyndighetene har måttet forholde seg til. Man har altså ikke endret syn på innholdet av skatteloven § 5-50.

I et brev av 8.3.2006 gir Skattedirektoratet uttrykk for at gevinst ved pokerspill som hovedregel vil bli beskattet som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50, men at det ikke kan utelukkes at man i det enkelte tilfelle kan stå overfor næring. Her kan ferdigheter betyr noe - typisk at man har ferdigheter som gjør at man over tid har overskudd.

Det avgjørende er en konkret vurdering. Hvis man bare vinner innimellom, er det ikke ferdighetene som avgjør om man vinner, men tilfeldighetene - og da er man i skatteloven § 5-50.

Når det gjelder As sak, har han selv i et brev til skattemyndighetene uttalt at poker ikke er lykkespill, men at det kreves ferdigheter, samt at han en gang har overprestert og ellers tapt. Oversikten over inntekter og utgifter viser at det nok er tilfeldigheter mer enn ferdigheter som har vært avgjørende i hans tilfelle. Da mener staten at man står overfor gevinster som faller inn under § 5-50 første ledd.

Beskatning etter skatteloven § 5-50 er ikke bruttobeskatning. Dette fordi det gis fradrag for utgifter knyttet til hver gevinst. Bestemmelsen gjelder kun skatteplikt for enkeltstående gevinster. Hvis det gis fradrag utover det som gis i dag, vil man få fradrag også for utgifter som ikke har bidratt til inntekten. Det er det ingen grunn til. Dette er heller ikke strid med skatteevneprinsippet. Hadde han ikke fått gevinst, hadde han kun hatt utgiftene. Skatteevnen ligger i den gevinsten han fikk. At han har gått med underskudd i andre turneringer, betyr ikke det at man bryter prinsippet. Det er heller ikke brudd med symmetriprinsippet da hjemmelen kun rammer en enkelt inntekt og han får fradrag i tilknytning til denne inntekten.

Det foreligger videre ingen urimelighet ved beskatning etter skatteloven § 5-50. Det blir galt å trekke inn underskuddene i andre turneringer i forhold til urimelighetsvurderingen. Hva er urimeligheten med å skattlegge en gevinst når den samlede aktiviteten ikke er næringsvirksomhet? Hvis man bare spiller av og til, er det enighet om at en gevinst er tilfeldig og

skal skattlegges med mindre det er turnering. I lys av dette er det ikke mer urimelig å skattlegge A, som spiller ofte, men som sjelden vinner.

Skatteloven § 5-50 er åpenbart anvendelig på forholdet. As tilfelle er i bestemmelsens kjerneområde, og skatteklagenemndas rettsanvendelse er korrekt.

Når det gjelder EMK første tilleggsprotokoll artikkel 1, så passer As situasjon ikke inn i denne bestemmelsen. Hans skattebelastning er en følge av korrekt anvendelse av en generell bestemmelse av denne type beskatning. Skattebestemmelsen rammer ikke ham spesielt, og er heller ikke mer inngripende enn den skattebelastning som legges på norske borgere i alminnelighet.

Saksøktes påstand:

*Staten v/Skatt nord.frifinnes og tilkjennes sakskostnader.*

#### **4. Rettens vurdering**

Retten skal ta stilling til gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 23.9.2013 vedrørende ligning for inntektsårene 2005-2008. Konkret dreier saken seg om de gevinster A har vunnet i pokerspill i perioden skal skattlegges etter skatteloven § 5-50 eller anses som skattefrie. Det er enighet om at han ikke fyller vilkårene for å anses som næringsdrivende etter skatteloven § 5-1.

Det er ikke bestridt at A i den aktuelle perioden 2005-2008 spilte mye poker, både på nettet og fysisk, herunder cash garnes og turneringer. Den store premien han vant i 2005, satt ham i økonomisk stand til å spille i et slikt omfang og på et slikt nivå. Det er heller ikke bestridt at A gikk i minus i perioden 2006-2008. Det er dog noen uenigheter knyttet til kostnadssiden. Følgende viser en oversikt over netto inntekt (inntekter minus kostnader) totalt sett (altså også tatt med kostnader som skattekontoret mener ikke er fradragsberettiget etter skatteloven § 5-50 da kostnadene knytter seg til et spill uten gevinst):

<b>Inntektsår</b>	<b>2005*</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>SUM</b>
Skattekontorets beregnede netto inntekt	1 540 706	-711 905	-35 227	9 694	803 268
Saksøkers beregnede netto inntekt	1 540 706	-838 587	-192 104	-61 124	448 891
Diff.	0	126 682	156 877	70 818	354 377

\* 2005 beløpet inneholder de kr 978 175 som det er enighet om at det ikke det er endringsadgang for, og som følgelig ikke er skattlagt.

Hensyntatt de kr 978 175, som ikke skal skattlegges, blir sum i perioden 2005-2008 kr -529 284 basert på saksøkers tall og kr -174 908 basert på skattekontorets tall. Den skattepliktige inntekt skattekontoret har lagt til grunn for sin beregning, som vist under punkt 1 ovenfor, er totalt sett kr 1 318 829 (de kr 978 175 ikke medregnet). Retten har videre oppfattet det slik at gevinster under kr 10 000 og tilhørende utgifter, ikke er tatt med i noen av disse tallene.

Saken reiser flere vanskelige spørsmål, som, slik retten har oppfattet det, dels overlapper hverandre. Retten finner det hensiktsmessig å starte med å se på rekkevidden av § 5-50.

Ordlyden i skatteloven § 5-50 (1) er som følger:

*"Som skattepliktig inntekt anses tilfældige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner, ... "*

Fra Gyldendal rettsdatas kommentarer ved Harald Hauge til skatteloven § 5-50 siteres:

*«§5-50 første ledd må antas å omfatte gevinster som innvinnes ved tilfældige begivenheter, jf Aarbakke 1990 s. 183. Jf også Kvisli, Skatterett. Hovedreglene om inntektsansettelsen, Oslo 1957, s. 38, som legger til grunn at bestemmelsens forgjenger er en spesialbestemmelse for tilfeller hvor en tilfældig hendelse umiddelbart resulterer i en gevinst. Se på den annen side mindretallet i Rt. 1965 s. 1159, som tok avstand fra en slik forståelse. Bestemmelsen må forstås slik at den gjelder tilfeller av samme art som dem som er regnet opp. Skatteplikten omfatter bl.a. gevinst i pokerspill og i lotterier og lignende i land utenfor EØS, Jf annet ledd bokstav d.»*

Hauge har altså spesifikt nevnt gevinst i pokerspill som eksempel på «tilfældige gevinster».

Hauges tolkning synes å være overensstemmende med forvaltningspraksis - i det minste slik den har blitt praktisert etter 2005. Det vises til at pokergevinst først ble uttrykkelig nevnt i LigningsABC 2006.

LigningsABC 2005 beskrev tilfældige gevinster/inntekter som der «tilfældigheter i større eller mindre grad har vært medvirkende». Videre ble følgende presisert:

*"Gevinst som i all hovedsak beror på den enkeltes kunnskap og snarrådighet vil normalt ikke anses som tilfældig, og derfor ikke skattepliktig etter sktl. § 5-50 (1). Slik inntekt kan likevel være skattepliktig etter sktl. § 5-1 (1) som inntekt vunnet ved arbeid eller næringsvirksomhet, ... »*

I LigningsABC 2006 er det ovenfor siterte flyttet fra overskriften «Tilfældige gevinster/inntekter», men finnes i sitt innhold igjen under overskriften «Fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet». I LigningsABC 2006 står det videre at pokergevinster over kr 10 000 må anses som tilfældige gevinster etter skatteloven § 5-50. I LigningsABC 2007/8 er både gevinst vunnet ved pokerturneringer og ved cash games nevnt som skattepliktig tilfældig gevinst dersom beløp overstiger kr 10 000.

I og med at premier ved kunnskapsspill fortsatt er nevnt som skattefrie i LigningsABC 2007/8, legger retten til grunn at forvaltningen mener at pokerspill ikke er et kunnskapsspill/ferdighetsspill. Dette er imidlertid verken drøftet eller uttrykt nærmere. I LigningsABC 2007/8 står det likevel om pokergevinster at «I spesielle tilfeller vil gevinsten kunne anses som vunnet ved virksomhet, jf. sktl. § 5-1 (1) og § 5-30». Det er nærliggende å tro at dette er fordi forvaltningen mener at pokerspill kan være et ferdighetsspill. I så fall må det bety at

forvaltningen mener at skatteloven § 5-50 kan anvendes subsidiært i forhold til skatteloven § 5-1. Det var også slik retten oppfattet anførselen fra Staten. Retten kommer tilbake til denne problemstillingen.

Retten kan ikke se at det foreligger noe rettspraksis innen skatteretten som direkte berører tolkingen av «*tilfeldig gevinst*» herunder anvendelsesområde for § 5-50 contra § 5-1. Det finnes imidlertid noe underrettspraksis hvor det synes forutsatt at forvaltningspraksis i forhold til at pokergevinster omfattes av skatteloven § 5-50 er korrekt. Det vises til Oslo tingretts dom av 27.3.2014 (Utv. 2014 side 1105), hvor problemstillingen var om pokervirksomhet skulle vurderes som næring eller en tilfeldig gevinst. Det ble konkludert med næring på grunn av aktiviteten og at virksomheten i forhold til den aktuelle skattyter var egnet til å gå med overskudd. Skattyter selv hadde anført at han ikke drev med næring og at gevinstene måtte anses som tilfeldige da hver gevinst isolert sett var under kr 10 000. I Bergen tingretts dom av 16.4.2014 (Utv. 2014 side 192) dreide det seg også om gevinster under kr 10 000 og spørsmålet om det var næring eller skattefritak på grunn av beløpets størrelse. Særlig i sistnevnte dom synes det underforstått fra begge sider at gevinster over kr 10 000 var skattepliktige, uten at det, som nevnt, var en tema i saken og følgelig heller ikke nærmere drøftet av retten.

I og med at ovennevnte underrettspraksis ikke berører problemstillingene, finner retten det vanskelig å legge særlig vekt på det som synes å ligge underforstått om dette i disse dommene. De er videre kun underrettsavgjørelser. Partene er uenige om forvaltningspraksisen er kortvarig, og følgelig hvilken vekt den skal tillegges som tolkningsmoment. Retten mener at svaret her avhenger av om praksis innebærer en korrekt lovforståelse eller ikke. Dette begrunnes med at pokerspill ikke var noe aktuelt tema før i 2005-6. Retten finner det derfor vanskelig å tillegge forvaltningspraksis noen avgjørende betydning.

En annen rettskilde er forarbeidene. Skatteloven § 5-50 medførte ikke en endring av tidligere rettstilstand. (Se Besl. 0. nr. 76). Det kan derfor være hensiktsmessig å se nærmere på denne bestemmelsen. Ordlyden i forgjengeren til skatteloven § 5-50; skatteloven av 1911 § 43 bokstav a), var som følger:

*«Til inntekt henregnes også gevinst hvorved tilfellet i større eller mindre grad har vært medvirkende, såsom ved landslott, ved oppdagelse av ertser og mineraler ved funn etc.»*

Videre hadde forgjengeren til skatteloven av 1911; skattelovene av 1892, også det samme skillet mellom skattepliktige inntekter og tilfeldige gevinster (tilfeldige formuesøkkelser), men slik at tilfeldige formuesøkkelser ikke var skattepliktig etter skattelovene av 1892. I forarbeidene til skattelovene av 1892 - Oth. Prp. No. 15 (1878) «*Om Skat paa Indtægt og Formue*» side 48 - ble følgende regnet som tilfeldig formuesforøkelse:

*«... eller iallfall ikke fremtræder som utbytte av en økonomisk virksomhet fra dets individs side, hvem den nye verdi kommer til gode ... . Men den bør formentlig ikke med rette betraktes som en del av hans inntekt, fordi den fremtræder som noe tilfeldig, ikke som frukten av en bevisst økonomisk virksomhet.»*

Hva som var tilfeldig formuesforøkelse ble altså definert som noe som ikke var resultat av en bevisst økonomisk virksomhet.

De ovennevnte forarbeidene, samt forarbeidene til skatteloven av 1911 – «Indstilling fra skattelovutvalget av 1899 (1904)» er nærmere drøftet av universitetsstipendiat Axel Hærem i hans betenkning fra 1966 med tittelen «*Om beskatning av inntekter og fradrag for utgifter ved travsport.*» Det fremgår av forordet at betenkningen ble utarbeidet på oppdrag fra Norsk Hesteeierforbund foranlediget av Vister-dommen (Rt. 1965 side 1159): «*Det spørsmål som vi da også er interessert i å få belyst er om eventuelt tap ved travsporten kan fradras i inntekten eller om bestemmelsene og rettspraksis alene er slik å forstå at gevinst blir å beskatte.*» Hærem uttaler at problemstillingen «*har betydning langt ut over travsporten, og som derfor ikke kan drøftes med henblikk på travsporten alene.*»

Hærems betenkning tar altså utgangspunkt i Vister-dommen, hvor inntekt fra travsport drevet som hobby ble funnet skattepliktig. Flertallet fant hjemmel i byskatteloven § 36 første ledd (tilsvarende dagens § 5-1), mens mindretallet viste til § 37 første ledd (tilsvarende dagens § 5-50). Flertallet tok ikke stilling til om inntekten som art kunne anses som en «*gevinst, hvorved tilfellet i større eller mindre grad har vært medvirkende*». Mindretallet mente imidlertid at gevinsten var tilfeldig: «*Vel er det så at det er mange faktorer som er medvirkende for et gunstig resultat i travsporten, men at tilfellet også vanligvis spiller inn i kampen om premier synes meg klart.*» Her synes altså mindretallet å legge til grunn en fortolkning av «tilfeldig» som innebærer at bestemmelsen kommer til anvendelse hvor hell/flaks i større eller mindre grad er medvirkende. Det dreier seg imidlertid om en mindretallsuttalelse.

Om mindretallet syn, uttaler Hærem i sin betenkning fra side 86 flg.:

*«Det følger av det som er sagt ovenfor under VI.a, at jeg mener flertallets subsumsjon har mer for seg enn mindretallet. De travergevinster som ble oppnådd, hadde ikke vært mulige om det ikke forut for løpene var foregått lengre tids målbevisst virksomhet. At tilfellet eller hellet også spiller en rolle, gjør ikke den bakenforliggende virksomhet mindre viktig. Inntekten av enhver virksomhet vil skyldes innsats av arbeide og kapital, og på toppen kommer som regel en større eller mindre porsjon hell, som kan være avgjørende for inntektens størrelse. Selv om inntekten skyldes alle disse faktorer, taler man allikevel om inntekt av virksomhet... . Men det synes da også liten grunn til å la hellet være avgjørende for skatteplikten. Høyesterett har muligens rett i at skatteloven og dens forarbeider ikke gir noe grunnlag for å anta at inntekter av den art som det her er tale om, skal være fritatt for beskatning. Når Høyesteretts mindretall likefullt finner at alternativet 'virksomhet' i § 42.1 ikke passer, så skyldes det neppe at det mener inntektene ikke i virkeligheten er resultatet av virksomhet. Grunnen må antagelig være de konsekvenser subsumsjonen kan tenkes å ha for fradragsspørsmålet,... . Man har altså på grunn av særlige hensyn tolket uttrykket 'virksomhet' innskrenkende og dermed gjort et unntak fra skatteplikten. Men det synes da lite rimelig å innføre skatteplikten igjen gjennom bakveien ved å subsumere tilfellet under en bestemmelse for det ikke under andre omstendigheter ville høre naturlig hjemme.*

*Nu kunne man kanskje si at hvis tilfellet objektivt sett faller inn under både lskl. § 42.a og § 43.1, så berører det ikke § 43.1 om man av særlige grunner ikke finner det riktig å anvende § 42.1. Spørsmålet er imidlertid om tilfellet objektivt sett faller inn under § 43. 1.*

*Reglene i lskl. § 43 gjelder fordeler som var skattefrie etter skattelovene av 1882, hvor det endog uttrykkelig var sagt at tilfeldige formuesforøkelser, så som ved arv eller gave, ikke skulle henregnes til inntekt. Inntekt av virksomhet var imidlertid skattbar den gang som nu. Det kan ikke godt tenkes at man efter skatteloven av 1882 ville anvende regelen om tilfeldige formuesforøkelser hvor en virksomhets inntekt istørre eller mindre grad berodde på hellet. Det fremgår klart av forarbeidene til skatteloven av 1882 at man med 'tilfældige Formuesforøgelser' bare siktet til de tilfelle hvor fordelene ikke var 'Frugten av en bevidst økonomisk Virksomhed'. Da regelen om tilfeldige gevinster i § 43.1 ble innført, var det nettopp med tanke på slike gevinster som var skattefrie efter den uttrykkelige bestemmelse i den eldre lov. I motivene [Innst. Av 1904 - rettens tilføyelse] uttales det også i forbindelse med oppdagelse av ertser og mineraler, at gevinsten ikke kan betegnes som tilfeldig hvor oppdagelsen skjer ved skjerping. Heller ikke kunne bergelønn ansees som en tilfeldig inntekt. I begge de nevnte eksempler er det virksomheten eller arbeidet som er avgjørende for skatteplikten, selv om inntekten faktisk også har vært helt avhengig av hell eller tilfeldige begivenheter. I Skattelovkomiteens utkast het det 'Gevinst, hvorved tilfældet i overveiende grad har vært medvirkende, ...' I proposisjonen ble uttrykket 'i overveiende grad' skiftet ut med 'i større eller mindre grad', uten at det herved kan sees at det var meningen å la bestemmelsen oppsluke mesteparten av § 42. Det er mulig at Kvislis [Kåre H. Kvisli: Hovedreglene om inntektsansettelsen, 2. utg. (stensilert, 1963) - rettens tilføyelse] fortolkning av § 43.1 er noe for snever, og at regelen må komme til anvendelse også i en del tilfelle hvor den tilfeldige hendelse ikke umiddelbart slår ut i en gevinst. Men det er neppe riktig å fortolke den slik at den også kommer til anvendelse på de områder som normalt reguleres av den almindelige inntektsbestemmelse i § 42.1, som en slags subsidiær beskatningshjælp. Og når bergelønn og oppdagelse av ertser ved skjerping etter forarbeidene ikke ansees som tilfeldige gevinster, synes det heller ikke noen grunn til å anse inntekter av travsport som en gevinst som går inn under § 43.1.»*

Hærem synes følgelig å tolke forarbeidene slik at det sentrale ved begrepet «tilfeldig gevinst» er om det er utført virksomhet/arbeid - i det minste i et visst omfang - i forkant av gevinsten, ikke om gevinsten skyldes hell/flaks. Ved skjerping etter materialer, ligger det en god del flaks ved funn, men den sentrale begrunnelsen for at funnet ikke anses som en tilfeldig gevinst, er selve skjerpingen (arbeidet/innsatsen). Hvis det er utført virksomhet/arbeid, vil gevinsten altså ikke være «tilfeldig» og derved ikke skattepliktig etter skatteloven § 5-50.

Om skatteloven § 43 første ledd skriver Magnus Aarbakke: «Skatt på inntekt», 4. utgave side 183:

*«Bestemmelsen fanger nemlig ikke opp 'tilfeldige gevinster', men bare gevinster som innvinnes ved tilfelle, altså ved tilfeldige begivenheter. Den nevner selv noen eksempler: Landslott, jfr. lov 14.3.1930, oppdagelse av ertser og mineraler, jfr. lov nr. 7011972, 'fund etc'. Fra praksis kan nevnes Rt. 1954 s. 232, om skatteplikt for gevinster i et premieobligasjonslån (hvorfor øvrig hovedspørsmålet lå på en annen kant), Utv. 11s. 72 F. Bestemmelsens anvendelsesområde må begrenses tilfordeler av beslektet karakter. Men det må innrømmes at denne forståelse er diskutabel, se Utv. VI s. 62 LRD, Rt. 1964 s. 1159 (mindretallet).»*

Fredrik Zimmer: «Lærebok i skatterett», 7. utgave side 172 om skatteloven § 5-50 første ledd:

*«Bestemmelsens rekkevidde er ikke klar. Tatt på ordet kunne den tenkes gitt et vidt anvendelsesområde. Som Aarbakke påpeker (1990 s. 183), vil en slik forståelse lede til at bestemmelsen nærmest ble lovens hovedregel om skatteplikt. Men slik er den ikke blitt oppfattet i praksis. Bestemmelsen er blitt begrenset til å gjelde tilfeller av samme art som de oppregnede, altså inntekter av 'lottogevinsttypen'. Bl.a. kan en lovendring i 1990 sies å bygge på en forutsetning om et slikt anvendelsesområde.*

*Men tolkningen har voldt problemer, og det har vært hevdet at bestemmelsen har en videre rekkevidde. I Rt. 1965 s. 1159 Vister, som gjaldt spørsmålet om skatteplikt for premier i travløp (se pkt. 6.3.2), mente to dommere at skatteplikt fulgte av forgjengeren til sktl. § 5-50 (flertallet bygde samme resultat på annet grunnlag og tok uttrykkelig ikke oppforholdet til bestemmelsen om tilfeldige inntekter): 'Vel er det så at det er mange faktorer som er medvirkende for et gunstig resultat i travsporten, men at tilfellet også vanligvis spiller inn i kampen om premier synes meg klart. Bl.a. vil resultatet avhenge av hvilke andre hester som deltar og i hvilken form disse andre hester er på travsdagen. Jeg kan ikke være enig med Vister i at det for anvendelsen av § 37 første ledd [= sktl. § 5-50, 1. ledd] må det kreves at en tilfeldig hendelse umiddelbart slår ut i en fordel.' Men en så vid forståelse av bestemmelsen har altså ikke fått gjennomslag. Således blir f.eks. premier ved travsport neppe skattlagt med hjemmel i denne bestemmelsen (men evt. i virksomhetsregelen i sktl. § 5-1, 1. ledd).»*

Retten leser ovennevnte til at Zimmer er nærmere Hærens fortolkning enn mindretallet i Visters fortolkning. Retten mener ovennevnte drøftelse viser at denne forståelsen har mest for seg, og den legges derfor til grunn. Ved all næringsinntekt vil det være et element av flaks - uavhengig hvor stor arbeidsinnsatsen er. Følgelig kan ikke et innslag av flaks alene være avgjørende for tolkningen av «tilfeldig». Gevinster som er et resultat av en innsats og ikke er tilfeldige av typen lottogevinst, kan derfor etter rettens syn ikke regnes som «tilfeldige gevinster» etter skatteloven § 5-50.

Det neste spørsmålet som retten må ta stilling til er om pokergevinster - og da nærmere bestemt As gevinster - er resultat av arbeid/virksomhet eller en tilfeldig begivenhet. Det er ikke omstridt at poker spilles på ulike måter og at innslaget av tilfeldighet varierer mellom de ulike typer pokerspill. Det vises til at poker spilles for eksempel i turneringsform, ofte over flere dager, sideturnering, fra to til tre timer, eller såkalte cash games. Ved turneringer vil det endelige utfall avhenge av et stort antall spill. Ved cash games avslutter man derimot når man ønsker. En annen forskjell mellom turneringer og cash games er at deltakerne ved cash games ikke nødvendigvis starter med like mange sjetonger, samt at deltakerne kan velge å øke innsatsen underveis.

A har dels spilt poker på nettet (cash games) og dels turneringer i utlandet. Han har oppgitt at de gevinster han har fått i cash games alle har vært under kr 10 000 isolert sett. De aktuelle gevinster som den omstridte skatteplikten omfatter, er innvunnet i forbindelse med turneringene i utlandet - slik retten har oppfattet det. Det er således denne pokerformen retten drøfter nærmere.

Graden av tilfeldighet i pokerspill var tema i en lagmannsrettssak innen strafferett. I Borgarting lagmannsretts dom av 26.6.2013 (RG 2013 side 861) kom lagmannsretten - riktignok under tvil - til at pokerspillet Texas Hold'em (som spilles i turneringer hvor det endelige utfallet avhenger av et stort antall spill, at alle starter med like mange sjetonger og at innsatsen ikke kan økes

underveis) ikke kunne anses som et «lykkespil» etter straffeloven § 383 jf. § 299. Lagmannsretten kom til at utfallet av spillet berodde på både dyktighet og tilfeldighet. Det avgjørende for at et spill skulle anses som «lykkespil», var om utfallet for en vesentlig del berodde på tilfeldigheten. Videre var det et vilkår om at «*det må spilles om høye gevinster eller innsatser for at det 'vindesye Øiemed' skal anses som den viktigste motivasjonsfaktor for å delta i spillet.*» Saken gjaldt altså spørsmål om brudd på et straffebud, og ikke skatterett. Videre forstår retten dommen slik at det avgjørende for om forholdet falt inn under straffebestemmelsen var at det andre nevnte vilkåret ikke var oppfylt. Retten mener likevel dommen har en viss interesse i forhold til vurderingen av om gevinst i pokerspill må anses som tilfeldig gevinst. Retten finner derfor grunn til å sitere nærmere fra lagmannsrettens vurdering om en gevinst i pokerspill må tilskrives dyktighet eller tilfeldighet:

*«Lagmannsretten i denne saken har i sin vurdering sett særlig hen til sakkyndige vitnet Erik Bromans forklaring. ...Braman er dosent i matematikk ved Universitet i Uppsala og har sannsynlighetsberegning som spesialfelt. ...*

*Braman forklarte at det foreligger en rekke studier og teorier om pokerspill, både hva gjelder litteratur for den spiller som ønsker å bedre sin pokerkompetanse, samt empiriske studier om hva som er avgjørende for utfallet av spillet. Det foreligger ingen matematiske studier på området. Bromans konklusjon er at Texas Hold'em spilt i turneringsjarm først og fremst er et dyktighetsspill. Dette begrunner han med at den enkelte spiller har stor mulighet til å benytte sine kunnskaper til å påvirke spillets utgang. Tilfeldighetene vil imidlertid ha betydning om det bare spilles en hånd, eller et mindre antall hender, anslagsvis mellom 20 til 60 hender. Men i turneringsform, hvor det spilles mellom 300 og 500 hundre hender, vil det matematiske prinsippet 'de store talls lov' slå inn, og tilfeldighetenes plass vil elimineres. Det avgjørende blir da styrkeforholdet mellom spillerne basert på kunnskapsnivå. De egenskaper som da er av betydning er blant annet matematisk kunnskap, erfaring, utholdenhet, psykologiske evner, herunder evnen til å lese motspillernes mulige trekk basert på blant annet tidligere handlingsmønster, mot og strategiske evner. Braman understreker at selv om de kort som deles ut er basert på flaks, er ikke beslutningene som tas tilfeldige.*

*Lagmannsretten legger til grunn av Texas Hold'em er et spill hvor dyktighet er av vesentlig betydning for utfallet av en turnering, men hvor også tilfeldighetene spiller en stor rolle.*

...

*Lagmannsretten mener imidlertid at vurderingen må foretas i henhold til turneringen sett under ett, slik også Högsta domstolen i Sverige har lagt til grunn. Dette på grunn av at Texas Hold'em spilt i turneringsform følger et turneringsreglement, hvor det ikke er adgang til å trekke seg ut av spillet med gevinst underveis, slik tilfellet er for blant annet cashgames. Det vil da i dette tilfellet, og slik lagmannsretten forstår det, i de fleste turneringene bli spilt et sted mellom 300 og 500 hender, og turneringen kan vare i opp til 12 timer. Ved en større mengde spilleomganger vil deltakernes ferdigheter gi tydeligere utslag, og gjennom en hel turnering legger lagmannsretten til grunn at deltakernes dyktighet være av vesentlig betydning for utfallet. Over tid i turneringen vil egenskaper som hukommelse og utholdenhet ha stor betydning, i tillegg til psykologiske, matematiske og taktiske ferdigheter. De matematiske kunnskapene som er av betydning er først og fremst sannsynlighetsberegning av hvor god egen hånd er basert på den åpne informasjonen som ligger på bordet. Under*

*spillet gang og gjennom de beslutningene som tas i budrundene, skjer det videre en utveksling av informasjon mellom spillerne. Den dyktige spiller vil over tid kunne avsløre motstanderens strategi og samtidig skjule sin egen.*

*Selv om dyktighet, erfaring og talent vil være av vesentlig betydning for utfallet i en pokerturnering, kan likevel ikke lagmannsretten se at elementet av tilfeldighet elimineres. Tatt i betraktning den store mengde skjult informasjon spillet bygger på, at utdelingen av både de skjulte og åpne kort er tilfeldig, og at det er tilfeldig hvordan spillernes kort på hånden passer med de åpne kort på bordet, må utfallet av turneringen også for en vesentlig del anses å bygge på flaks eller uflaks. Dette underbygges også av de resultatlister som lagmannsretten har fått dokumentert fra ulike norgesmesterskap i Texas Hold'em avholdt i utlandet. Det er riktignok en tendens at spillere med høye rankinger får gode plasseringer i mesterskap, men det er likevel en rekke unntak fra denne hovedregel, i den grad det kan anføres å være en hovedregel.»*

Lagmannsretten viste i sin dom til en svensk høyesterettsdom, med samme resultat som lagmannsretten, og en dansk høyesterettsdom, med motsatt utfall. Både det svenske og danske straffebudet hadde annen utforming enn det norske, men vurderingen i forhold til spillets art var likevel interessant.

Svensk høyesterett kom til at Texas Hold'em spilt i turneringsform, både hovedturnering opp til tre dager, og sideturnering, to til tre timer, ikke ble rammet av det svenske straffebudet. For spillet i hovedturnering ble det lagt til grunn at tilfeldighetsmomentet hadde en underordnet betydning når turneringen ble sett under ett, og for spillet i sideturneringen ble det lagt til grunn at tilfeldighetene ikke utgjorde en vesentlig del av spillets utfall. Derimot når det gjaldt cashgames spill, kom retten til at dette ble rammet av straffebudet. Dansk høyesterett kom - med dissens 3-2 - til det motsatte resultat. Flertallet la til grunn at selv om dyktighet hadde betydning for utfallet, spilte tilfeldighetene en vesentlig rolle. Uansett måtte det legges vekt på de samfunnsmessige skadevirkningene av spillet. Mindretallet på sin side la til grunn at det var spillernes erfaring og dyktighet som hadde den avgjørende innflytelse på utfallet av turneringen.

Ut av dette mener retten at det må trekkes at både ferdigheter og tilfeldigheter har betydning for om man vinner i pokerturneringer. Jo flere runder som må spilles, jo større betydning får ferdigheter. Til syvende og sist har imidlertid flaks/uflaks også en betydning for om man ender opp med gevinst.

Basert på drøftelsene av forarbeider overfor, herunder Hærems betenkning, er det av saksøker anført at det avgjørende like fullt er at A over tid har nedlagt en betydelig innsats. Han har i perioden ned lagt betydelig med tid og ressurser i sin pokervirksomhet.

Retten er enig i at As innsats har vært omfattende. Det vises til at han bare i 2006 spilte 48 turneringer av ulik størrelse. Han reiste rundt til en rekke ulike land og deltok i store turneringer. I så måte mener retten at pokerturningsspill i stor grad må kunne sammenliknes med travsport. Også her kreves det kunnskap, ferdigheter og en betydelig innsats, i tillegg til at det er elementer av flaks inne i bildet i forhold til om man faktisk vinner. Det følger av det som er nevnt ovenfor at travgevinster enten vurderes som næringsinntekt eller unntatt skatt. Skatteloven § 5-50 anvendes ikke for slike gevinster. Se Borgarting lagmannsretts dom av 7.12.1998 (Utv. 1999 side

33) hvor flertallet kom til at hestevirksomhet ikke var næring. Travpremier var dermed skattefrie. Skatteloven § 43 var ikke tema.

Er det noen grunn til å behandle travsport og pokerspill i turneringssammenheng forskjellig i en skatterettslig sammenheng? Retten finner dette spørsmålet vanskelig. Skattemyndighetene mener selv at også pokerspill kan ha karakter av næring, tilsvarende som med travsport. I forhold til både poker og travsport, synes det avgjørende ved skattemyndighetenes vurdering å være at virksomheten i det konkrete tilfellet faktisk drives med overskudd. Ut fra en rent språklig tolkning finner retten det vanskelig å si at samme type aktivitet må vurderes som skattepliktig næring dersom den viser seg å gå med overskudd, mens inntekter fra virksomheten regnes som tilfeldige dersom tapene er større enn gevinstene. Dette er i samsvar med Hærem's konklusjon om at skatteloven § 5-50 ikke kan anvendes subsidiært i forhold til skatteloven § 5-1. Skattemyndighetene synes, som nevnt, å ha lagt en tilsvarende forståelse til grunn i forhold til travsport.

Det kan anføres at travsport er en ønsket næring, og at pokerspill ikke er det, og at det må få betydning for tolkningen av skattebestemmelsene. I Indstilling fra skattelovutvalget av 1899 side 108 uttales følgende:

*«Men udenfor disse tilfælde synes der ikke at være nogen grund forhaanden til at fritage gevinster ved lotterisil fra indtægtsbeskatning ... De nødvendige udlæg, der er medgaaede til gevinstens erhvervelse, maa selvfølgelig komme tilfradrag. Derimod bør der ikke indrømmes fradrag i indtægten for lotteriindsatser naar ingen gevinst er opnaaet. Dette er vistnok ikke ganske i sin orden, hvis man ser lotterispil under synspunktet af en spekulationsforretning, men vil under enhver omstændighed tilstrækkelig kunne begrundes ved at en modsat regel vilde tjene til at befordre spillesygen.»* [Rettens utheving.]

Denne uttalelsen ligger riktignok langt tilbake i tid, men retten legger til grunn at det heller ikke i dag er ønskelig med regler som oppfordre til spillavhengighet. Det vises til at det også var et tema i den ovennevnte lagmannsrettsdommen fra 2013.

Retten finner det likevel vanskelig å la slike mer politiske motiverte hensyn få særlig vekt i forhold til tolking av en skattehjemmel.

Saksøker har vist til symmetriprinsippet og skatteevneprinsippet. Retten kan ikke se at de nødvendigvis må forstås slik som saksøker har anført. Ut fra at skatteplikt etter skatteloven § 5-50 nødvendigvis må vurderes for hver isolerte gevinst, vil symmetri være oppfylt. Tilsvarende vil skattyter ha skatteevne da han jo nylig har mottatt en gevinst. Han har da penger å betale med. At han muligens helst ville bruke pengene til å dekke opp tidligere tap, alternativt spille med dem for å forsøke å dekke inn tidligere tap, endre ikke dette.

Når retten likevel - under tvil - har kommet til at det ikke er hjemmel for å skattlegge A i dette tilfellet, er det fordi retten mener at skatteloven § 5-50 ikke kan brukes som skattehjemmel for forhold som etter sin art kan være gjenstand for beskatning etter skatteloven § 5-1. Det vil si at retten slutter seg til den argumentasjon som Hærem, med henvisninger, har. Det vises til drøftelsene ovenfor. Den virksomhet A bedrev i forbindelse med turneringene var i sin art virksomhet som kunne vurderes som næring, noe den faktisk også ble gjort.

Retten mener videre at denne konklusjonen også begrunnes ut fra legalitetsprinsippet; en skattehjemmel må være tilstrekkelig klar. I As tilfelle oppga han i selvangivelsen en pokergevinst på i underkant av 1 million kroner. Denne ble av skattemyndighetene ikke ansett som skattepliktig - hvert fall ikke i første omgang. Deretter - når skattemyndighetene oppdaget at han hadde fått en rekke gevinster - mente de at han spilte i et slikt omfang at det måtte betraktes som næring. Da det så viste seg at virksomheten gikk med underskudd, ble gevinster fra den samme aktiviteten vurdert som «tilfeldige». Retten mener at dette fremstår som vanskelig å forstå og - ikke minst - forholde seg til som skattyter. Skattehjemmelen fremstår med andre ord ikke som særlig forutsigbar. Det vises til Fredrik Zimmer: «Lærebok i skatterett», 7. utgave side 49 med henvisning til Rt. 1990 side 1293.

Etter dette oppheves skatteklagenemndas vedtak av 23.9.2013.

A har vunnet saken fullt ut. Det følger av tvisteloven § 20-2 (1) at en part som har vunnet saken har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Retten har funnet saken svært vanskelig, men kan likevel ikke se at det foreligger grunner som skulle tilsi et annet utfall med hensyn til kostnadene, jf. tvisteloven § 20-2 (3). Retten mener at staten er nærmest til å bære kostnadene i en skattesak som har sitt utspring i det retten mener er en ikke tilstrekkelig klar hjemmel.

A har fremsatt krav på omkostninger med til sammen kr 298 440 inklusive merverdiavgift. Staten hadde ingen innvendinger til beløpets størrelse. Retten mener at sakens omfang og art tilsier at kostnadene har vært nødvendige og forsvarlige og kravet tilkjennes derfor i sin helhet, jf. tvisteloven § 20-5.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er hovedsakelig andre beramminger og annet forefallende arbeid.

#### *Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 23. september 2013 i sak 2012/521066 oppheves.*
- 2. Staten ved Skatt Nord tilpliktes å betale A sakens omkostninger med 298 440 - tohundreogtrettiåttusenfirehundreogførti - kroner med tillegg av den til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer. Forfall er 14 dager fra dommens forkynnelse.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 15-054 Deltakerligning av norske deltakere i utenlandske selskap

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-2 annet ledd.

**Sammendrag:** Skattedirektoratet har i et notat til Sentralskattekontoret for storbedrifter i desember 2014 uttalt seg om vilkårene for deltakerligning av norske deltakere i utenlandske selskap.

**Uttalelse fra Skattedirektoratet,** publisert 9. april 2015.

Ved vurderingen av hvorvidt et selskap skal ligned etter reglene om deltakerligning, er det i praksis lagt til grunn at utenlandsk selskap materielt sett må være å anse som et selskap etter selskapsloven for at sktl. § 2-2 (2) om selskaper som ikke er egne skattesubjekter skal få anvendelse.

Dette innebærer at en norsk deltaker skal deltakerlignes på bakgrunn av deltakelsen i det aktuelle selskapet, dersom det utenlandske selskapet oppfyller vilkårene i selskapsloven § 1-1, som lyder slik:

"Loven gjelder når en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser."

Bestemmelsen oppstiller tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge et selskap i selskapslovens forstand:

1. Det må utøves en "økonomisk virksomhet"
2. Denne økonomiske virksomheten må utøves for to eller flere deltakeres «felles regning og risiko»
3. Minst én av deltakerne må ha et "ubegrenset personlig ansvar" for virksomhetens forpliktelser.

Spørsmålet om valg av korrekt ligningsmåte har særlig aktualisert seg for fond som driver med oppkjøp av selskaper med potensiale for verdistigning, såkalt Privat Equity fond. Disse fondene er gjerne etablert i forvalterens hjemstat (f.eks. USA eller UK) eller i en «offshore» jurisdiksjon (som Jersey, Guernsey eller Cayman Island) i tråd med stedlig lovgiving. Fondene er ofte etablert som såkalt «Limited Partnerships» som etter lovgivningen i de respektive landene er en selskapsform som har mange likhetstrekk med norsk kommandittselskap. Mens et norsk

kommandittselskap må ha en komplementar, jf. selskapsloven § 1-2 (1) bokstav f, må et Limited Partnership ha en «General Partner».

Hvorvidt et Limited Partnership oppfyller vilkårene ovenfor, vil i praksis ofte relatere seg til hvorvidt General Partner (GP) kan anses som deltaker med ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens forpliktelse.

Ved den konkrete vurderingen av spørsmålet om deltakerligning, må man ta utgangspunkt i den faktiske posisjonen de ulike parter har i eller overfor selskapet iht. selskapsretten i det landet selskapet er registrert, samt hvilke posisjoner som følger av avtalen mellom partene, sml. Statoil Holding (Rt. 2012 s. 1380).

Ved vurderingen av ligningsform legges til grunn at det i utgangspunktet er tilstrekkelig for at GP skal ha et «ubegrenset personlig ansvar», at GP i henhold til selskapsavtalen og internretten i registreringslandet har ansvar for selskapets forpliktelser utad.

Hva angår spørsmålet om hvorvidt GP er deltaker for «felles regning og risiko», har det ved vurderingen særlig vært knyttet tvil til hvordan GPs posisjon i selskapet skal bedømmes i tilfeller hvor GP ikke har innskudd/ innskuddsforpliktelse («formell eierandel»).

Skatteetaten legger til grunn at GP i slike tilfeller kan anses å være deltaker for «felles regning og risiko» i selskapet, dersom GP i tillegg til ansvaret etter inngåtte avtaler også har en rett på en andel av overskuddet.

I slike tilfeller er det ofte slik at det ubegrensede ansvaret gir GP plikt til å dekke residualforpliktelsen dersom fondet gjøres opp med underskudd, samtidig som GP også har en rett på en andel av overskuddet dersom selskapet kommer i en kvalifisert overskuddsposisjon. Skatteetaten legger derfor til grunn at GP i slike tilfeller kan ha en slik økonomisk interesse i selskapsforholdet at vilkårene for deltakerligning er oppfylt.

I enkelte tilfeller vil rett til inntektsstrømmer og ansvar for selskapsdriften være lagt til forskjellige juridiske subjekter, for eks. for å skjerme evt. inntektsstrømmer fra ansvaret. Dersom GP har foretatt innskudd som gir rett til overskuddsfordeling og plikt til å dekke underskudd på lik linje med andre deltakere i selskapet, vil dette også tale for at GP er deltaker for «felles regning og risiko» i selskapet. Dette gjelder i utgangspunktet også selv om innskuddet er lite.

Dersom GP på den andre siden overhodet ikke har noen økonomisk interesse i om selskapet går med over- eller underskudd, vil denne ikke være deltaker for «felles regning og risiko», sml. også Statoil Holding. Selskapet vil i slike tilfeller ikke kvalifisere for deltakerligning.

Dersom man er i tvil om klassifiseringen, kan SFS kontaktes for veiledning i spørsmålet.

## **SkN 15-055 Høyesteretts dom av 30. oktober 2014 (Skotheimsvik) – Skattedirektoratets domskommentar**

**Lovstoff:** Skatteloven § 4-2 første ledd bokstav b, § 5-1, § 5-30 annet ledd, § 9-2 første ledd bokstav e.

**Domskommentar fra Skattedirektoratet,** publisert 25. mars 2015.

### **Innledning**

Saken gjaldt spørsmål om det hadde skjedd en skattepliktig realisasjon av tilknyttede deltakeradganger ved overdragelser av fiskefartøy fra et enkeltpersonforetak til aksjeselskap og mellom aksjeselskap. Herunder var det spørsmål om juridiske personer kan inneha slike rettigheter, og om deltakerrettighetene er en del av formuesgrunnlaget for selskapene.

Skattekontoret la til grunn at deltakeradgangene var overdratt og verdien av disse er en del av formuesgrunnlaget for selskapene. Staten fikk medhold i skatteklagenemnda og i alle rettsinstanser. Dommen i Høyesterett var enstemmig.

### **Høyesteretts dom**

#### **Spørsmålet om gevinstbeskatning**

Retten tok utgangspunkt i skatteloven § 5-1 sammenholdt med § 5-30 annet ledd og § 9-2 første ledd bokstav e, hvor det framgår at skattepliktig realisasjon av formuesobjekt blant annet omfatter «endelig avkall på rettighet». Forutsatt at rettighetene ble overført til selskapene, var partene enige om at det skjedde en skattepliktig realisasjon av fiskerettighetene ved at selger ga endelig avkall på disse. Forutsetningen for slik overføring var at selskaper og ikke bare fysiske personer, kan inneha slike rettigheter.

Høyesterett redegjorde for de rettighetene som er knyttet til ervervsmessig fiske. Alle som vil drive slikt fiske må ha ervervstillatelse (grunntillatelse) etter deltakerloven § 4 første ledd. Tillatelsen gis til fartøyets eier og er knyttet til et bestemt fartøy. Ervervstillatelse kan gis til selskap eller sammenslutninger på visse vilkår etter lovens § 6 andre ledd jamfør første ledd. I tillegg kan det gis spesiell tillatelse (konsesjon) for fiske med bestemte typer redskap. For fartøy uten spesiell tillatelse kan det i medhold av § 21 første ledd fastsettes årlige begrensninger for deltakelse i bestemte fiskerier. Fiskeri- og kystdepartementet fastsetter årlige forskrifter om deltakeradgang i de adgangsbegrensede fiskeriene i medhold av denne bestemmelsen. Saken gjaldt den siste typen rettighet.

Skattyterne hevdet at deltakeradgangen lå til de aktive fiskerne med aksjemajoritet og ikke til aksjeselskapene, siden bare fysiske personer kan være registrert i fiskermanntallet og dagjeldende deltakerforskrift § 2 første ledd bokstav b, satte som vilkår for å delta i de aktuelle fiskeriene at «eier av fartøyet og hovedsmann må være ført på blad B i fiskermanntallet».

Høyesteretts kom til at både direkte og indirekte eierskap var omfattet av eierbegrepet i forskriften § 2 første ledd bokstav b. Retten la vekt på blant annet ordlyden i de aktuelle forvaltningsvedtakene, sammenhengen i fiskerilovgivningen og egen praksis på lignende rettsområder. Høyesterett viste til Rt.2012 side 543 der retten la til grunn at et aksjeselskap med tildelt ervervstillatelse, også er innehaver av de rettigheter og plikter tillatelsen gir grunnlag for, herunder deltakeradgang. En presisering av eierbegrepet i deltakerforskriften i brev av 13. juli 2012 fra Fiskeri- og kystdepartementet til Fiskeridirektoratet, trakk i samme retning.

Hensynet til de aktive fiskernes interesser var etter rettens oppfatning ivarettatt gjennom kravet i deltakerloven § 6 andre ledd, samtidig som bestemmelsen innebærer at aktive fiskere skal ha rett til å organisere sin virksomhet i aksjeselskaps form.

**Spørsmålet om deltakerrettighetene inngikk i formuen til selskapene.**

De ankende partene mente at rettighetene omfattes av unntaket i § 4-2 første ledd bokstav b for «tidsbegrenset bruksrett», og dermed ikke inngikk i formuen til selskapene. Grunnlaget for anførselen var deltakerloven § 21 som bestemmer at det gis forskrift om vilkår for deltakeradgang «med virkning for inntil ett år av gangen».

Høyesterett viste til at grunntillatelsen ikke er tidsbegrenset og at det ikke kreves at fartøyeier skal søke og tildeles individuelle tillatelser fra år til år. Retten viste til forvaltningspraksis og påpekte at formålet med vedtakene ikke er å tidsbegrense deltakeradgangen, men å påse at nye eiere oppfyller inngangsvilkårene for å delta. Videre måtte det ha betydning at forskriften i praksis gjentas fra år til år. Det er forventningen om kontinuerlig deltakelse for fartøy som det er gitt ervervstillatelse for etter deltakerloven § 4, som gjør at deltakeradgangen har en markedsverdi. Denne verdien var det etter rettens mening grunnlag for å formuesbeskatte. Skulle deltakeradgangen bortfalle, ville det etter omstendighetene ikke lenger være grunnlag for en slik beskatning.

Høyesterett kunne ikke se at det i denne sammenhengen var reelt grunnlag for å behandle deltakeradganger på en annen måte enn spesielle tillatelser etter deltakerloven kapittel III, som partene var enige om er tidsbegrensede rettigheter. Formålet med begge regelsettene er blant annet å tilpasse fiskeflåten fangstkapasitet til ressursgrunnlaget.

Unntaket for tidsbegrensede bruksretter i skatteloven § 4-2 første ledd bokstav b fikk derfor ikke anvendelse og verdien av deltakeradgangene skulle inngå i den skattepliktige formuen til de ervervende selskapene.

**Skattedirektoratets kommentar**

Etter Skattedirektoratets oppfatning gir dommen viktige avklaringer som bidrar til forutsigbarhet og skattemessig likebehandling ved omsetning og innehav av fiskerirettigheter. Høyesterett avklarer to prinsipielle spørsmål i dommen.

Den første hovedproblemstillingen var om skattyterne realiserte deltakeradganger i skattemessig forstand ved salgene av fartøyene.

Høyesterett fastslår at realisasjon av fiskefartøy med tilhørende deltakeradganger skal behandles skattemessig på samme måte som realisasjon av fiskefartøy med andre typer tilhørende rettigheter. Det vil si at rettigheten skal anses overført sammen med fartøyet, uavhengig av om de kontraherende partene er fysiske eller juridiske personer. Dette gir god sammenheng i regelverket. Dommen er i samsvar med tidligere retts- og ligningspraksis, der det er det lagt til grunn at vederlag for å komme i posisjon til å overta en annens fiskerirettigheter skal anses som et skattemessig realisasjonsvederlag for selgeren. Tilsvarende skal vederlaget anses som skattemessig kostpris for kjøperen, selv om det fiskerirettslig ikke er adgang til å overføre kvoter med offentligrettslig virkning. Dette er blant annet lagt til grunn i lagmannsrettens dom inntatt i Utv. 2002 side 471 (Ytterstad). I Lignings-ABC er det anvist i en årrekke at gevinst ved oppgivelse av fiskeritillatelse er skattepliktig, og tap er fradragsberettiget, jmfør Lignings-ABC 2014/15 side 543 pkt. 8.13.

Det andre prinsipielle spørsmålet var om deltakeradganger kan anses som tidsubegrensede rettigheter som skal inngå i skattyterens formuesgrunnlag.

Høyesterett svarte bekreftende på dette idet retten ikke fant grunnlag for å anse deltakeradganger i fiskeriene som «tidsbegrensede» rettigheter. Retten behandlet ikke spørsmålet om deltakeradgang kan anses som «bruksrett» etter skatteloven § 4-2 første ledd b. I premiss 46 syntes retten å holde spørsmålet åpent. I Frøyanesdommen i Utv. 2010 s. 1645, kom Fjordane tingrett til at en annen fiskerirettighet - strukturkvoter - må anses som en «bruksrett».

Høyesteretts dom er i samsvar med det synet som er lagt til grunn i Lignings-ABC siden 1999, der deltakeradganger er nevnt som eksempel på tidsubegrensede rettigheter, og dermed skal anses som formuesskattepliktige eiendeler, jmfør Lignings-ABC 2014/15 s. 542 pkt. 6.2.

## **SkN 15-056 Scancem International DA - domskommentar**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2.

**Sammendrag:** Høyesterett avsa 12. februar 2015 dom i saken mellom Scancem International DA og staten v/ sentralskattekontoret for storbedrifter. Hovedspørsmålet i saken var om Scancem hadde krav på fradrag for tap etter at kundefordringer var ettergitt overfor deleid datterselskap. Staten fikk medhold i Høyesterett (dissens 4-1). Dommen stadfester etter direktoratets syn at også i nærstående forhold må normen endelig konstatert tapt praktiseres strengt, og at det samme skal gjelde også hvor det nærstående selskapet er eid med en andel lavere enn 100 prosent. Så lenge kreditor har innflytelse over debtors utbyttebeslutninger og dermed mulighet til å få dekket inn det tapte gjennom senere utbytteutdelinger, kan fordringen ikke anses endelig konstatert tapt.

**Domskommentar fra Skattedirektoratet,** publisert 21. april 2015.

Scancem eide 75 prosent av aksjene i det gabonske selskapet Société des Ciments du Gabon SA(Cimgabon). De øvrige 25 prosent var eid av staten Gabon.

Som følge av tiltagende økonomiske problemer i Cimgabon etterga Scancem i 2007 og 2008 fordringer på i alt 158,4 millioner kroner. Dette ble gjort for at Cimgabon skulle ha tilstrekkelig egenkapital til å drive virksomhet videre.

Scancem krevde ved ligningen fradrag for tap, noe som under ligningen ble nektet under henvisning til at tap ikke var endelig konstatert jf. skatteloven § 6-2 annet ledd.

### **Høyesteretts dom:**

For Høyesterett hadde Scancem gjort gjeldende at spørsmål om fradrag i denne saken måtte vurderes etter skatteloven § 6-2 første ledd, og ikke etter § 6-2 annet ledd. Da en ettergivelse av fordring etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav d må anses som en realisasjon mente Scancem at dette måtte medføre at vurderingen av fradragsrett skulle foretas etter § 6-2 første ledd. Det ble hevdet at det etter første ledd ikke kunne kreves at en fordring må være "endelig konstatert tapt", slik et av vilkårene i annet ledd er.

Høyesterett slo fast at tap ved ettergivelse av fordring skal vurderes etter skatteloven § 6-2 første ledd. Imidlertid fikk dette ingen betydning for utfallet i denne saken, da Høyesterett enstemmig kom til at det også etter første ledd må innfortolkes et vilkår om at tapet må være "endelig konstatert".

Høyesterett gikk deretter over til å drøfte innholdet i begrepet "endelig konstatert tap". Etter å ha vist til tidligere rettspraksis i Rt.1990 side 1143(Norse), Rt. 1993 side 700(Selmer) og Rt. 1999 side 1663(Hydro Fertilizer) kom Høyesterett til at normen må anses streng. Det må være "helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt" for at den skal anses for endelig konstatert tapt. I konsernforhold innebærer dette at det må vurderes om det foreligger en realistisk mulighet for at kreditor kan få tilbake det tapte i egenskap av aksjonær, f.eks. som utbytte. Høyesterett fant situasjonen i denne saken relativt lik forholdene i de nevnte avgjørelsene i Norsedommen og i Hydro Fertilizerdommen, og med mindre det etter en ytterligere analyse ble funnet relevante faktiske forskjeller eller lovendringer som tilsier en annen rettstilstand i dag måtte resultatet bli som i disse to sakene.

En forskjell fra tilfellene fra tidligere rettspraksis var at Scancem International DA eide Cimgabon med 75 % i motsetning til 100 % som var tilfelle i sakene fra tidligere rettspraksis. Dette ble imidlertid ikke tillagt vekt av Høyesterett siden morselskapet her ville ha bestemmende innflytelse over utbytteutdelinger. At medaksjonær da også ville ha rett til utbytte fikk ikke betydning.

Høyesterett lot det heller ikke få betydning at det var staten Gabon som var medaksjonær. Det var anført fra Scancems side at dette forholdet førte til at medaksjonæren fikk større innflytelse enn eierandelen skulle tilsi. Dette innebar at

Scancem ikke hadde full innflytelse over f.eks. utbytte og at fordringene dermed måtte anses endelig konstatert tapt. Høyesterett kom til at den formelle eierposisjonen til Scancem på 75 % uansett måtte være avgjørende.

Scancem anførte at de aktuelle fordringene var kundefordringer, og at det skal mindre til for å anse disse for endelig konstatert tapt enn andre fordringer. Til støtte for dette ble det anført at etter FSFIN § 6-2-1(1) b skal en kundefordring anses endelig konstatert tapt dersom den ikke er innfridd etter seks måneder, og det er foretatt minst tre purringer, og utøvd slik aktivitet som forholdene tilsier. Høyesterett kom her til at denne bestemmelsen ikke kan anvendes etter sin ordlyd når det foreligger interessefellesskap, og at den uansett må fortolkes stengt. I dette tilfellet hadde ikke Scancem utøvd den aktivitet ovenfor Cimgabon som følger av bestemmelsen i FSFIN § 6-2-1(1) b.

Scancem hadde også trukket frem at kundefordringer ikke er omfattet av bestemmelsen i skatteloven § 6-2 tredje ledd, om avskjæring av tap på fordring mellom nærstående. Dette måtte, i følge Scancem, få betydning for spørsmålet om fordringene var endelig konstatert tapt. Høyesterett avviste dette med grunnlag i formålet bak bestemmelsen, som var å unngå tilpasninger til fritaksmetoden. Høyesterett kom til at dette tilsa at bestemmelsen ikke kunne ha betydning for når tap på kundefordringer skulle anses endelig konstatert.

Scancem hadde også anført at å nekte fradrag for tapene ville stride mot symmetriprinsippet siden Scancem hadde levert varene og tjenestene som dannet grunnlaget for fordringene. Vederlagskravene var inntektsført på vanlig måte og en fradragsrett ville føre til gjenoppretting. Høyesterett viste til Norsedommen hvor fordringene var tatt til inntekt, men hvor fradrag likevel ble nektet.

Høyesterett kom også til at heller ikke etterpåfølgende regelendringer, herunder innføring av fritaksmetoden, tilsa at spørsmålet om endelig konstatert tap skulle vurderes annerledes enn i Norsedommen og i Hydro Fertilizerdommen.

### **Skattedirektoratets kommentarer.**

Høyesterett slår i dommen fast at et tap som oppstår som følge av en ettergivelse av en fordring, skal vurderes etter skatteloven § 6-2 første ledd. Også etter denne bestemmelsen foreligger det et vilkår om at tapet må være endelig konstatert før fradrag kan innrømmes. Dette er prinsipielle avklaringer i forhold til tidligere rettspraksis.

Dommen stadfester Skattedirektoratets syn på når en fordring skal anses endelig konstatert tapt og at den strenge norm som ble etablert allerede ved dommene i Norge og i Hydro Fertilizer, fremdeles gjelder.

Dommen stadfester også at i nærståendeforhold må normen endelig konstatert tapt praktiseres strengt, og at det samme skal gjelde også hvor det nærstående selskapet er eid med en andel lavere enn 100 %. Så lenge kreditor har innflytelse over debtors utbyttebeslutninger og dermed mulighet til å få dekket inn det tapte gjennom senere utbytteutdelinger, kan fordringen ikke anses endelig konstatert tapt.

# Bindende forhåndsuttalelser

## SkN 15-057 Om fusjon mellom stiftelse og heleid aksjeselskap kan gjennomføres skattefritt

**Lovstoff:** Skatteloven § 11-2 og ulovfestet rett.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om en stiftelse kunne fusjonere med sitt heleide datterselskap med hjemmel i skatteloven § 11-2 eller etter ulovfestet rett. Skattedirektoratet kom til at stiftelsen ikke var likestilt med et aksje- og allmennaksjeselskap i skatteloven § 10-1, og at fusjonen dermed ikke kunne gjennomføres skattefritt, verken etter skatteloven eller etter ulovfestet rett.

**Bindende forhåndsuttalelse avgitt av Skattedirektoratet 28. januar 2015, publisert 16. april 2015.**

Innsenders fremstilling av faktum og jus.

### 1. Innledning

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at det ønskes en bindende forhåndsuttalelse i spørsmålet om Eiendom AS skattefritt kan innfusjoneres i Stiftelsen som er 100 % eier av Eiendom AS.

### 2. Faktiske forhold

Det såkalte Bygget ble oppført i 2003, og består av åtte seksjoner. Stiftelsen eier syv av seksjonene direkte. Stiftelsen hadde ved ferdigstillingen av Bygget en leiekontrakt på hele bygget og leiekontrakten inneholdt også en kjøpsopsjon, ifølge innsender. Stiftelsen benyttet kjøpsopsjonen, men valgte å videreselge Seksjonen for å redusere den økonomiske risikoen. Etter en lengre forhandlingsrunde kjøpte Stiftelsen i 2013 aksjene i det selskapet som eide Seksjonen, og som i dag heter Eiendom AS. Stiftelsen har hele tiden ønsket å eie også denne delen av Bygget fordi det gir bedre kontroll, naturlig mulighet for videre ekspansjon hvis det skulle være ønskelig mv. Det var utelukkende risikovurderinger som gjorde at Seksjonen i sin tid ble solgt.

Hele eiendommen utgjør et samlet bygg. Det er meget tungvint at bygget eies de facto av én eier, men fordelt på flere rettssubjekter. En rekke av utgiftene er felles og det medfører store fordelingsutfordringer å utforme riktige selvangivelser mv. Mange av tjenestene vedrørende bygget er outsourcet og i forhold til leverandørene medfører det uoversiktlige og vanskelige bestemmelser om hvem som i hvert tilfelle er kontraktsmotpart. Videre er administrasjonen av bygget på denne måten langt mer tungvint og kostnadskrevenne enn nødvendig.

Datteraksjeselskapet, Eiendom AS, må anses å ha oppstått tilfeldig ut fra historiske omstendigheter. Det kan ikke anses tvilsomt at en innfusjonering nettopp vil ivareta det formål de ulovfestede og lovfestede regler om skattefrie fusjoner skal ivareta.

Når det gjelder resultat, hadde Eiendom AS et skattemessig var underskudd i 2013, underskudd til fremføring fra tidligere år og fremførbar korreksjonsinntekt. Stiftelsen har for sin del et skattepliktig underskudd i 2013 i den begrensede del av virksomheten som er skattepliktig etter skatteloven § 2-32 annet ledd.

En fusjon kan gjennomføres etter de lovfestede og ulovfestede regler om skattefri fusjon selv om den skulle gi visse skattefordeler, så lenge det ikke er hovedmotivet. I dette tilfellet er skattemessige hensyn ikke del av motivet for fusjonen. Det dreier seg om to enheter som begge har skattemessig underskudd. Målet er å få orden på en struktur som er uoversiktlig, tilfeldig, tungvint og rent historisk betinget.

### **3. Skattereglene**

Skatteregler om skattefri fusjon og fisjon ble lovfestet ved endringslov 20. desember 1996 nr. 101 som et nytt kapittel 8 i selskapsskatteloven av 1991. I forarbeidene ble det uttrykkelig forutsatt at lovfestingen ikke skulle avskjære fusjon og fisjon som tidligere var godtatt på ulovfestet grunnlag og som omfattet andre former enn det som nå ble lovfestet, jf. særlig Ot.prp. nr. 71 (1995-96), sml. også Innst. O. nr. 36 (1996-97) og Finansdepartementets (FIN) høringsutkast 14. mars 1995.

I Ot.prp. 71 som nevnt over, pkt. 3.2, fremgår uttrykkelig:

"Departementet legger til grunn at fusjon og fisjon av likeartede selskaper som nevnt i selskapsskatteloven § 1-1 og som gjennomføres etter samme prinsipper som gjelder for aksjeselskaper, kan skje uten umiddelbare skattekonsekvenser.

Departementet har i tidligere uttalelser lagt til grunn at sammenslutning av andelslag, som omfattes av selskapsskatteloven § 1-1, og aksjeselskap, kan gjennomføres uten umiddelbar beskatning på de samme vilkår som er stilt for sammenslutning av aksjeselskap. Det samme gjelder en sparebanks innfusjonering av et heleid aksjeselskap. Dette opprettholdes også etter at lovreglene om fusjon og fisjon er trådt i kraft."

I den nærmere omtale av sitt forslag sa FIN i pkt. 3.5 uttrykkelig at selveiende institusjoner kunne delta i skattefrie fusjoner selv om det ikke dreide seg om selskaper, så lenge man var underlagt selskapsligning:

"Et særtrekk ved de fleste av de selskapsformene som går inn under selskapsskatteloven § 1-1, er at det ikke på samme måte som aksjeselskap har omsettelige eierandeler. Dette medfører at skattemessig kontinuitet på eiernivå i flere tilfeller ikke blir aktuelt.

Samvirkeforetak har vekslende innskuddskapital og er åpne for nye medlemmer. Andelene er ikke omsettelige, men kan innløses til pålydende. En slik innløsning utløser ikke gevinstbeskatning. Sparebanker er selveiende, og det er derfor heller ikke her problemer knyttet til kontinuitet på eiernivå. Det kan imidlertid være utstedt grunnfondsbevis. Er det utstedt

grunnfondsbevis i noen av de fusjonerende bankene, kan grunnfondsbeveiere som representerer minst 2/3 av grunnfondsbeviskapitalen kreve at denne kapitalen skal innløses til markedspris. Innløses grunnfondsbeviskapitalen ved fusjonen, må det foretas et gevinstoppgjør for grunnfondsbeveierne. Blir grunnfondsbeviskapitalen ikke innløst, må grunnfondsbeveierne beholde sine inngangsverdier på grunnfondsbevisene.

Det som er sagt foran om sparebanker vil gjelde tilsvarende for andre selveiende finansieringsforetak og gjensidige forsikringsselskap."

Innsender mener det ikke er noen grunn til at en næringsdrivende og selveiende stiftelse som Stiftelsen, skal behandles annerledes enn andre selveiende innretninger som f.eks. sparebanker, i relasjon til reglene om skattefrie fusjoner i skatteloven kapittel 11. Sitatene viser ifølge innsender, utvetydig at FIN har forutsatt at man ikke kan fortolke ordet "selskaper" i skatteloven § 11-2 tredje ledd antitetisk, men skal la praksis om skattefrie fusjoner på ulovfestet grunnlag fortsatt få anvendelse for selveiende institusjoner, der det er naturlig ut fra reglenes formål og en konkret vurdering av den foreliggende transaksjon, jf. ordlyden i skatteloven § 11-2 tredje ledd:

"Selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter bestemmelsene i § 10-1, kan fusjoneres uten skattlegging etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. første ledd. Overtakende selskap eller sammenslutning må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning."

Da reglene sist ble endret ved endringsloven 10. juni 2011 nr. 16, tilkjennega FIN i Ot.prp. nr. 78 L 2010-2011 pkt. 7.5 at man ikke tilsiktet noen innstramning av den tidligere praksis med å godta visse former for fusjon og fisjon utenfor de uttrykkelig lovfestede former. Tvert imot tilkjennega FIN i pkt. 13.5 at endringene i 2011 dreide seg om en utvidelse av de gjeldende ordninger for skattefrie omorganiseringer:

"Behovet for fritak er sterkt redusert som følge av utbygging av ulike fritaksregler ved omorganisering av virksomhet. Departementet legger i høringsnotatet til grunn at det er mulig å foreta skattefri omorganisering av virksomhet på grunnlag av generelle regler i de fleste situasjoner, både innenfor landet og over landegrensene."

Innsender viser til at Skattedirektoratet i BFU 17/13 uttalte:

"I Ot.prp. nr. 71 (1995-96) om skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper, fremgår det av punkt 1.2 at det prinsipielle utgangspunktet er at skattereglene ikke skal motvirke rasjonelle omorganiseringer av det selskapsrettslige rammeverket rundt virksomheter. Virksomhetene må kunne finne en organisasjonsstruktur som både bedrifts- og samfunnsøkonomisk er hensiktsmessig og ønskelig."

Innsender skriver at Skattedirektoratet videre la til grunn:

"Fordi fusjonspartene har forskjellig selskapsform (aksjeselskap og borettslag) er de ikke å anse som "likeartede" i forhold til skatteloven § 11-2, og skattefri fusjon kan ikke gjennomføres med

hjemmel i denne bestemmelsen. Spørsmålet er da om fusjonen kan gjennomføres skattefritt med hjemmel i administrativ praksis/ulovfestet rett.

Skattefri fusjon med grunnlag i ulovfestet rett forutsetter at fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Når det gjelder borettslag så har skatteloven § 7-3 særlige regler om deltakerligning av andelshaverne i stedet for ligning av borettslaget som selskap, i visse tilfeller. ..

På grunn av vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for Nye 1 AS og BRL1, som begge i fusjonsåret skal følge reglene om ligning som selskap, finner Skattedirektoratet med grunnlag i ulovfestet rett, at fusjonen kan gjennomføres uten beskatning. Det er en forutsetning at fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for skattefri fusjon av aksjeselskaper, jf. skatteloven §§ 11-1 flg."

Etter innsenders vurdering kan de samme betraktninger legges til grunn i denne saken. For så vidt gjelder leieinntektene er datteraksjeselskapet, Eiendom AS, og Stiftelsen, likestilt. Eiendom AS skattlegges etter skatteloven § 2-2 og Stiftelsen skattlegges for sine leieinntekter og de nye leieinntektene, etter skatteloven § 2-32 annet ledd som næringsinntekt. Det overdragende datteraksjeselskapet, Eiendom AS, og Stiftelsen, lignedes som selvstendige enheter. Fusjonen vil ikke medføre noen endring i skattleggingen av leieinntektene fra eksterne leietagere, men vil bidra til at forholdene og ligningen blir mer oversiktlig både for skattemyndighetene og Stiftelsen. Både Eiendom AS og Stiftelsen har skattepliktig underskudd, ifølge innsender. Dermed vil det ikke gi noen skattefordel å slå de to enhetene sammen ved at underskudd kunne utjevnes mot overskudd. På enkelte måter vil en fusjon gjøre at Stiftelsen kommer i en dårligere situasjon. I dag vil Seksjonen kunne selges skattefritt ved at aksjene i Eiendom AS selges, siden stiftelser er underlagt fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 første ledd. Etter en fusjon vil salg av en seksjon som er brukt til skattepliktig utleie, være skattepliktig etter skatteloven § 2-32 annet ledd, om enn med den særlige begrensede gevinstberegning som denne bestemmelsen anviser.

Hverken stiftelsesloven eller aksjeloven har regler for denne type fusjoner. Innsender mener imidlertid at rettspraksis og skattelovbestemmelsene om deltagerlignede selskaper i skatteloven kapittel 11, er klar på at man bruker den selskapsrettslige fremgangsmåte som gir det fusjonslignende resultat. Sammenslåingen vil derfor skje ved at Eiendom AS oppløses og eiendeler og forpliktelser overføres til Stiftelsen. Kravene til skattemessig fusjon er da i dette tilfellet fullt ut tilfredsstilt, ifølge innsender.

Innsender viser til at det tidligere er fremhevet at fusjonen skyldes et ønske om å komme fri fra en kostnadskrevende, historisk betinget og uheldig eierstruktur som lett også kan bidra til uoversiktlige forhold og uenighet i forbindelse med ligningen. Det oppstår en rekke fordelingsproblemer. Etter innsenders syn dreier det seg om en fusjon som fullt ut ivaretar de hensyn fusjonsreglene skal hensynta; forenkling og en hensiktsmessig eierstruktur, og, som etter innsenders vurdering, klart tilfredsstiller kravene etter praksis til skattefrie fusjoner med kontinuitet på ulovfestet grunnlag.

## **Skattedirektoratets vurderinger**

### **1. Problemstillingen**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om Eiendom AS skattefritt kan innfusjoneres i Stiftelsen.

## 2. 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 transaksjonen enn det spørsmål som drøftes i det følgende. Det forutsettes at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige for det spørsmål som drøftes. Videre forutsettes at alle selskaps- og regnskapsrettslige regler blir oppfylt.

Det tas ikke stilling til, men legges til grunn som opplyst, at Stiftelsen i utgangspunktet er en skattefri institusjon etter skatteloven § 2-32 første ledd, men at den har leieinntekter som er skattepliktige etter skatteloven § 2-32 annet ledd.

## 3. Spørsmål om skattefri fusjon etter skatteloven § 11-2

Det prinsipielle utgangspunkt for å akseptere omorganisering av selskaper uten at det medfører beskatning, er ønsket om å tilrettelegge for at virksomheter kan få best mulig organisasjonsstruktur. Typisk for en slik omorganisering er at det foretas endring av de organisatoriske rammer rundt en næringsvirksomhet som videreføres. Det sies i Ot.prp. nr. 71 (1995-96) vedrørende fusjon og fisjon av selskaper, pkt. 2.1, at skattereglene ikke bør være til hinder for rasjonelle omorganiseringer som reelt sett er en videreføring av den samme virksomheten og med de samme eierinteresser. Spørsmålet er hvor langt en skal akseptere unntak fra det skatterettslige utgangspunktet, om at overføring av verdier fra et skattesubjekt til et annet anses som realisasjon og utløser beskatning.

Vi skal først vurdere om fusjonen mellom Stiftelsen og dens heleide datteraksjeselskap kan gjennomføres skattefritt med hjemmel i skatteloven § 11-2. Bestemmelsen lyder slik:

"(1) To eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper kan fusjoneres uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven eller kapittel 13 i allmennaksjeloven. Skattefritaket omfatter likevel ikke fusjon i konsern etter nevnte lovers § 13-2 annet ledd der vederlaget er aksjer i annet datterselskap.

(3) Selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter § 10-1, kan fusjoneres uten skattlegging etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. første ledd. Overtakende selskap eller sammenslutning må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning." (understreket av Skattedirektoratet)

Det fremgår av ordlyden som sitert over, at aksje- og allmennaksjeselskaper kan fusjoneres skattefritt. Selskaper og sammenslutninger som skattemessig er likestilt med aksje- og allmennaksjeselskaper i skatteloven § 10-1, kan også fusjoneres skattefritt, forutsatt at fusjonspartene er likeartede, jf. bestemmelsens tredje ledd. Det er følgelig to vilkår som må være oppfylt for å kunne fusjonere skattefritt etter skatteloven § 11-2.

**Det første vilkåret** (vilkår 1) er at selskapene mv. må være **likestilt** med aksje- og allmennaksjeselskaper etter skatteloven § 10-1. Bestemmelsens første ledd lyder slik:"

... Som likestilt med aksjeselskap regnes selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd b til e. For selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd f og g, gjelder bestemmelsene så langt de passer."

Skatteloven § 2-2 første ledd b til g lyder:

"b. sparebank og annet selveiende finansieringsforetak,  
c. gjensidig forsikringsselskap,  
d. samvirkeforetak,  
e. selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital....  
f. statsforetak etter statsforetaksloven.  
g. interkommunalt selskap, jf. lov om interkommunale selskaper,"

Innretning eller forening "under selvstendig bestyrelse, herunder ... stiftelser ....." er inntatt under bokstav h, og faller således utenfor de "selskap mv." som skal anses likestilt med aksjeselskap etter skatteloven § 11-2.

**Det andre vilkåret** (vilkår 2) er at fusjonspartene må være **likeartede**, dvs. at fusjonspartene må ha samme selskaps- og ansvarsform. Dette kommer til uttrykk i Ot.prp. nr. 71 (1995-96) pkt. 1.6 med sammendrag av departementets forslag, hvor det fremgår: "Det tas ikke opp forslag om at fusjon av selskaper med ulik selskap- eller ansvarsform, .... skal omfattes."

Begge vilkår ("likestilt" og "likeartet") må være oppfylt for å omfattes av skattefrihet etter skatteloven § 11-2.

Da vi har konstatert at stiftelser ikke anses "likestilt" med aksjeselskap etter § 10-1, er det første vilkåret for skattefri fusjon etter skatteloven § 11-2 ikke oppfylt.

En fusjon mellom Stiftelsen og Eiendom AS kan ikke gjennomføres skattefritt etter skatteloven § 11-2.

#### **4. Spørsmål om skattefri fusjon etter ulovfestet rett**

Spørsmålet er da om den beskrevne fusjonen kan gjennomføres skattefritt med hjemmel i ulovfestet rett.

Det følger av Ot.prp. nr. 71 (1995-96), at hensynene som taler for å godta skattefri fusjon av aksjeselskaper, tilsier at en også godtar skattefri fusjon mellom andre selskapstyper. At det ut fra et samfunnsmessig synspunkt er ønskelig at selskaper organiseres i optimale enheter, gjelder i utgangspunktet uten hensyn til selskapsform. Dette tilsier at skattereglene også for andre selskaper enn aksjeselskap, utformes slik at de ikke vanskeliggjør omorganiseringer, se proposisjonen pkt. 3.1. Det fremgår i proposisjonen, pkt. 3.2, at det også i en viss grad er gitt aksept for skattefri omorganisering hvor de involverte parter har hatt forskjellig selskaps- og ansvarsform. Det fremgår at dette er ment opprettholdt også etter at lovreglene om skattefri fusjon og fisjon er trådt i kraft.

En gjennomgang av den ulovfestede rett som er utviklet i praksis, viser at det er gitt aksept for skattefri omorganisering. I disse tilfellene er det vilkåret (vilkår 2) om at fusjonspartene skal være likeartet (samme selskaps- og ansvarsform), som er vurdert. Vurderingen har gått på om fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå.

I Utv. 1993/500 ble det gitt aksept for skattefri fusjon mellom andelslag med begrenset ansvar og aksjeselskap. Utv. 1997/412 gjaldt skattefri fusjon av et samvirkelag og dets heleide datteraksjeselskap, og en sparebanks innfusjonering av heleid aksjeselskap. I Utv. 1997/1296 kom departementet til at et gjensidig forsikringsselskap skattefritt kan innfusjonere sitt heleide aksjeselskap. I Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1999/708, er det gitt aksept for skattefri fusjon mellom et interkommunalt selskap med delt ansvar (DA) og dets heleide datteraksjeselskap. Det ble lagt vekt på at begge selskapene var underlagt de særlige reglene om beskatning av kraftforetak. I Skattedirektoratets BFU 12/06 gis aksept for skattefri fusjon for et boligbyggerlags innfusjonering av heleid aksjeselskap. I BFU 34/07 er det lagt til grunn at borettslag som lignes etter skatteloven § 7-3 (ligning av andelshaverne) ikke kan fusjonere skattefritt med et heleid aksjeselskap, mens et borettslag som ikke lignes etter skatteloven § 7-3, men selskapslignes, kan fusjonere med sitt heleide datteraksjeselskap uten beskatning (BFU 38/08). Også i BFU 17/13 ble fusjon mellom borettslag som lignes som selskap, og dets heleide datteraksjeselskap ansett skattefri. I BFU 3/10 gis aksept for fusjon mellom dattersamvirkeforetak registrert som BA og morselskap registrert som SA.

Ingen av uttalelsene det er referert til i avsnittet over, har til vurdering det første vilkåret for skattefri fusjon (vilkår 1), dvs. om fusjonspartene er "likestilt" med aksjeselskap etter skatteloven § 10-1. Det er vilkåret om "likeartet" (vilkår 2) og sammenfall i ligningsmåte og materielle regler på selskaps- og eiernivå som er vurdert.

I BFU 20/09 er det imidlertid stilt spørsmål om vilkåret "likestilt" etter skatteloven § 10-1 (vilkår 1). I uttalelsen ble det lagt til grunn at to foreninger ikke kunne anses som "likestilt" med aksjeselskap etter skatteloven § 10-1, og at det derfor ikke var hjemmel for skattefri fusjon etter ulovfestet rett.

Vi forstår det slik at også den ulovfestede rett bygger på en forutsetning om at fusjonspartene må være likestilt med aksje- og allmennaksjeselskap, slik det følger av skatteloven § 11-2 tredje ledd, jf. § 10-1, men at det er lempet på kravet om at fusjonspartene skal ha samme selskaps- og ansvarsform, når det er vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle regler på selskaps- og eiernivå.

En stiftelse er ikke "likestilt" med aksjeselskap etter skatteloven § 10-1.

Det skal bemerkes at Finansdepartementet i Prop. 78 (2010-2011), se pkt. 13.5, ved vurderingen av samtykkeordningen etter skatteloven § 11-22, var klar over at det fortsatt kan være tilfeller som ikke er regulert av de generelle regler om fritak for beskatning ved omorganisering av virksomhet. For å fange opp tilfeller der skattereglene ikke bør hindre omorganiseringer som er hensiktsmessige ut fra en bedrifts- og samfunnsøkonomisk synsvinkel, foreslo departementet at samtykkeordningen ble opprettholdt.

Skattedirektoratet er kommet til at det ikke er grunnlag i ulovfestet rett, for å fritta den beskrevne fusjonen for beskatning.

**Konklusjon**

Eiendom AS kan ikke innfusjoneres skattefritt i Stiftelsen med hjemmel i skatteloven § 11-2, og heller ikke med grunnlag i ulovfestet rett.

# Forskriftsendringer

## SkN 15-058 Endring i forskrift om opplysninger til ligningsmyndighetene

**Forskrift om endring i forskrift om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 24. april 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 6-3 nr. 3 og § 6-10 og delegeringsvedtak 14. februar 2014 nr. 134.

### I

I forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. gjøres følgende endringer:

#### § 1 skal lyde:

##### § 1. Generelt om opplysningsplikten

Offentlige myndigheter og innretninger mv. skal etter bestemmelsene i denne forskrift ukrevet gi opplysninger om erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. som er utbetalt i inntektsåret og som ikke er opplysningspliktig etter ligningsloven kapittel 5.

Offentlige myndigheter og innretninger mv. som administrerer offentlige registre over formuesobjekter skal ukrevet levere opplysninger fra registeret.

Skattedirektoratet fastsetter nærmere regler om opplysningsplikten, herunder hvilke erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. eller formuesobjekter det skal gis opplysninger om.

#### § 2 skal lyde:

##### § 2. Opplysningspliktens omfang

Det skal gis opplysninger for hver enkelt skattyter for hver type erstatning, tilskudd, bidrag, trygd, stønad mv. som er utbetalt i inntektsåret eller som etter skatteloven skal tidfestes til inntektsåret.

Det skal gis opplysninger for hver person som pr. 1. januar i det året opplysningene gis, er eier av formuesobjekt, eller som var eier av slikt objekt i løpet av foregående år.

**§ 3 skal lyde:**

**§ 3. Opplysningsplikten innhold**

Det skal gis opplysninger om:

1. Navn, adresse, fødselsnummer/d-nummer eller organisasjonsnummer og kommunenummer på den som opplysningene gjelder. Der person/organisasjon som opplysningene gjelder er bosatt/lokalisert i utlandet skal adresseinformasjonen inneholde landkode for bostedsland. For personer som ikke har norsk fødselsnummer/d-nummer eller organisasjoner som ikke har norsk organisasjonsnummer skal opplysningene minimum inneholde fødselsdato eller et unikt ID-nummer som kan brukes i utveksling av kontrollopplysninger med utenlandske skattemyndigheter.
2. Navn, adresse og organisasjonsnummer på den som gir opplysningene.
3. For erstatning, tilskudd, bidrag, trygd, stønad mv. skal det oppgis
  - a. hvilken type erstatning, tilskudd, bidrag, trygd, stønad mv. opplysningene gjelder,
  - b. formålet med utbetalingen som nevnt i bokstav a, og
  - c. beløp som er utbetalt i eller som skal tilfises til siste inntektsår. Skattedirektoratet kan bestemme at beløp for den enkelte utbetalingsmåned spesifiseres.
4. For opplysninger fra offentlige registre over eiere av formuesobjekter kan Skattedirektoratet fastsette nærmere hvilke opplysninger som skal gis.

**§ 4 skal lyde:**

**§ 4. Levering av opplysninger**

Opplysningene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

Skattedirektoratet kan bestemme at opplysningene skal gis på maskinlesbart medium og i en bestemt form. Skattedirektoratet kan fastsette følgeskriv som skal legges ved oversendelsen.

Opplysningene skal leveres samlet til Skattedirektoratet innen 31. januar året etter inntektsåret. Opplysninger som spesifiseres for hver utbetalingsmåned, kan leveres fortløpende gjennom inntektsåret.

**§ 5 skal lyde:**

**§ 5. Identifikasjon av skattyter og årsoppgave**

Den opplysningspliktige kan kreve at skattyter oppgir sitt fødsels- eller organisasjonsnummer. Den opplysningspliktige kan også kreve at skattyter som har utenlandsk identifikasjonsnummer, oppgir dette. Den opplysningspliktige kan registrere slik identifikasjon også på grunnlag av opplysninger fra andre enn skattyter.

Den som har gitt opplysninger etter denne forskriften skal ukrevet sende årsoppgave over rapporterte opplysninger til den skattyteren opplysningene gjelder senest 1. februar i året etter inntektsåret. Flere innrapporteringer av samme type ytelse kan summeres og oppgis samlet. Det skal fremgå av årsoppgaven at opplysninger også er sendt ligningsmyndighetene. Skattedirektoratet kan bestemme at årsoppgaven sendes til skattyter i en bestemt form.

Oppgave som er forhåndsutfylt med opplysninger om den opplysningspliktige og skattyter, kan gjøres tilgjengelig for den opplysningspliktige ved elektronisk kommunikasjon.

## **II**

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.



# Skattenytt 5/2015

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

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-059 GE Healthcare	1
SkN 15-060 Erik Solér	10
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>21</b>
SkN 15-061 Fradrag for tap på fordringer	21
SkN 15-062 Tegningsretter til aksjer - arbeidsgiveravgift	28
SkN 15-063 Gevinst konvertible obligasjoner	39
SkN 15-064 Fradragsretten for rådgivningskostnader mv.	52
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>79</b>
SkN 15-065 Mellomregningskonto – lønn/utbytte, tilleggsskatt	79
SkN 15-066 Fradrag for tap på fordring	91
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>103</b>
SkN 15-067 Utdeling av beløp som skriver seg fra skattefrie selskapsinntekter	103
SkN 15-068 Avvikende regnskapsår – Når må det sendes søknad til Skattedirektoratet?	103

# Høyesterettsdommer

## SKN 15-059 GE Healthcare

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-2 første og sjette ledd, § 10-40 første ledd, § 16-20 og § 16-27, skatteavtalen med Irland artikkel 7 nr. 1 jf. artikkel 5 – artikkel 3 nr. 1 og artikkel 24 nr. 2

**Høyesterett:** Dom av 8. mai 2015, sak nr. HR-2015-1008-A

**Dommere:** Kst. dommer Sæbø, dommerne Bull, Øie, Indreberg, Tjomsland. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-57145 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-91169 - Høyesterett HR-2015-1008-A, (sak nr. 2014/1968), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** GE Healthcare AS (advokat Ståle R. Kristiansen)

**Ankemotpart:** Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om et norsk morselskap kunne skattlegges for inntekt som var innvunnet av et heleid deltakerlignet datterselskap hjemmehørende i Irland.

**Kort omtale av dommen:** **Saksforholdet – skatteplikt for utenlandsk datterselskaps inntekt:** Saken dreide seg om et norsk morselskap – GE Healthcare AS (GE Norge) som eide et datterselskap med virksomhet i Irland – GE Healthcare Ireland (GE Ireland). Etter irske regler hadde GE Norge fullt ansvar for GE Irlands gjeld ved likvidasjon og datterselskapet måtte altså oppfattes som et *deltakerlignet selskap* etter norske regler, jf. sktl. § 10-40.

Ved endringsvedtak i 2009 antok Sentralskattekontoret for Storbedrifter (SFS) at inntekter opptjent av datterselskapet GE Ireland i perioden 2003-2006 også utgjorde skattepliktig inntekt her for morselskapet, GE Norge. Ved beskatningen i Norge (skatt 28 %) ble det gitt kredit for skatter betalt i Irland (skatt 12,5 %) på denne inntekt. Ligningen ble fastholdt av klagenemnda ved SFS. Skattevedtakene innebar en skatteøkning på ca. 20 millioner kroner i forhold til selskapets påstand.

**Rettslig overprøving:** Skattyter bragte saken inn for domstolene, men Staten v/SFS ble frifunnet ved *Oslo tingretts dom av 18.03.2013* som ble påanket til LR og HR. Ankene ble imidlertid forkastet – *dom 01.09.2014 Gulating LR* og av Høyesterett ved denne dom. Staten ble tilkjent sakskostnader for samtlige instanser som i sum utgjorde kr 653 125.

**Høyesteretts syn:** *i) Skatteplikt etter intern rett:* Høyesterett tok utgangspunkt i at GE Norge var skattepliktig både for inntekter i Norge og utlandet, jf. sktl. § 2-2 første og sjette ledd (globalskatteplikt). Det ble videre lagt til grunn at når GE Ireland ikke kunne anses som eget skattesubjekt etter *intern norsk skatterett*, så måtte virksomheten i Irland anses som del av GE Norges virksomhet – altså som inntekt fra en *filial* i Irland. Det forelå altså skatteplikt etter intern norsk rett for denne inntekt – hvilket ikke var omtvistet i saken.

*ii) Skatteplikt etter skatteavtalen:* Etter intern norsk rett var altså GE Irlands inntekt

skattepliktig på GE Norges hånd, mens det motsatte var tilfellet etter intern irsk skatterett. Hvilket land som hadde beskatningsrett måtte da avgjøres etter bestemmelsene i skatteavtalen mellom de to land av 8. desember 2000 som måtte tolkes i samsvar med folkerettens regler om traktatstolkning. Denne avtale bygger på det såkalte kreditprinsippet – i motsetning til avtaler som bygger på den såkalte unntaksmetoden – hvilket i utgangspunktet medfører at både Irland og Norge kan beskatte en og samme inntekt i samsvar med intern rett i statene, jf. artikkel 7 nr. 1. Dobbeltbeskatning unngås da ved at det i skatt ilignet i Norge gis fradrag for skatt ilignet i Irland av samme inntekt – dog maksimalt begrenset til skatt ilignet her, jf. skatteavtalen artikkel 24 nr. 2. Denne løsning fulgte klart av skatteavtalens ordlyd og var også forutsatt i OECDs kommentar til mønsteravtalen fra 2008 s. 86 (jf. avsnitt 50).

**Referentens kommentarer:** Utfallet av den rettslige overprøving av denne sak fremstår ikke som overraskende. Alle rettsinstanser var enige om utfallet (og da kan det kanskje virke litt overraskende at den slapp inn for Høyesterett).

Den internrettslige side var som nevnt ikke omtvistet. Når først GE Norge hadde ansvar for GE Irlands gjeld – riktignok først ved en oppløsning av selskapet – så hadde GE Norge også en form for deltakerinteresse i det irske selskap. Og inntekten i Irland måtte følgelig også regnes som inntekt for deltakeren, dvs. GE Norge, etter globalinntektsprinsippet nedfelt i skatteloven § 2-2 sjette ledd.

Også den skatteavtalerettslige side fremstår som nokså opplagt. Avtalen bygger som nevnt på kreditprinsippet – altså at inntekter som en skattyter har innvunnet i kildestaten (her Irland) også kan beskattes i hjemstaten (her Norge). Dobbeltbeskatning unngås da ved at hjemstaten (Norge) gir kredit for skatt som er ilagt på dobbeltbeskattet inntekt i kildestaten (Irland).

Avgjørende for saken var hvilket lands rett som er avgjørende for å vurdere om GE Irland var et *selvstendig skattesubjekt*. Som nevnt var selskapet å regne for et selvstendig skattesubjekt etter intern irsk skatterett. Dette i motsetning til intern norsk rett hvor GE Irland ble klassifisert som et deltakerlignet selskap med en norsk hovedmann/deltaker. Dette klassifikasjonsspørsmål måtte etter skatteavtalen løses etter norske og ikke irske regler (sml. avsnitt 43 og 44).

Det kan virke noe underlig at skattyter anfører at det er «uten betydning at GE Irland ikke anses som selvstendig skattesubjekt etter norske internrettslige regler», men at det avgjørende er hvorledes dette klassifiseres etter irsk intern rett (avsnitt 17). Det riktige er som staten anførte, nemlig at klassifiseringen av GE Irland måtte avgjøres etter norsk skatterett når skatteavtalen ikke har særlige regler om dette klassifikasjonsspørsmål – altså om hvilke selskaper som skal anses som egne skattesubjekter (se avsnitt 24). Dette er et alminnelig prinsipp ved tolkningen av skatteavtaler som for øvrig er direkte fastslått i skatteavtalen med Irland artikkel 3 nr. 2 (sml. tilsvarende bestemmelse i OECDs mønsteravtale).

Altså intet overraskende ved utfallet av denne sak!

Syv

- (1) **Kst. dommer Sæbø:** Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemnda for storbedrifters vedtak 29. september 2011 vedrørende ligningen av det norske selskapet GE Healthcare AS for inntektsårene 2003-2006. Spørsmålet er om det er i strid med skatteavtalen mellom Norge og Irland at GE Healthcare AS pålegges å svare skatt av inntekter som det irske selskapet GE Healthcare Ireland har opptjent og svart skatt for i Irland.
- (2) GE Healthcare AS - som jeg heretter kaller «GE Norge» - eier GE Healthcare Ireland - som jeg heretter kaller «GE Irland». GE Norge inngår i en av fire divisjoner i konsernet General Electric Company.
- (3) GE Irland ble stiftet i 1990 som et «limited company», som er selskap med begrenset deltakeransvar som tilsvarer et norsk aksjeselskap. GE Irland produserer kontrastmidler til bruk i medisinsk øyemed og driver virksomhet i Irland.
- (4) I 1995 ble GE Irland omdannet til et «unlimited company having a share capital». I slike selskap har eierne ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, men ansvaret inntreffer først ved eventuell likvidasjon av selskapet. Bakgrunnen for omdanningen var at gjeld skulle konverteres til egenkapital, og at man med en slik omdanning blant annet ville spare skatt i den forbindelse. Omdanningen ble registrert i det irske selskapsregisteret i 1999.
- (5) Eierne av GE Irland er GE Norge og Per-Olav Utby, som er ansatt i GE Norge. Utby er eier av én aksje, som han eier på vegne av GE Norge. I realiteten er altså GE Irland heleid av GE Norge.
- (6) GE Irland betalte i årene 2003-2006 skatt til Irland av sine inntekter.
- (7) GE Norge hadde i sine selvangivelser for årene 2003-2006 behandlet eierandelen i GE Irland som en investering i et aksjeselskap. I 2006 ga GE Norge av eget tiltak Sentralskattekontoret for storbedrifter en redegjørelse for irske selskapsregler og herunder arten av GE Norges eierandel i GE Irland. Det ble reist spørsmål om håndteringen av eierandelen i GE Irland som til da hadde vært foretatt i selvangivelsene, var korrekt.
- (8) Sentralskattekontoret for storbedrifter fattet 9. oktober 2009 vedtak hvor GE Norge ble beskattet for GE Irlands inntekter i de aktuelle inntektsårene. Det ble gitt fradrag i skatten for den skatten GE Irland hadde betalt i Irland - kreditfradrag. GE Norge fikk også medhold i krav om forhøyet konsernbidrag for inntektsårene 2004-2006. Etter kreditfradraget og økningen i konsernbidraget gjelder tvisten i realiteten ca. 20 millioner kroner i økt skatt for inntektsåret 2003. Skattesatsene for Norge og Irland de aktuelle år er opplyst å være henholdsvis 28 prosent og 12,5 prosent. GE Norge mente at skatteavtalen mellom Norge og Irland var til hinder for norsk beskatning av GE Irlands inntekter og påklaget vedtaket til skatteklagenemnda. Klagen førte ikke frem.
- (9) Ved stevning 29. mars 2012 for Oslo tingrett reiste GE Norge søksmål mot staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter med påstand om at skatteklagenemndas vedtak oppheves.

- (10) Oslo tingrett avsa 18. mars 2013 dom [TOSLO-2012-57145] med slik domsslutning:  
«1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.  
2. I saksomkostninger for tingretten betaler GE Healthcare AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 226 500 – tohundreogtjuesekstusenfemhundre – kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.»
- (11) Tingretten kom til at det ikke er i strid med skatteavtalen at Norge «merbeskatter» inntekt som allerede er beskattet i Irland, når den samlede skatten ikke overstiger den skatten som følger av norske regler.
- (12) GE Norge anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 1. september 2014 avsa dom [LB-2013-91169] med slik domsslutning:  
«1. Anken forkastes.  
2. GE Healthcare AS betaler i saksomkostnader til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 187 500 - etthundreogåttisjutusenfemhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.»
- (13) Også lagmannsretten kom til at det ikke er i strid med skatteavtalen at GE Norge ble beskattet for inntekter som var beskattet i Irland, idet lagmannsretten viste til at GE Norge hadde fått kreditfradrag for skatten GE Irland har betalt og medhold i krav om forhøyet konsernbidrag.
- (14) GE Norge har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen.
- (15) Den ankende part - *GE Healthcare AS* - har i korte trekk gjort gjeldende:
- (16) GE Irland er et selvstendig skattesubjekt i Irland, driver aktiv virksomhet i Irland og er underlagt full beskatning av hele sin inntekt i Irland. Det er i strid med skatteavtalen mellom Norge og Irland artikkel 7 nr. 1 at GE Norge skattlegges for disse inntektene. Etter skatteavtalen artikkel 7, jf. artikkel 5 har Norge kun beskatningsrett dersom GE Irland har fast driftssted i Norge. GE Irland har fast driftssted i Irland, og følgelig har ikke Norge beskatningsrett til disse inntektene.
- (17) Det er uten betydning at GE Irland ikke anses som selvstendig skattesubjekt etter norske internrettslige regler. Etter skatteavtalen er det avgjørende at GE Irland er eget skattesubjekt i Irland etter irske internrettslige regler. Skatteavtalen artikkel 1 angir skatteavtalens subjektive anvendelsesområde. Etter artikkel 1 får skatteavtalen anvendelse på «personer som er bosatt i en av eller i begge de kontraherende stater». Uttrykket «person» er definert i artikkel 3 nr. 1 bokstav d, og omfatter også selskaper som GE Irland. Uttrykket «bosatt» er definert i artikkel 4 nr. 1, og omfatter klart GE Irland.
- (18) Skatteavtalen artikkel 7 gir Irland beskatningsrett over inntekter fra GE Irlands virksomhet. Bestemmelsen må forstås slik at den fortjeneste som oppbæres gjennom et foretak som drives av en person bosatt i en kontraherende stat, bare skal kunne skattlegges i denne staten. Norge har med dette fraskrevet seg beskatningsretten for den samme inntekten.

- (19) Det foreligger ikke rettslig grunnlag for å fravike skatteavtalen ved å skattlegge GE Norge for den samme inntekten som GE Irland er beskattet for i Irland. Dette gjelder selv om GE Norge er innrømmet kreditfradrag.
- (20) Skatteklagenemndas forståelse av skatteavtalen vil også kunne medføre dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner og bidra til å uthule Irlands skatteregler.
- (21) GE Healthcare AS har lagt ned slik påstand:  
«1. Skatteklagenemndas vedtak av 29. september 2011 vedrørende ligningen av GE Healthcare AS for inntektsårene 2003, 2004, 2005 og 2006 oppheves.  
2. GE Healthcare AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»
- (22) Ankemotparten - *staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* - har i korte trekk gjort gjeldende:
- (23) Etter norsk intern skatterett er GE Irland ikke et eget skattesubjekt. Dette innebærer at GE Irlands inntekter kommer til beskatning i Norge som en del av GE Norges inntekter. GE Norge er hjemmehørende i Norge. Etter skatteloven § 2-2 sjette ledd og skatteavtalen artikkel 7 nr. 1 første punktum er selskapet skattepliktig til Norge for all formue og inntekt i Norge og i utlandet. Irland har også rett til å beskatte GE Irlands inntekter i Irland da selskapet har fast driftssted i Irland, jf. skatteavtalen artikkel 7 nr. 1 andre punktum. Dobbeltbeskatning oppstår ikke da Norge har innvilget GE Norge kredit for den betalte irske skatten, jf. skatteloven § 16-20 og § 16-27 samt skatteavtalen artikkel 24 nr. 2.
- (24) Den norske klassifiseringen av GE Irland er avgjørende for norsk beskatningsrett. Verken skatteavtalen artikkel 3 nr. 1 eller andre artikler i skatteavtalen definerer hvilke selskaper som skal anses som egne skattesubjekter. Klassifiseringen må da skje etter skattelovgivningen i den stat som anvender skatteavtalen. Dette følger av skatteavtalen artikkel 3 nr. 2 og i alle fall av det alminnelige prinsippet i norsk skatterett om at klassifisering av utenlandske selskap skal skje etter norske internrettslige regler.
- (25) Skatteavtaler innebærer at en stat delvis gir avkall på sin beskatningsrett. Skatteavtaler må derfor tolkes restriktivt. Spørsmålet om mulig dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner må løses hvis situasjonen oppstår, og er uten betydning for løsningen av foreliggende sak.
- (26) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:  
«1. Anken forkastes.  
2. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.»
- (27) **Jeg er kommet til** at anken ikke kan føre frem.

- (28) Etter skatteloven § 2-2 første ledd plikter aksjeselskap som er hjemmehørende i Norge, å svare skatt. Etter paragrafens sjette ledd gjelder skatteplikten all formue og inntekt her i riket og i utlandet.
- (29) Aksjeselskapets skatteplikt omfatter etter norsk rett ikke inntekt som erverves av et annet skattesubjekt som aksjeselskapet måtte eie helt eller delvis. Det blir derfor avgjørende for aksjeselskapets skatteplikt etter skatteloven § 2-2 om den virksomhet aksjeselskapet eier, er et selvstendig skattesubjekt.
- (30) Skatteklagenemnda la til grunn i det omtvistede vedtaket i foreliggende sak, at GE Irland etter norsk rett ikke kan anses som aksjeselskap eller tilsvarende utenlandsk selskap, og at dette medførte at virksomheten i Irland må anses som en del av GE Norges virksomhet og skattlegges tilsvarende en «filial» av det norske selskapet, fordi aktiviteten utøves for GE Norges regning og risiko.
- (31) Jeg er enig i skatteklagenemndas vurdering av skatteplikten etter skattelovens regler. Denne er heller ikke omtvistet i saken.
- (32) Spørsmålet er om skatteavtalen mellom Norge og Irland medfører at GE Norges inntekter fra virksomheten i GE Irland likevel ikke kan beskattes i Norge. Ifølge GE Norge følger det av skatteavtalen artikkel 7 at GE Irlands inntekter må anses som inntekt som bare kan beskattes i Irland ettersom GE Irland er skattesubjekt etter irske skatterettslige regler.
- (33) Det foreligger her en situasjon hvor GE Irlands inntekter etter norsk intern skatterett beskattes som en del av GE Norges inntekter, og GE Irlands inntekter etter irsk intern skatterett beskattes som GE Irlands inntekter. Dette medfører dobbeltbeskatning av disse inntektene dersom både norsk intern skatterett og irsk intern skatterett skal få anvendelse uten begrensninger.
- (34) Skatteavtalen mellom Norge og Irland fra 2000 er gjort i to likeverdige versjoner, på norsk og engelsk, og bygger på OECD's mønsteravtale. Som det også fremgår av dens tittel, har den blant annet til formål å motvirke dobbeltbeskatning. Lov 28. juli 1949 nr. 15 bestemmer i § 1 at under forbehold om gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke inngå skatteavtale med andre stater som blant annet medfører slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås. Skatteavtalen med Irland har dermed virkning som norsk rett og begrenser, så langt den rekker, den skatteplikt som ellers ville følge av norske interne skatteregler.
- (35) Skatteavtalene er traktater og skal tolkes i henhold til folkerettens regler om tolkning av traktater. Om tolkning av skatteavtaler uttaler Høyesterett i Rt-2008-577 blant annet:
- «(46) Skatteavtalar skal tolkast i samsvar med folkerettslege reglar om tolking av traktatar. Sjølv om Noreg ikkje har ratifisert Wien-konvensjonen om traktatretten, må det leggjast til grunn at Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 1 gir uttrykk for folkerettsleg sedvane, jf. Rt-2004-957. Artikkelen lyder:

'A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose'.»

- (36) Den sentrale bestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og Irland for avgjørelsen av denne sak er artikkel 7 nr. 1:

«Fortjeneste som oppebæres av et foretak i en kontraherende stat skal bare kunne skattlegges i denne stat, med mindre foretaket utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der. Hvis foretaket utøver slik forretningsvirksomhet, kan dets fortjeneste skattlegges i den annen stat, men bare så meget av den som kan tilskrives dette faste driftssted.»

- (37) GE Norge har anført at uttrykket «foretak», eller «enterprise» som det heter i den engelske versjonen, må forstås som den utøvde virksomhet. Etter definisjonene i artikkel 3 nr. 1 bokstav f er «foretak i en kontraherende stat» og «foretak i den annen kontraherende stat» definert som henholdsvis

«... et foretak som drives av en person bosatt i en kontraherende stat og et foretak som drives av en person bosatt i den annen kontraherende stat».

- (38) Etter artikkel 3 bokstav d defineres «person» som

«... en fysisk person, et selskap og enhver annen sammenslutning av personer».

- (39) Det følger videre av artikkel 1 at traktaten får anvendelse på

«... personer som er bosatt i en av eller i begge de kontraherende statene».

- (40) Uttrykket «bosatt i en kontraherende stat» er definert i artikkel 4 nr. 1 og omfatter

«... enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel, sete for ledelsen eller ethvert annet lignende kriterium og omfatter også denne stat, dens regionale eller lokale forvaltningsmyndigheter. Men uttrykket omfatter imidlertid ikke personer som er skattepliktig i denne stat bare på grunnlag av inntekt fra kilder i eller formue som befinner seg i denne stat.»

- (41) GE Irland gjør gjeldende at GE Irland er en «person» som er skattepliktig i Irland etter irsk intern skatterett fordi selskapet har «sete for ledelsen» i Irland. Inntekten som oppebæres av foretaket GE Irland driver, kan da ifølge GE Irland bare skattlegges i Irland, ettersom unntaket i artikkel 7 nr. 1 for forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom fast driftssted der, ikke får anvendelse.

- (42) Jeg er enig med GE Norge i at GE Irland som skattepliktig i Irland etter irsk intern skatterett omfattes av skatteavtalen, herunder artikkel 7. Dette medfører blant annet at GE Irland har vern mot å bli underlagt beskatning i Norge med mindre vilkåret i artikkel 7 om at

GE Irland «utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted» i Norge er oppfylt, jf. Rt-2011-1581, hvor et annet irsk selskap fikk medhold i krav om opphevelse av norsk skatteligging med denne begrunnelsen.

- (43) Men selv om GE Irland er skattesubjekt etter irsk intern skatterett kan GE Norge beskattes i Norge for GE Irlands inntekter når GE Irland ikke er skattesubjekt etter norsk intern skatterett. Det er bare i den grad slik beskatning av GE Norge medfører dobbeltbeskatning av inntektene i Irland i strid med skatteavtalen, at beskatningsretten begrenses.
- (44) Etter norsk intern rett beskattes som nevnt GE Norge for inntekter og formue både i Norge og i utlandet, jf. skatteloven § 2-2 sjette ledd, herunder GE Irlands inntekter, fordi GE Irland ikke er eget skattesubjekt etter norsk intern rett. Begrensninger i retten til å beskatte GE Norge må da søkes i skatteavtalen artikkel 7 nr. 1.
- (45) Hovedregelen der er som nevnt at «fortjeneste som oppebæres av et foretak i en kontraherende stat skal bare kunne skattlegges i denne stat». Anvendt på GE Norge innebærer dette at GE Norge bare kan skattlegges i Norge for sine inntekter, uten hensyn til om inntektene skriver seg fra Norge eller annen stat. Så langt er det ingen begrensning i retten til skattlegging etter norsk intern rett.
- (46) Begrensningen følger av artikkelens unntak for tilfeller hvor «foretaket utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der». Dette er situasjonen i foreliggende sak; GE Irland er et «fast driftssted» - eller «filial» - av GE Norge. Ettersom norsk beskatning av GE Norges inntekter i Irland og irsk beskatning av GE Irlands inntekter - som både er hjemlet i intern irsk rett og i unntaket for «fast driftssted» i artikkel 7 nr. 1 - medfører en situasjon med dobbeltbeskatning, må beskatningen av GE Norge begrenses for å unngå dette. Dette er regulert i skatteavtalen artikkel 24, hvor det i nr. 2 bokstav a, heter om tilfeller hvor:

«... en person bosatt i Norge oppebærer inntekt ... som i henhold til bestemmelsene i denne overenskomst kan skattlegges i Irland»

- (47) at Norge skal innrømme

«som fradrag i den skatt som ilægges vedkommende persons inntekt et beløp som tilsvarende den inntektsskatt som er betalt av denne inntekten i Irland».

- (48) Etter denne bestemmelsen skal altså dobbeltbeskatning som følger av at samme inntekt beskattes både etter norsk intern skatterett ved ligningen av GE Norge, og etter irsk intern skatterett ved ligningen av GE Irland, unngås ved at det gjøres et fradrag i skatten i Norge som tilsvarende den skatt som er betalt av inntekten i Irland. Slikt fradrag er da også gjort ved ligningsvedtakene i saken.
- (49) Denne løsningen, som etter mitt syn følger klart av skatteavtalens ordlyd, medfører en fordeling av skatten på skattesubjektets - GE Norges - hjemstat og den stat hvor filialvirksomheten er drevet, og verner GE Norge mot at den samlede skattebelastning blir

større enn om inntekten bare ble beskattet i Norge. Jeg kan ikke finne holdepunkter for at skatteavtalen kan forstås slik at beskatningen av GE Norge må begrenses utover dette.

- (50) Løsningen synes også å være forutsatt i OECDs kommentar til mønsteravtalen, 2008 side 86 og i skatterettslig teori, jf. blant annet Aage Michelsen, International skatterett, 2003 side 180-181.
- (51) GE Norge har innvendt at løsningen vil kunne medføre dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner som involverer GE Irland. Dette er i så fall et spørsmål som vil måtte løses på grunnlag av norsk intern skatterett og skatteavtalen når problemstillingen måtte bli aktualisert.
- (52) Jeg kan heller ikke se at synspunktet «uthuling av Irlands skatteregler», ved at beskatning av GE Norges inntekter med kreditfradrag kan begrense den effekt gunstige irske skatteregler måtte ha for å tiltrekke seg investeringer til Irland, har betydning for tolkningen av skatteavtalen. Skatteavtalen gir i det foreliggende tilfellet vern mot at beskatningen blir mer tyngende enn om GE Norges inntekter bare ble beskattet i Norge. Det er dette jeg oppfatter å være formålet med og avgjørende for tolkningen av de bestemmelsene i skatteavtalen som er relevante i foreliggende sak.
- (53) Skatteklagenemndas vedtak er altså i samsvar med det jeg mener er en riktig forståelse av skatteavtalen.
- (54) Staten har fått fullt medhold. Staten ble ved lagmannsrettens dom tilkjent sakskostnader for tingretten og lagmannsretten. Denne avgjørelsen er jeg enig i. I samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 må staten også tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.
- (55) Staten har innlevert en sakskostnadsoppgave på 239 125 kroner. Jeg finner kostnadene nødvendige.
- (56) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler GE Healthcare AS til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 239 125 - tohundreogtrettinitusenett hundreogtjuefem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (57) Dommer **Bull**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (58) Dommer **Øie**: Likeså.
- (59) Dommer **Indreberg**: Likeså.

- (60) Dommer **Tjomsland**: Likeså.
- (61) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler GE Healthcare AS til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 239 125 - tohundreogtrettinitusenettihundreogtjuefem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

## SkN 15-060 Erik Solér

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 6-1 og 6-2

**Høyesterett:** Dom av 27. mai 2015, sak nr. HR-2015-1133-A

**Dommere:** Bergsjø, Noer, Indreberg, Matheson, Øie. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-182213 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-169871 - Høyesterett HR-2015-1133-A, (sak nr. 2014/2017), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Staten v/Skatt øst (Regjeringsadvokaten v/advokat Sture Nilsson)

**Ankemotpart:** Erik Francisco Solér (advokat Ola Haugen).

**Hva saken dreide seg om:** Aksjonærs tap på kausjonsansvar for fotballselskap – spørsmål om tapet var lidet som ledd i næring slik at det forelå fradragsrett etter sktl. § 6-2 (2).

**Kort omtale av dommen:** Solér eide 50 % av Nye Start AS som eide 99,9 % av aksjene i Start Toppfotball AS som drev den kommersielle virksomhet til fotballklubben Start. Solér og den andre eier i Nye Start, Ravnaas, tilførte Start Toppfotball egenkapitalinnskudd, lån og garantier.

Inntektene sank betydelig da Start rykket ned fra eliteserien i 2007 og det var videre store kostnadsoverskridelser ved byggingen av ny stadion, Sør Arena. For å sikre fortsatt drift i Start Toppfotball måtte Nye Start ta opp nye lån som Solér og Ravnaas måtte kausjonere for. Men lånene ble misligholdt og Solér måtte ta opp banklån for å innfri sin kausjon. Han krevde ved ligningen for 2008 fradrag for et tap på 4,3 millioner kroner.

Både ved **lignings- og klagebehandlingen** ble Solér nektet fradrag med den begrunnelse at tapet ikke var *pådratt som ledd i næring*. Klagevedtaket ble bragt inn for rettslig prøvelse, og **Oslo tingrett** opphevet ligningen ved dom 28.05.2013 hvor Skatt øst ble pålagt å innrømme fradrag for tapet. Saken ble påanket til **Borgarting lagmannsrett** som forkastet anken ved dom 15.09.2014, og videre til **Høyesterett** som forkastet anken ved

dommen av 27.05.2015. Solér ble tilkjent sakskostnader for alle instanser – totale omkostninger utgjorde 700 707 kroner.

Høyesterett tok utgangspunkt i sktl. § 6-2 annet ledd om at det gis «fradrag for annet tap i virksomhet». Bestemmelsen forutsetter i) at skattyter driver virksomhet, ii) at det foreligger et endelig tap og iii) at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordring og skattyters virksomhet (avsnitt 25).

Det var enighet i denne saken om at vilkårene i utgangspunktet var oppfylt, dvs. at det forelå et endelig konstatert tap med nødvendig tilknytning til garantien som Solér hadde stilt for sitt selskap. Det var imidlertid uenighet om tapet var lidt «i virksomhet», dvs. i en virksomhet som Solér hadde utøvd.

**Den generelle side:** Det første Høyesterett måtte ta standpunkt til var om tap på garantier og lignende som en aksjonær og styreleder måtte stille for å sikre fortsatt drift i selskapet, var pådratt som et ledd i selskapets virksomhet eller som et ledd i en selvstendig virksomhet utøvet av aksjonær/styreleder.

Det fastslås i avsnitt 33 – etter en gjennomgang av rettspraksis og andre kilder – at «*aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand*».

Deretter foretas en generell vurdering av spørsmålet om aksjonærens aktiviteter i et selskap som daglig leder/styremedlem kan anses som en selvstendig personlig virksomhet. Utgangspunktet er at en slik aktivitet *normalt* må betraktes som en del av *selskapets virksomhet* og ikke som en *selvstendig virksomhet for aksjonær, styremedlem eller daglig leder*. Men etter en konkret vurdering kan utfallet bli motsatt – at aksjonærens aktivitet for selskapet må betraktes som en selvstendig virksomhet for ham. For at dette skal være tilfellet kreves det «*en aktivitet av betydelig omfang*» fra aksjonærens side, noe som «*først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider og mottar lønn fra selskapet*» (avsnitt 43).

**Den konkrete vurdering:** Ved denne vurdering ble det lagt vekt på at Solér brukte en stor del av sin arbeidskapasitet på sine verv for Start Toppfotball – etter en periode som styreleder uten formelle posisjoner og uten å motta lønn eller honorarer fra selskapet. Aktiviteten var knyttet til Solér personlig og ikke til selskapet, og virksomhetsbegrepets krav til omfang og varighet var oppfylt. Aktiviteten var også utført for Solérs regning og risiko. Videre måtte aktiviteten – selv om det her forelå et tap – objektivt sett måtte sies å være «*egnet til å gå med overskudd*». Konklusjonen ble altså at Solér i tillegg til å være deleier av Start Toppfotball også måtte sies å drive en selvstendig virksomhet knyttet til dette selskap og at tapet på garantien følgelig måtte anses som et tap i næring hvor fradragsrett var hjemlet i sktl. § 6-2 annet ledd.

**Referentens kommentarer:** 3-0 til skattyter i denne sak! Dommen er av prinsipiell interesse når det gjelder å trekke grensen mellom det å utføre tillitsverv i selskapets interesse i motsetning til når slike verv må anses som knyttet til en selvstendig virksomhet for aksjonær/styreleder.

Det skatterettslige virksomhetsbegrep defineres gjerne som «*en aktivitet av økonomisk karakter utøvd av skattyteren selv eller andre som må likestilles med ham og drevet for hans regning og risiko*», se Aarbakke, Skatt på inntekt 1990 s. 124 – også gjengitt i Brudvik m.fl., Skattelovkommentaren 2004/05 s. 258. Denne definisjonen sier noe om kriteriene for at en økonomisk aktivitet skal sies å ha karakter av virksomhet, men definisjonen er såpass

vag at det kreves et betydelig rettsanvendelsesskjønn for å avgjøre om en konkret aktivitet ligger innenfor eller utenfor det skatterettslige virksomhetsbegrep.

Det avgjørende for resultatet var at Solér – som Høyesterett og de underordnede instanser fant bevist – «*utførte et omfattende arbeid for klubben ut over det som normalt følger av posisjonen som aksjeeier og styreleder*» – altså et «*særdeles aktivt*» eierskap (avsnitt 4). På bakgrunn av en slik karakteristikk fremstår det ikke som overraskende at retten konkluderte med at Solér utøvde sine aksjonærinteresser i Nye Start og Start Toppfotball som ledd i en selvstendig næringsvirksomhet. Ligningsmyndighetene hadde her en for snever oppfatning av næringsbegrepet, noe som altså ble korrigert ved den etterfølgende domstolsbehandling.

Etter min mening et ikke overraskende resultat.

Syv

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder gyldigheten av et vedtak fra skatteklagenemnda, hvor fradrag etter skatteloven § 6-2 andre ledd om tap i virksomhet ikke ble godtatt. Spørsmålet er om en aksjonær som har deltatt aktivt i selskapet, kan anses for personlig å ha drevet virksomhet.
- (2) Erik Francisco Solér og Ernst Ravnaas eide hver 50 prosent av aksjene i selskapet Nye Start AS, som var et rent holdingselskap med 99,9 prosent eierandel i Start Toppfotball AS. Start Toppfotball ble stiftet i 2003 for å drive den kommersielle virksomheten knyttet til toppfotballen i fotballklubben Start. Solér tilførte sammen med Ravnaas kapital til Start Toppfotball via Nye Start - som egenkapitalinnskudd, lån og garantier for lån som ble opptatt i Nye Start. Han tilførte også kapital til Start Stadion AS, et heleid datterselskap av Start Toppfotball. Start Stadion sto for byggingen av Sør Arena. Solér og Ravnaas investerte og garanterte sammen for om lag 25 millioner kroner i Start Toppfotball.
- (3) Lagmannsretten har lagt til grunn at Solér og Ravnaas gikk inn i Start med sikte på å bygge opp en profesjonell fotballklubb, for deretter å selge seg ut med gevinst. De så et vesentlig gevinstpotensial, men også en betydelig risiko. Solér hadde bakgrunn som profesjonell fotballspiller, agent for fotballspillere og gründer, mens Ravnaas hadde kompetanse innen forretningsvirksomhet og avtaleverk i tillegg til kjennskap til regionen.
- (4) I perioden 2003-2008 la Solér ned en betydelig arbeidsinnsats i Start Toppfotball, Start Stadion og fotballklubben Start. Han var også styreleder i Start Toppfotball en periode. Lagmannsretten har funnet bevist at han «*utførte et omfattende arbeid for klubben utover det som normalt følger*» av posisjonen som aksjeeier og styreleder. Hans eierskap er beskrevet som «*særdeles aktivt*». Klubben utviklet seg mens Solér og Ravnaas var aktive - både sportslig og økonomisk. Den ble en regional klubb for hele Sørlandet, og den årlige omsetningen økte fra ca. 10 til ca. 100 millioner kroner. Omsetningen var imidlertid svært avhengig av de sportslige resultatene.

- (5) Inntektene sank betydelig da Start rykket ned fra eliteserien i 2007. Byggingen av Sør Arena ga videre store kostnadsoverskridelser. I 2008 pådro Nye Start seg låneforpliktelser i et forsøk på å redde fortsatt drift i Start Toppfotball, slik at laget kunne fullføre sesongen. Solér og Ravnaas måtte kausjonere for låneforpliktelsene. Selskapet misligholdt lånene, og garantiansvaret ble gjort gjeldende. Solér inngikk låneavtale med bankene for å innfri sine forpliktelser og pådro seg et tap på 4 321 342 kroner. Både han og Ravnaas trakk seg ut av Start Toppfotball høsten 2008, fordi de ikke kunne dekke kapitalbehovet.
- (6) Under henvisning til skatteloven § 6-2 andre ledd krevde Solér fradrag for tapet på 4 321 342 kroner ved ligningen for 2008. Skatt øst la i vedtak 12. september 2011 til grunn at tapet ikke var lidet i virksomhet og dermed ikke fradragsberettiget. Skatteklagenemnda sluttet seg til dette synet i vedtak 7. mai 2012.
- (7) Solér bragte skatteklagenemndas vedtak inn for domstolene ved stevning 9. november 2012. Oslo tingrett avsa 28. mai 2013 dom [TOSLO-2012-182213] med slik domsslutning:
- «1. Skatteklagenemndas vedtak datert 7. mai 2012 vedrørende Erik Solérs ligning for 2008 oppheves.
  - 2. Ved ny ligning legges det til grunn at Erik Solérs tap på fordring i forbindelse med garantistillelse for lån tatt opp i Nye Start AS er fradragsberettiget tap lidet i egen næringsvirksomhet.
  - 3. Staten ved Skatt øst dømmes til å erstatte Erik Solérs sakskostnader med 302.582 – trehundreogtusenfemhundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.»
- (8) Sakskostnadskravet fra Solér var på 403 227,50 kroner inkludert merverdiavgift. Tingretten fant at kostnadene oversteg det nødvendige og foretok en skjønnsmessig reduksjon.
- (9) Etter anke fra staten ved Skatt øst avsa Borgarting lagmannsrett 15. september 2014 dom [LB-2013-169871] med slik domsslutning:
- «1. Anken forkastes.
  - 2. I sakskostninger for lagmannsretten betaler staten v/Skatt øst 179 375 – etthundreogsyttinitusentrehundreogsyttifem - kroner til Erik Solér innen 2 - to – uker etter forkynning av dommen.»
- (10) Staten ved Skatt øst har anket over rettsanvendelsen og gjort gjeldende at lagmannsretten har forstått virksomhetsbegrepet i skatteloven § 6-2 andre ledd feil. For de tidligere instanser har staten anført at heller ikke tilknytningskravet i § 6-2 andre ledd er oppfylt. Denne anførselen er ikke opprettholdt.
- (11) Solér har for alle instanser subsidiært anført at han har krav på fradrag i medhold av skatteloven § 6-1. De tidligere instanser har ikke hatt foranledning til å ta stilling til dette påstandsgrunnlaget. Ved ankeutvalgets beslutning 3. desember 2014 ble det derfor bestemt at det foreløpig ikke forhandles om spørsmålet om fradragsrett etter skatteloven § 6-1, jf. tvisteloven § 30-14 tredje ledd.

- (12) For øvrig står saken i det vesentlige i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (13) Den ankende part - *staten ved Skatt øst* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (14) Det er feil rettsanvendelse når lagmannsretten har lagt til grunn at Solérs arbeid og kapitalinnskudd i fotballklubben og selskapene kan anses som hans personlige virksomhet. Etter rettspraksis kan aktivt eierskap ikke gi grunnlag for tapsfradrag i medhold av skatteloven § 6-2. Aktivitetene inngår i selskapets virksomhet og kan ikke anses som virksomhet for aksjonæren personlig. Aksjonæren er bare eier av et kapitalobjekt, og inntekter fra dette objektet beskattes som kapitalinntekt. Solérs aktivitet kan ikke likestilles med såkalt «venture-virksomhet», hvor investering skjer i en helt annen skala og med midler fra eksterne investorer. Bedømmelsen må bli den samme uavhengig av om aksjonæren har en formalisert rolle i selskapet. Kravet til aktivitetens omfang og varighet er med dette ikke oppfylt.
- (15) Solérs aktivitet har inngått som en del av selskapenes virksomhet og har bidratt til overskudd eller underskudd i disse. Hans økonomiske interesse har bare vært avledet av selskapenes. Aktiviteten er dermed ikke utøvd for Solérs regning og risiko.
- (16) Aktiviteten har heller ikke vært egnet til å gå med overskudd. Det er den samlede aktiviteten i Start Toppfotball og Start Stadion som har skapt selvstendige inntekter og kostnader. Solérs innsats har inngått som en brikke her og har følgelig ikke vært egnet til å skape overskudd for ham personlig.
- (17) Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:
- «1. Lagmannsrettens dom oppheves.  
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»
- (18) Ankemotparten - *Erik Francisco Solér* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (19) Lagmannsrettens dom er riktig i resultat og begrunnelse, likevel slik at det skulle vært tilkjent fulle sakskostnader for tingretten. Når en aksjonær arbeider i et selskap, er utgangspunktet at dette anses som selskapets virksomhet. Men etter en konkret vurdering kan eierens aktivitet likevel bedømmes som personlig virksomhet, også hvis aktiviteten bare knytter seg til ett selskap. Her må det foretas en avgrensning mot såkalt passiv kapitalforvaltning. Virksomhetsbegrepet er dynamisk og må ta opp i seg endringer i næringslivet. I dette tilfellet er selskapene utviklet i henhold til en langsiktig strategi, med betydelig risiko, men også utsikter til stor gevinst. Kravet til aktivitetens omfang og varighet er oppfylt.
- (20) Aktiviteten var egnet til å gå med overskudd. Den tok sikte på å øke verdien av aksjene i Start Toppfotball og underliggende selskaper. Verdiøkning kunne gi grunnlag for utbytte og gevinst ved salg av aksjene. Verdiutviklingen var faktisk også god en periode - nye investorer kom inn, og det ble gitt utbytte.

- (21) Investeringsaktiviteten foregikk for Solér's regning og risiko. Han måtte sammen med Ravnaas kausjonere for låneopptak i Nye Start, noe som var nødvendig for fortsatt drift. Dermed økte han sin personlige risiko betydelig og ble påført et direkte tap. Solér dekket også utgifter til reiser mv. selv.
- (22) Erik Francisco Solér har lagt ned slik påstand:
- «1. Anken forkastes.  
2. Erik Solér tilkjennes fulle saksomkostninger for tingretten og Høyesterett.»
- (23) **Jeg er kommet til** at anken må forkastes.
- (24) Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1, som gir fradragsrett for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». § 6-2 inneholder bestemmelsene om fradragsrett for tap. Første ledd gjelder tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet. I andre ledd første punktum heter det:
- «Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.»
- (25) Spørsmålet i saken slik den står for Høyesterett er om vilkårene for fradragsrett etter denne bestemmelsen er oppfylt. I Rt-2005-1157 Commercial Buildings presiserer førstvoterende hva som nærmere lå i den tilsvarende bestemmelsen i skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav d. Han uttaler i avsnitt 45 at «[f]radrag forutsetter at skattyteren driver virksomhet, at det foreligger et endelig tap og at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skattyterens egen virksomhet». Dette må gjelde også for vurderingen etter skatteloven § 6-2.
- (26) I denne saken er det enighet om at tapet er endelig konstatert. Som nevnt har staten for Høyesterett heller ikke bestridt at den nødvendige tilknytning foreligger. Fradragsretten avhenger dermed utelukkende av om Solér har lidt tapet «i virksomhet». Partene har ved vurderingen av dette spørsmålet valgt ikke å problematisere at Solér's eierskap i Start Toppfotball var indirekte gjennom holdingselskapet Nye Start.
- (27) Som nevnt i Rt-2013-421 Tronviken avsnitt 31, inneholder skatteloven ingen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet er virksomhet i skattelovens forstand, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov side 48. Skjønnsmomentene er angitt samme sted i proposisjonen. Her fremkommer at det for det første må være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Denne aktiviteten må videre være utøvd for skattyterens regning og risiko. Endelig må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.
- (28) Det første kriteriet er altså at det må være utøvd en aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Statens anførsel er her at en aksjonær's aktivitet til beste for selskapet, alltid må regnes som selskapets virksomhet. Aktiviteten kan ikke samtidig danne grunnlag for

virksomhet på aksjonærens hånd - selv om den skulle gå langt ut over det som naturlig utøves under en posisjon som styreleder eller daglig leder. Staten erkjenner at såkalte «venture-selskaper» driver virksomhet, men da fordi de har mange ansatte som vurderer investeringsobjekter og innhenter ekstern kapital. Spørsmålet er om staten kan gis medhold i sin tolkning av virksomhetsbegrepet i skatteloven § 6-2.

- (29) Staten har anført at den nevnte begrensningen følger av rettspraksis og har for det første fremhevet Rt-1937-413 Borthen. Skattyter var her disponent i et aksjeselskap, som igjen sto som disponent for tre skipsaksjeselskaper. Han gjorde gjeldende at han personlig var disponent for skipsaksjeselskapene, og at han dermed drev virksomhet som kunne gi grunnlag for fradrag. Dette fikk han ikke medhold i - Høyesterett fant at det var aksjeselskapet som drev virksomhet som disponent.
- (30) En lignende problemstilling var oppe i Rt-1980-1436 Kahrs. Kahrs var disponent i et selskap eid av ham selv og familiemedlemmer. Aksjekapitalen gikk tapt, han måtte innfri en selvskyldnerkausjon og led tap på et lån til selskapet. Tapet ga ikke grunnlag for fradrag for tap i næring, idet Høyesterett kom til at virksomheten var drevet av selskapet, ikke Kahrs personlig. Førstvoterende slår i dommen fast «som den store hovedregel, at aksjonærs tap på aksjer i et selskap ikke kan føres til fradrag i næringsvirksomhet som aksjonæren selv driver».
- (31) Rt-1986-58 Asdahl gjelder først og fremst tilknytningskravet, men dommen har uttalelser av interesse også for virksomhetsbegrepet. På side 64 uttaler førstvoterende:
- «Det skatterettslige utgangspunkt er her at tap som rammer en aksjonær i et aksjeselskap ved at aksjene taper sin verdi, eller ved at han har ytet lån eller stilt garantier for selskapets gjeld, i alminnelighet ikke gir aksjonæren krav på fradrag i hans egen næringsinntekt. Det kan ikke stille seg annerledes om aksjonæren også engasjerer seg i styreverv eller konsulentoppdrag for selskapet. Selskapet er et selvstendig skattesubjekt, og tap i dets virksomhet kommer til fradrag i selskapets egen næringsinntekt. Unntak kan tenkes hvor aksjonæren - eller styremedlemmet/konsulenten - selv driver en næring som hans økonomiske engasjement i selskapet utgjør en del av, slik at tapet må ses på som en utgift til 'erhvervelse, sikrelse og vedlikeholdelse' av hans egen inntekt, jfr. skatteloven § 44 første ledd. Men praksis viser at det gjelder strenge vilkår for at en skattyter skal oppnå en slik fradragsrett. Det kreves at det består en særlig og nær tilknytning mellom hans engasjement i selskapet og hans egen næringsvirksomhet.»
- (32) Her gjentas altså utgangspunktet fra Kahrs-dommen, samtidig som Høyesterett presiserer at aksjonæren i særlige tilfelle kan anses å drive virksomhet. Dette ble fulgt opp i Quatro-dommen Rt-1990-958, som også først og fremst gjaldt tilknytningskravet. Her presiserte førstvoterende at «selve aksjonærposisjonen - det å erverve og eie aksjer, eventuelt også å handle med dem - ikke i seg selv sees på som en næringsutøvelse på aksjonærens hånd». I Rt-2008-145 Norsk Struts gjentar førstvoterende i avsnitt 37 at en aksjonær normalt ikke får fradrag i egen inntekt for tap på lån som aksjonæren har ytet til selskapet. Og i avsnitt 58 presiserer han under henvisning til Rt-1986-58 at en aksjonærs deltakelse i styring og drift av selskapet, ikke i seg selv gir grunnlag for fradragsrett for tap på lån.

- (33) Etter dette må det klare utgangspunktet være at aksjonærposisjonen ikke i seg selv kan anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det må gjelde selv om det utøves en aktivitet i form av kjøp og salg av aksjer, oppfølging av investeringen, deltakelse på generalforsamling osv. Tap lidt i forbindelse med en slik passiv kapitalforvaltning kan følgelig ikke gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-2. Staten har imidlertid erkjent at også forvaltning av en aksjeportefølje i særlige tilfelle kan anses som virksomhet, noe jeg er enig i. Jeg viser på dette punkt også til Lignings-ABC 2014/15 side 1569, hvor det heter at det må legges vekt på «om handelen ... er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse».
- (34) Som den store hovedregel vil ikke en aksjonærs tap på lån eller garanti til eget selskap være fradragsberettiget. Slik jeg forstår Kahrs-dommen og Asdahl-dommen, kan det imidlertid tenkes unntak. Ved den konkrete vurderingen må alle typer aktivitet tas i betraktning, se Lignings-ABC 2014/15 side 1569. Det er etter mitt syn sentralt at Borthen-dommen og Kahrs-dommen gjaldt aksjonærer som var ansatt i selskapene og mottok lønn for sitt arbeid. Dommene gir dermed ikke noe svar på problemstillingen i vår sak, hvor aksjonæren i det vesentlige har utøvd sin aktivitet utenfor rammen av slike posisjoner. Jeg kan på denne bakgrunn ikke være enig med staten i at rettspraksis *utelukker* fradragsrett etter § 6-2 for en aksjonær som utøver stor aktivitet til beste for selskapet.
- (35) Solér har fremhevet at virksomhetsbegrepet må ta opp i seg endringer i næringsliv og samfunnet for øvrig - det må være dynamisk. Rt-2005-1157 Commercial Buildings gir støtte for dette synet. I avsnitt 54 uttaler førstvoterende følgende om tilknytningskravet:
- «Selv om vurderingstemaet har vært det samme siden 1920-tallet, og i Rt-1976-1467 er presisert ved at det kreves en 'særlig og nær tilknytning', må likevel de konkrete vurderingene skje i lys av utviklingen i næringslivet.»
- (36) I avsnitt 55 heter det videre at tilknytningskravet «har et dynamisk element». Selv om vår sak ikke gjelder tilknytningskravet, har uttalelsen interesse. Førstvoterende finner for øvrig i avsnitt 55 støtte for sitt syn i et foredrag av daværende ekspedisjonssjef i Skattelovavdelingen Thorbjørn Gjølstad, inntatt i Utv. 1989 side 763. Gjølstad drøfter i foredraget om utviklingsselskaper - gjerne kalt «ventureselskaper» - kan sies å drive næring. På side 767 er konklusjonen at «ihvertfall de *mer* aktive og reelle utviklingsselskaper forholdsvis greit vil kunne få sin virksomhet klassifisert som næring».
- (37) Skatt øst har i fire bindende forhåndsuttalelser 26. mai 2008, 20. mai 2010, 4. oktober 2010 og 12. mars 2013 vurdert om aktivt eierskap kan gi grunnlag for personlig virksomhet. Alle uttalelser gjelder omdanning etter skatteloven § 11-20, uten at jeg kan se at det i seg selv fratar dem interesse i denne sammenheng. De har ellers det til felles at de gjelder skattytere som har investert i ett eller et fåtall selskaper, og som har utøvd et svært aktivt eierskap. Noen av dem har hatt formelle roller i selskapene, andre ikke. I samtlige tilfeller er det lagt til grunn at skattyterne har drevet personlig virksomhet.

- (38) Skattedirektoratet kom til motsatt konklusjon i BFU 7/14. Direktoratet la imidlertid avgjørende vekt på at aksjonæren var daglig leder og styremedlem, og at hans aktiviteter ikke gikk ut over det som naturlig hører til disse posisjonene. Uttalelsen synes å bygge på en forutsetning om at aksjonærens aktivitet til beste for selskapet etter en konkret vurdering kan anses som personlig virksomhet.
- (39) Forhåndsuttalelsene gir dermed uttrykk for et konsekvent syn. Praksis er imidlertid ikke omfattende nok til at den er en rettskildefaktor av særlig vekt. Uttalelsene har likevel interesse i kraft av sin argumentasjon. Ligningsmyndighetene foretar en konkret vurdering av aktivitetens omfang uten å streife det som er statens anførsel i foreliggende sak - at aktivt eierskap fra aksjonæren alltid må bedømmes som selskapets virksomhet.
- (40) Det er lagt til grunn at såkalte venture-selskaper driver virksomhet i skattelovens forstand. Som lagmannsretten påpeker, skaffer investorene i disse selskapene seg «kontrollerende innflytelse i investeringsobjektet, og ... jobber aktivt med å øke verdien gjennom restrukturering, operative og/eller strategiske justeringer». Dette er en aktivitet som etter sin art ikke skiller seg fra den en enkeltaksjonær kan utøve som aktiv eier. For meg er det da vanskelig å se at ikke også enkeltaksjonæren etter en konkret vurdering kan anses å drive virksomhet, hvis omfanget og varigheten tilfredsstiller de krav som må oppstilles.
- (41) Staten har gjort gjeldende at det vil utgjøre en tilfeldig forskjell dersom aktive eiere *uten* formell posisjon i selskapet skal kunne anses for å drive virksomhet og få fradrag for tap, mens eiere *med* slike posisjoner ikke kan det. Jeg er ikke uten videre enig i det. Når en ansatt mottar lønn for å utføre arbeidsoppgaver for sin arbeidsgiver, er det naturlig å si at dette skjer som en del av selskapets virksomhet. Dette er ikke like nærliggende når aksjonæren uten vederlag og uavhengig av posisjon bruker sin kompetanse, arbeidskraft og kapital til å utvikle selskapet.
- (42) Jeg kan heller ikke se at bevis- og avgrensningsproblemer er noe tungtveiende argument til støtte for statens syn. På dette området er det vanskelig å unngå skjønnsmessige og konkrete vurderinger.
- (43) Min konklusjon er etter dette at en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering kan anses som aksjonærens personlige virksomhet. Aktiviteten må med andre ord ikke alltid anses som en del av selskapets virksomhet, slik staten har gjort gjeldende. Men utgangspunktet må fortsatt være at passiv kapitalplassering ikke gir grunnlag for fradragsrett. Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og jeg antar at fradragsrett først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.
- (44) Dette bringer meg over til den konkrete vurderingen av omfanget og varigheten av Solér's aktivitet i selskapene og klubben. Lagmannsretten har som nevnt beskrevet et «særdeles aktivt eierskap» i perioden 2003-2008. Staten har ikke bestridt opplysningen i tingrettens dom om at Solér brukte 50-60 prosent av sin arbeidskapasitet til dette. Han var en periode styreleder i Start Toppfotball, men har ellers utøvd sin aktivitet uten formelle posisjoner og uten å ha mottatt lønn eller honorar. Jeg oppfatter det slik at staten - hvis det først legges til

grunn at aktiviteten må knyttes til Solér personlig og ikke selskapet - ikke bestrider at kravet til omfang og varighet er oppfylt.

- (45) Jeg ser det også slik at aktiviteten er utøvd for Solérs regning og risiko. Riktignok bidrar denne typen aktivitet i første omgang til at selskapets verdi øker, slik at aksjonærens interesse har en indirekte karakter. Men gjennom å investere og garantere for lån, har Solér tatt en betydelig personlig risiko, som har materialisert seg i et tap for ham. Lagmannsretten har lagt til grunn at han også har dekket kostnader ved reisevirksomhet og andre løpende utgifter selv.
- (46) Endelig mener jeg at Solérs aktivitet var egnet til å gå med overskudd. Vurderingstemaet blir her om hans innsats i form av kapital, garantier og arbeid etter en objektiv vurdering kunne gi ham overskudd. Lagmannsretten har etter bevisførselen besvart dette bekreftende, noe som må legges til grunn. Innsatsen var egnet til å gi avkastning og medførte også faktisk verdiøkning og avkastning en periode.
- (47) Jeg har etter dette kommet til at det ikke hefter feil ved lagmannsrettens rettsanvendelse. Statens anke må derfor forkastes.
- (48) Solér har vunnet saken og har krav på sakskostnader for alle instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Han har krevd fulle sakskostnader også for tingretten, men jeg har ikke grunnlag for å fravike de vurderinger som tingretten og lagmannsretten har gjort på dette punkt. For Høyesterett har Solér krevd sakskostnader med 218 750 kroner inkludert merverdiavgift. Kravet tas til følge.
- (49) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til Erik Francisco Solér 218 750 - tohundreogattentusensjuhundreogfemti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (50) Dommer **Noer**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (51) Dommer **Indreberg**: Likeså.
- (52) Dommer **Matheson**: Likeså.
- (53) Dommer **Øie**: Likeså.
- (54) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. *Anken forkastes.*
2. *I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til Erik Francisco Solér 218 750 - tohundreogattentusensjuhundreogfemti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

# Lagmannsrettsdommer

## SkN 15-061 Fradrag for tap på fordringer

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2 annet ledd

**Agder lagmannsrett:** Dom av 16. mars 2015, **sak nr.:** LA-2014-134116

**Dommere:** Lagdommer Jan Helliesen. Lagdommer Marianne Linnestad. Ekstraordinær lagdommer Rune Jensen. **Saksgang:** Larvik tingrett TLARV-2013-170883 - Agder lagmannsrett LA-2014-134116 (14-134116ASD-ALAG).

**Parter:** Johan L. Hetty Carlsen (advokat John Olav Auran) mot Staten v/Skatt Sør (advokat Haakon Borgen).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om et enkeltpersonforetak som var eier av et næringsbygg hadde krav på skattemessig fradrag for tap på fordringer mot to aksjeselskaper som eier av enkeltpersonforetaket var eneaksjonær i. Aksjeselskapene leide arealer i enkeltpersonforetakets næringsbygg, og saksøker hevdet at det var av hensyn til driften av næringsbygget at lånene var ytet. Lånene oversteg imidlertid den avtalte leien, og samlet sett så lagmannsretten det slik at det ikke er grunnlag for skattemessig fradrag, idet hovedformålet med lånene til selskapene var å utvikle driften i disse og ikke å fremme næringsbyggets interesser.

Saken gjelder spørsmålet om eier av et næringsbygg har krav på skattemessig fradrag i likningen for inntektsåret 2010 for tap på fordringer mot to aksjeselskaper skattyter var eneaksjonær i.

Fra midten av 1970-tallet drev Johan-Ludvig Hetty Carlsen næringsvirksomhet med salg av leker gjennom selskapet J. L. Carlsen AS. Virksomheten vokste og i 1985 flyttet selskapet inn i nye lokaler i Elveveien 23 i Larvik. Carlsen sto som personlig eier av bygget, fra 2005 gjennom enkeltpersonforetaket J. L. Carlsen Eiendom. Bygget var i underkant av 9 000 m<sup>2</sup> stort over to etasjer, fordelt mellom ca. 6 500 m<sup>2</sup> lager og ca. 700 m<sup>2</sup> kontorer i første etasje, og 1 600 m<sup>2</sup> i andre etasje. Av arealet i andre etasje var ca. 400 m<sup>2</sup> avsatt til kantine og det resterende areal til kontorer og show rom. J.L. Carlsen AS disponerte hele bygget og betalte årlig kr 5,5 million i leie.

I 2005 gikk J. L. Carlsen AS konkurs. Fra årsskiftet 2006, da selskapet Larvik Logistikkcenter AS kom inn som ny leietaker. Selskapet, som Carlsen selv sto bak, tegnet kontrakt på leie av hele første etasje med en leieperiode på 10 år fra 1. januar 2006. Leien beløp seg til kr 3, 334 million eks. mva. pr. år med et stipulert tillegg for leie av lagerutrustning og utstyr. Senere i 2006 solgte Carlsen Larvik Logistikkcenter AS uten at salget påvirket leieforholdet.

Selskapet Unsaco AS var utgått fra et eldre selskap. Carlsen overtok det utfisjonerte selskapet i 2004. Stiftelsesdatoen var 3. mars 2004, aksjekapitalen på kr 100 000, og selskapet sto for

agenturhandel bl.a. med møbler og tekstiler. Carlsen var eneaksjonær i selskapet. Året etter etablerte han selskapet Carlsen Leker AS. Selskapets stiftelsesdato var 19. mai 2005 med aksjekapital på kr 350 000 og med det registrerte formål å drive engroshandel med spill og leker. Carlsen var eneaksjonær også i dette selskapet.

Lokalene i næringsbyggets andre etasje sto tomme gjennom 2005. I 2006 kom Unsaco AS inn som leietaker i andre etasje med en kontraktsfestet leieperiode på 10 år fra 1. mai 2006 og årsleie på kr 203 125. Noe senere tegnet også Carlsen Leker AS kontrakt om leie av lokaler i andre etasje. Kontrakten var uten bindingstid med 3 måneders oppsigelse og en årsleie på 488 750 fra 1. januar 2007. Kontraktene er udaterte og signert av Carlsen både som utleier og leietaker.

De to selskapene gikk med betydelige tap, og i løpet av årene 2005 til 2010 tilførte Carlsen selskapene kreditt i form av lån og garantier med betydelige beløp. Likevel var egenkapitalen i Carlsen Leker AS tapt i 2009, og selskapet ble tatt under behandling som konkursbo i mai 2011 - en behandling som ble avsluttet ved innstilling av bobehandlingen i februar 2012. Også i Unsaco AS var sannsynligvis egenkapitalen tapt i 2009. Selskapet består imidlertid fremdeles, men nå som et «tomt» selskap uten noen form for aktivitet eller aktiva.

Selskapenes gjeldsforpliktelser mot Carlsen ble ikke betjent, og i likningen for inntektsåret 2010 fradragførte Carlsen kr 4,6 million som tap i næring med enkeltpersonforetaket L.J. Carlsen Eiendom som kreditor og Carlsen Leker AS og Unsaco AS som debitor for fordringen. Skatt sør varslet endringssak ved brev av 24. januar 2012, og ved vedtak den 12. april 2012 ble fradrag nektet. Nektelsen ble påklaget, men fastholdt av skatteklagenemnda under dissens (4-1) i utvidet avdeling.

Carlsen brakte saken inn for Larvik tingrett, som 24. april 2014 avsa dom med denne slutning:

- «1. Staten ved Skatt Sør frifinnes.
2. Johan-Ludvig Hetty Carlsen pålegges å betale Staten ved Skatt Sør sakskostnader med 71 793 - syttientusensyvhundreognittitre - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.»

Tingretten kom til at kravet om skattemessige tilknytning mellom eiendomsforetakets virksomhet og fordringene ikke var oppfylt, og den opprettholdt derfor likningsmyndighetenes vedtak.

Carlsen har i rett tid påanket tingrettens dom. Anken retter seg mot tingrettens bevisvurdering og rettsanvendelse. Staten v/ Skatt sør har imøtegått anken og ankeforhandling ble holdt 10. og 11. mars 2014. Carlsen møtte og forklarte seg. Det ble avhørt to vitner og foretatt den dokumentasjon som er nedtegnet i rettsboken.

Carlsen har for lagmannsretten frafalt anførselen om at tilknytningskravet må anses oppfylt ved den integrerte aktiviteten og eierstrukturen i eiendomsforetaket og i de to debitorselskapene. For øvrig står saken i all hovedsak i samme stilling som for tingretten.

Johan-Ludvig Hetty Carlsen har i korte trekk gjort gjeldende:

Formålet med å tilføre Carlsen Leker AS og Unsaco AS kapital var å fremme virksomheten i enkeltpersonforetaket J. L. Carlsen Eiendom. Det var viktig med aktivitet i bygget både med henblikk på utleie og salg, og kravet til en særlig og nær næringstilknytning må anses sannsynliggjort. Hovedformålet med å etablere de to selskapene i næringsbygget og å tilføre selskapene kapital var ikke å oppkapitalisere selskapene med henblikk på å starte ny eller utvide virksomheten, men å få aktivitet i byggets andre etasje. Dette ville bidra til å gjøre bygget mer attraktivt for utleie eller salg og derved høyne verdien. Riktignok var det også et ønske fra Carlsens side å få selskapene økonomisk på fote slik at de kunne betjene sine forpliktelser, men dette var ikke den dominerende motivasjon for kapitaltilførselen.

Carlsen har helt siden 2005 gjort gjentatte forøk på å selge bygget, men uten å oppnå akseptabel pris. Salg av fast eiendom inngår som en naturlig del av virksomheten i enkeltpersonforetaket, og kontakten med Christian Holmesland og salget av en nærliggende ca. 32 mål stor næringstomt i 2004 bekrefter dette. Salg og utleie av fast eiendom må for øvrig sees som deler av samme virksomhet. Det er tale om disposisjoner over ett og samme driftsmiddel, og i skattemessig forstand må da salg og utleie likestilles i forhold til virksomhetsbegrepet. Det faktum at næringsbygget ennå ikke er solgt, er ikke avgjørende for vurderingen. Det er vist til Zimmer, Lærebok i skatterett 5. utgave s. 127.

De to selskapene ble tilført overskuddskapital fra enkeltpersonforetaket. Carlsens tanke var å plassere overskuddet som midlertidige kapital i de to selskapene. Kredittene var forutsatt betjent gjennom den årlige betalingen av leie. Tapet som oppsto ved at leien uteble, vil i denne situasjon normalt måtte anses å være lidt i næring. Det er vist til Lignings ABC 2014-2015 s. 1234 pkt. 10.6.

Skatteklagenemndas vedtak hviler på feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse hva angår spørsmålet om tilknytningskravet er oppfylt. Det er vist bl.a. til at nemnda har sett helt bort fra salgsaspektet, den har tatt feil i sin vurdering av Carlsens engasjement for å fremme eiendomsforetakets interesser og hans motiv med kreditten til de to selskapene. Nemndas vurdering av sammenhengen mellom de to selskaperens tilstedeværelse i bygget og foretakets verdi og virksomhet anføres å være mangelfull.

Det foreligger her slik nær tilknytning mellom fordringene mot de to selskapene og næringsvirksomheten gjennom enkeltpersonforetaket J.L. Carlsen Eiendom, at han har krav på skattemessig fradrag.

Det er nedlagt slik påstand:

- «1. Vedtaket fra skatteklagenemnda for inntektsåret 2010 datert 19.04.2013 mot Johan-Ludvig Hetty Carlsen oppheves.
2. Ved ny ligning av Johan-Ludvig Hetty Carlsen legges det til grunn at det for tap overfor Unsaco AS og Carlsen Leker AS foreligger skattemessig fradragsrett.
3. Staten ved skatt sør dømmes til å betale til Johan-Ludvig Hetty Carlsen sakskostnader for tingretten og lagmannsretten innen 14 - fjorten - dager etter dommens forkynnelse med tillegg av lovens rente fra forfall og til betaling skjer.»

Staten v/ Skatt sør har i korte trekk gjort gjeldende:

Carlsens kreditter til Carlsen Leker AS og Unsaco AS fremstår som en oppkapitalisering av selskapene med det formål å utvikle driften i disse. Carlsen Leker AS ble etablert for å videreføre virksomheten i det tidligere J.L. Carlsen AS, mens Carlsen åpenbart håpet at agenturselskapet Unsaco AS også ville utvikle seg positivt.

Allerede på tidspunktet for inngåelsen av leieforholdet var selskapene ute av stand til å betale den kontraktsmessige leien, og utviklingen viste at selskapene bare betalte deler av leien på tross av den massive kapitaltilførselen. Det vesentligste av hans tilskudd gikk åpenbart til andre formål enn å styrke virksomheten i eiendomsforetaket. Carlsens disposisjoner fremstår for øvrig ikke som en rasjonell måte å skaffe seg leieinntekter på. Det er her tale om helt uegnede og irrasjonelle valg av virkemidler, hvilket i seg selv taler mot at det dominerende motiv har vært å fremme enkeltpersonforetakets interesser. Det samme gjør seg gjeldende i forhold til vurderingen av hans kredittgivning som en midlertidig kapitalplassering til fordel for næringsbygget.

Salg av fast eiendom ligger utenfor foretakets formål. Den salgsaktivitet Carlsen har utvist gjennom årene er uansett for beskjedne til å bli ansett som næringsvirksomhet i forhold til skatteloven § 6-2.

Ovennevnte leder til at Carlsen med rette er nektet skattemessig fradrag for de oppgitte tap.

Det er nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Skatt sør tilkjennes omkostninger for lagmannsretten.»

**Lagmannsretten** er kommet til det samme resultat som tingretten og skal bemerke:

Den aktuelle bestemmelse er skatteloven § 6-2 annet ledd som gir fradragsrett «for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordringer.» Bestemmelsen er en videreføring av tidligere skattelovs § 44 første ledd bokstav d, og praksis knyttet til den tidligere bestemmelsen er derfor relevant for de spørsmål saken reiser.

Bestemmelsen oppstiller tre hovedvilkår som alle må være oppfylt for å oppnå fradragsrett; kreditor for fordringen må utøve næringsvirksomhet, tapet må være endelig konstatert og fordringen må ha tilstrekkelig tilknytning til kreditors næringsvirksomhet.

Det er enighet om at Carlsen driver næringsvirksomhet gjennom J.L. Carlsen Eiendom og at fordringene mot de to aksjeselskapene må anses tapt med endelig virkning på tidspunktet for likningen for inntektsåret 2010. Tvistetemaet i saken er derfor om tilknytningskravet mellom fordringen og virksomheten i eiendomsforetaket er oppfylt. Den skattemessige bedømmelsen vil bero på en konkret vurdering der hovedmotivet med kapitaltilførselen basert på en objektiv bedømmelse av bevisene, vil være avgjørende for utfallet. Ofte vil det ikke bare være ett, men flere motiv bak skatteyters disposisjoner. Det er da det dominerende motiv som vil være styrende for den skattemessige bedømmelsen. Konkret er det gjennom rettspraksis fastslått at det må foreligge en særlig og nær tilknytning mellom fordring og skatteyters egen virksomhet for at han skal kunne innrømmes fradragsrett for tap.

Denne rettsoppfatning er kommet til uttrykk i flere rettsavgjørelser. I Rt-1986-1033 (Lervik/Nesheim) uttales det (s. 1035):

«Utgangspunktet her er klart nok: Det tap en aksjonær i et aksjeselskap blir påført ved at aksjene taper sin verdi, eller som følge av lån til eller garantistillelse for selskapet, kan i alminnelighet ikke føres til fradrag i aksjonærens egen næringsinntekt. Skal noe annet gjelde, må det være fordi det - etter en konkret bedømmelse - har vært en særlig og nær tilknytning mellom aksjonærens egen virksomhet og hans økonomiske engasjement i selskapet, i den forstand at dette engasjement har tatt sikte på å fremme aksjonærens egen næring. Bare da ansees tapet som lidet i «næring eller forretningsforetagender».

I Rt-2005-1157 (Commercial Buildings AS) avsnitt 47 oppsummeres rettstilstanden slik;

«Generelt gjelder at det stilles relativt strenge vilkår for at aksjer skal anses eiet i næring. Det kreves «en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet og aksjonærenes egen virksomhet», se førstvoterendes uttalelse i Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi). Dette er et utgangspunkt som også er lagt til grunn i senere rettsavgjørelser. Utenfor enkelte typetilfeller må det foretas en konkret vurdering, på grunnlag av flere momenter. Har motivet, eller det dominerende motiv, vært hensynet til egen virksomhet, er aksjene blitt ansett som eiet i næring. Se Rt-1977-143 (Hav og Havtank) og Rt-1983-923 (West Coast Trading) der det også ble lagt vekt på enkelte andre forhold. Har det dominerende motiv vært kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, er resultatet blitt det motsatte, se Rt-1934-347 (Jerndahl), Rt-1982-501 (Awilco) og Rt-1986-1033 (Lervik/Nesheim). I Rt-1986-58 (Asdahl) ble presisert at vurderingen av motivet må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, og ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter har hatt. I enkelte dommer synes man å ha tatt utgangspunkt i en ren objektiv vurdering av om aksjeervervet har vært nødvendig, eller iallfall av vesentlig betydning for skattepliktiges egen virksomhet, se bl.a. Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi) og Rt-1988-1244 (Osmond) ... .»

I avsnitt 48 uttales det videre:

«Sitatet viser at det kreves en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet - her fordringen - og skattyterens egen virksomhet. Det tas utgangspunkt i at et aksjeselskap og aksjonærene er forskjellige skattesubjekter ... .»

Lagmannsretten viser også til Rt-2008-145 (Norsk Struts) der en del gårdbrukere ble nektet fradrag for tap på fordringer mot et aksjeselskap som skulle drive med oppdrett av struts. Gårdbrukernes anførsel om bransjelikhet, leveranser til selskapet og omstillingsbehov i landbruket som grunnlag å gi skattemessig fradrag, førte ikke frem. Høyesteretts flertall kom til at gårdbrukernes hovedmotiv var å etablere ny virksomhet som i hovedsak var forskjellig fra gårdsdriften. Dommen gir anvisning på en streng vurdering av tilknytningskriteriet.

Lagmannsretten vurderer på samme måte som tingretten at tilknytningen mellom Carlsens virksomhet gjennom næringsbygget og fordringene mot de to selskapene ikke oppfyller de strenge kriteriene for skattemessig fradrag.

Først vil lagmannsretten peke på at det har formodningen mot seg at en forretningsmann av Carlsens format ville benytte overskuddet fra sitt private foretak til å finansiere de to selskapenes forpliktelser etter husleieavtalen, om formålet var å fremme næringsbyggets interesser. Dette ville si så fall innebære at beløpene ville bli beskattet flere ganger.

Det vises videre til at hele første etasje var leiet ut og at Unsaco AS og Carlsen Leker AS til sammen la beslag på ca. 1000 kvm, eller rundt 12 prosent av det samlede areal. Av de ca. 1 600 m<sup>2</sup> i byggets andre etasje, sto det da tilbake ca. 600 m<sup>2</sup>, hvorav 400 m<sup>2</sup> kantine. Det Carlsen oppnådde av tilleggsaktivitet, og det han også optimalt kunne ha oppnådd med sine betydelige overføringer, var således meget beskjedent. Hans anførsel om at lånene ble gitt for å sikre utleie av det resterende areal ville derfor bare ha marginal betydning for hvilke inntekter han vill få av næringsbygget. Mangelen på forholdsmessighet mellom kapitaloverføringen og hva hans private foretak optimalt kunne oppnå, taler i seg selv imot at det var eiendomsforetakets interesser han tok sikte på å ivareta.

Selvangivelsene viser at i perioden 2007 til 2009 beløp Carlsens fordring mot Carlsen Leker AS seg til kr 1 312 680 (i 2007), kr 421 703 i 2008 og ikke rapporterte lån i 2009, mens tilsvarende tall for Unsaco AS var kr 3 377 537 i 2007, kr 3 377 537 i 2008, kr 2 438 755 i 2009. I samme periode betalte Carlsen Leker AS leie med kr 71 500 i 2007, kr 398 894 i 2008 og kr 355 795 i 2009. Unsaco AS betalte leie med kr 40 764 i 2007, men senere betalte selskapet overhodet ingen leie. Den kontraktsmessige årsleien var på henholdsvis kr 203 125 (Unsaco AS) og 488 750 (Carlsen Leker AS). De to selskapene betalte altså til sammen kr 866 950 kr. i leie i løpet av de aktuelle tre år, mens de skulle ha betalt kr 2 075 625. Leien de betalte utgjorde ca. 41 prosent av den kontraktsfestede leie. I 2007 utgjorde leien de betalte noe over 2,3 prosent av fordringenes pålydende, mens i 2008 og 2009 steg den prosentvise andel til noe over 10 prosent. Tallene viser at lån og kreditter oversteg det selskapene trengte for å innfri sine leieforpliktelser, mens differansen mellom fordringenes størrelse og den leie de faktisk betalte var vesentlig større. Også variasjonene i fordringenes størrelse fra det ene året til det neste understøtter at kapitaltilførselen ikke hang sammen med forpliktelsene overfor eiendomsforetaket. Kredittene Carlsen tilførte selskapene må derfor i all hovedsak ha blitt benyttet som driftskapital i selskapene. Dette må ha skjedd med Carlsens vitende og vilje, og det fremstår som overveiende sannsynlig at det dominerende formål med kapitaltilførselen derfor var å utvikle de to selskapene. Det hører med i helhetsbildet at Carlsens fordringer mot selskapene beløp seg allerede i 2005, altså før leieforholdet ble etablert, til kr 809 424.

Den betydelige forskjellen det var mellom de beløp som ble tilført de to selskapene og de inntekter eiendomsforetaket fikk tilbake i form av leie, understøtter altså den oppfatning at Carlsens pengeoverføringer i realiteten var en styrt oppkapitalisering av de to selskapene med henblikk på å bygge opp nye inntektskilder. I forhold til virksomheten i J. L. Carlsen Eiendom er det tale om en helt annen type næring. Etableringen av Carlsen Leker AS i 2005 må for øvrig sees i lys av den forretningsvirksomhet Carlsen hadde drevet siden 1970-tallet gjennom J.L. Carlsen AS. Carlsen Leker AS ble etablert rett etter konkursen i J.L. Carlsen AS, og selskapet fremstår som en ren videreføring av driften i det konkursrammede selskapet. Carlsen bekreftet da også i sin partsforklaring at det var hans ønske å kunne fortsette å selge spill og leker gjennom det nystiftede selskapet. Det fremstår da overveiende sannsynlig at det å etablere et levedyktig

selskap innen en bransje han kjente godt, var det dominerende motiv for den kapitalen han tilførte selskapet.

Samlet sett ser lagmannsretten det da slik at det ikke er grunnlag for skattemessig fradrag, idet hovedformålet med Carlsens lån til selskapene var å utvikle driften i disse og ikke å fremme næringsbyggets interesser. Derved foreligger det ikke slik særlig og nær tilknytning mellom fordringene mot de to selskapene og virksomheten i eiendomsforetaket som kreves etter skatteloven § 6-2 annet ledd.

Carlsen har gjort gjeldende at det var viktig for ham å ha aktiviteten oppe i bygget med henblikk på et eventuelt salg. Med det resultat lagmannsretten er kommet til, får salgsspektet ingen betydning for utfallet. Det skal likevel tilføyes at lagmannsretten ikke kan se at de to selskaperes leieforhold kan ha hatt noen nevneverdig betydning for eiendommens salgsverdi. Arealet de beslagla var som nevnt beskjedent, leiekontraktene for begge selskaper var gjenstand for mislighold gjennom hele leieperioden, de to selskapene genererte ikke nevneverdige inntekter og egenkapitalen var tapt i 2009/2010. Dette er momenter man må anta ville svekke interessen for potensielle interessenter. Carlsen sto dertil både som utleier og leietaker i bygget, hvilket man må anta var egnet til å vekke ytterligere mistenksomhet i markedet. Lagmannsretten kan være enig i at full aktivitet normalt vil ha en positiv virkning på verdien av et næringsbygg, men det gjør seg ikke gjeldende med tilstrekkelig styrke i vår sak.

Lagmannsretten kan videre ikke se at et foretak som er opprettet med formålet «[d]rift og utleie av fast eiendom» har salg av utleieobjektet som en naturlig del av sin virksomhet. Et salg vil her innebære en avvikling av den virksomhet foretaket var etablert for. Riktignok var det oppgitt ved registreringen «[s]alg av relaterte tjenester» som en del av formålet med virksomheten, men «relaterte tjenester» må her henspille på noe helt annet enn salg av eiendommen.

Anken har etter dette ikke ført frem og Staten v/Skatt sør må tilkjennes saksomkostninger for lagmannsrett i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd, idet det ikke er grunnlag for unntak etter § 20-2 tredje ledd. Advokat Haakon Borgen har på vegne av Staten v/Skatt sør fremlagt omkostningsoppgave som er forelagt motparten uten innvendinger. Advokat Borgens salærøppgave legges til grunn

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning:*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I saksomkostninger for lagmannsrett betaler Johan-Ludvig Hetty Carlsen til Staten v/Skatt Sør 113 420 - etthundreogtrententusenfirehundreogtyve - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.*

## SkN 15-062 Tegningsretter til aksjer - arbeidsgiveravgift

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1 og § 5-10. Folketrygdloven § 23-2.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 11. mai 2015, **sak nr.:** LB-2014-145049

**Dommere:** Lagdommer Ragnar Eldøy, lagdommer Petter Ringnes, tilkalt dommer, tingrettsdommer Bjørn Feyling. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2011-132796 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-145049 (14-145049ASD-BORG/02).

**Parter:** Terratec AS (advokat Sven Olav Larsen) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

**Sammendrag:** Ved stiftelsen av et selskap stilte tre aksjonærer, som også var ansatt i selskapet, tilleggssikkerhet for deler av selskapets lån. Som kompensasjon for sikkerhetsstillelsen inngikk de avtale med selskapet om rett til tegning av aksjer til pari kurs. To av aksjonærene gjorde tegningsrettighetene gjeldende, og tegnet seg for et antall aksjer hver til pari kurs, en kurs som lå langt under markedsverdien. Skattemyndighetene mente at fordelene var innvunnet ved arbeid, og økte arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for selskapet med differansen mellom tegningskursen og virkelig verdi på aksjene. Lagmannsretten kom til at verdien av tegningsrettighetene ikke var vunnet ved arbeid. Tegningsrettighetene var gitt som kompensasjon for at de hadde stilt sikkerhet for selskapets gjeld, og det var da ikke grunnlag for å øke selskapets arbeidsgiveravgiftsgrunnlag. Ligningen ble opphevet.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for Terratec AS for inntektsåret 2007.

### Sakens bakgrunn

Terratec AS («Terratec») ble stiftet 13. november 2003 med en aksjekapital på kr 120 000,- fordelt på 120 aksjer pålydende kr 1 000,- pr aksje. Selskapets formål er å utføre kartlegging, landmåling og innsamling av data med flybårne sensorer, samt konsulenttjenester innenfor tilhørende fagområder. Selskapet ble stiftet av 12 tidligere ansatte i Fjellanger Widerøe Geomatics AS («FWG»), for om mulig å videreføre deler av virksomheten i FWG i det nye selskapet. FWG hadde noe tidligere i 2003 gått konkurs. De 12 stifterne tegnet seg for 10 aksjer hver.

Den 20. desember 2003 ble det foretatt en aksjekapitalforhøyelse i Terratec. Kapitalforhøyelsen ble gjennomført som en rettet emisjon mot tidligere ansatte i FWG. Selskapets aksjekapital utgjorde etter det kr 1 687 000 fordelt på 1 687 aksjer pålydende kr 1 000,- pr aksje. Etter emisjonen hadde selskapet 24 aksjonærer, hvorav samtlige hadde bakgrunn som tidligere ansatte i FWG. Øivind Aase og Erik Hagbø eide henholdsvis 410 og 150 aksjer i selskapet etter emisjonen. Begge var sammen med flere andre med på etableringen av Terratec og på å få virksomheten i gang. Aase ble formelt ansatt i selskapet først i juni 2004 - som daglig leder - og Hagbø ble formelt ansatt i selskapet i mars/april samme år. Både Aase og Hagbø har vært og er medlemmer i selskapets styre, og Hagbø har tidligere også vært styreleder.

Kort tid etter stiftelsen av Terratec ble det innledet forhandlinger med FWGs konkursbo om å kjøpe ut deler av virksomheten i det konkursrammede selskapet. Terratec henvendte seg samtidig til en rekke forskjellige banker for om mulig å få finansiering til et slikt utkjøp og oppstart av

drift. Selskapet kom etter hvert til enighet med konkursboet om en kjøpesum på ca. to millioner kroner, og fikk lånetilsagn fra daværende Bank 1 Oslo AS som eneste bank. Etter det opplyste krevde imidlertid banken - etter at selskapet hadde inngått avtale med konkursboet og etter at lånetilsagn var gitt - tilleggssikkerhet for lånet. Dette skapte utfordringer for selskapet som løste seg ved at Aase, Hagbø og ytterligere en aksjonær i selskapet, Lars Lønaas, stilte sikkerhet for selskapets lån med kr 300 000,- hver. Aase og Hagbø stilte sikkerhet i form av pant i sine private boliger.

Det ble inngått aksjonæravtale vedrørende eierskapet i Terratec 15. februar 2004. Samme dag ble det også inngått en tilleggsavtale til aksjonæravtalen, hvor det ble vist til at Aase, Hagbø og Lønaas hadde stilt sikkerhet i forbindelse med selskapets lånefinansiering. Tilleggsavtalens punkt 2 lyder slik:

#### Kompensasjon

For sikkerhetsstillelsen, den binding dette innebærer i forhold til disponering av panteobjektene for eieren og den ekstra risikoeksponering som foreligger, skal det gjøres endring i Avtalens § 2.1 derved at garantiaksjonærene skal ha sær rettigheter som følger:

- A) Ved tildeling av utbytte, skal garantiaksjonærene forlods motta til fordeling seg i mellom i det forhold de har garantert, utbytte som tilsvarer akkumulert renteutgift til långiver på utbyttetidspunktet. (eller alternativt den provisjon som banken tar på bankgaranti)
- B) Garantiaksjonærene kan på ethvert tidspunkt etter inngåelse av denne tilleggsavtale, kreve at det skjer en rettet emisjon til dem til pari kurs med det antall aksjer som hver av dem har stilt pant for.

Hagbø solgte 31. januar 2004 sine aksjer til moren, og Aase solgte samme dag 250 aksjer til sin søster. Enkelte småaksjonærer solgte også aksjer, slik at aktive aksjonærer eide færre enn 2/3 av aksjene. Samtlige aksjer ble solgt til pålydende, altså kr 1 000 pr aksje. Hagbø og Aase kjøpte 31. oktober 2006 tilbake aksjene de hadde solgt for henholdsvis kr 2 000 og kr 1 500 pr aksje. Transaksjonene ble gjort for å gå klar av delingsmodellen.

Ved brev 30. september 2006 til styret i Terratec krevde Hagbø under henvisning til tilleggsavtalen punkt 2 B at det skulle gjennomføres en rettet emisjon mot ham for aksjer til pari kurs tilsvarende kr 300 000. Ved brev av 14. oktober 2006 til selskapets styre fremsatte Aase et tilsvarende krav for sin del.

Senere samme høst slettet Bank 1 Oslo AS sikkerhetsstillelsene fra Aase, Hagbø og Lønaas.

Kravene om rettet emisjon fra Aase og Hagbø skulle behandles på ordinær generalforsamling i Terratec 28. juni 2007. Samme dag som generalforsamlingen skulle avholdes gjorde også Lønaas krav gjeldende etter tilleggsavtalen punkt 2 B.

Generalforsamlingen vedtok at det skulle gjennomføres rettet emisjon mot Aase og Hagbø med 300 aksjer hver til pari kurs. Selskapets aksjekapital utgjorde etter dette kr 2 287 000 fordelt på 2 287 aksjer. Lønaas' krav, som ble behandlet senere av selskapets organer, ble ikke tatt til følge.

Ved kapitalforhøyelsen ble det lagt til grunn at omsetningsverdien pr aksje var kr 2 000 kroner. Det ble innberettet kr 300 000 som lønn for både Aase og Hagbø, beregnet ut fra at de hadde oppnådd en fordel ved kjøp av aksjene på kr 1 000 pr aksje. Terratec betalte arbeidsgiveravgift av totalbeløpet på kr 600 000.

Skattekontoret tok i mai 2008 opp med Terratec at vederlaget Aase og Hagbø hadde betalt ved tilbakekjøpet av aksjer i 2006 og den verdi på aksjene som var brukt ved fastsettelse av fordelene ved emisjonen i 2007, framsto som lav ut fra selskapets drift/regnskap, og ba om kopi av takst-/verdivurderinger ved transaksjonene. Selskapet redegjorde skriftlig for hvordan aksjeverdien var fastsatt ved emisjonen, og pekte blant annet på at det hadde skjedd to aksjeoverdragelser i 2006 og 2007, hvor det var lagt til grunn priser på henholdsvis kr 1 500 og kr 2 000 pr aksje.

Skattekontoret vedtok 9. februar 2010 i endringssak å øke grunnlaget for Terratecs arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2007 med kr 2 344 000. Begrunnelsen var at aksjene Aase og Hagbø hadde ervervet ved emisjonen i 2007 hadde blitt fastsatt med for lav verdi ved tegningen, og at verdien skulle ha vært satt til en matematisk andel av bokført verdi på tegningstidspunktet. Terratec hadde pr 31. desember 2004 en bokført egenkapital på kr 10 291 235, kr 13 904 365 pr 31. desember 2005, kr 20 257 543 pr 31. desember 2006 og kr 26 522 666 pr 31. desember 2007.

Terratec påklaget vedtaket. Skatteklagenemnda fastholdt ligningen i vedtak 17. mars 2011. Også skatteklagenemnda la til grunn at aksjeoverdragelsene som dannet grunnlaget for selskapets vurdering av aksjenes verdi ikke kunne brukes som mål på markedsverdien.

Terratec reiste ved stevning 22. august 2011 til Asker og Bærum tingrett søksmål mot staten v/Skatt øst med påstand om at ligningen for 2007 skulle oppheves for så vidt gjaldt økningen i arbeidsgiveravgiften. I stevningen ble det gjort gjeldende at det ikke var grunnlag for å fastsette høyere verdi på aksjene Aase og Hagbø hadde ervervet ved emisjonen enn de kr 2 000 pr aksje som var innberettet («verdsettelsesspørsmålet»). Staten v/Skatt øst tok til motmæle.

Kort tid før hovedforhandlingen i tingretten gjorde Terratec gjeldende som ny anførsel at ligningsvedtaket også måtte oppheves fordi en eventuell fordel ved aksjetegningen uansett ikke er skattepliktig, fordi den ikke er å anse som «vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1 («skattepliktsspørsmålet»). Staten v/Skatt øst gjorde gjeldende at denne anførsel ikke kunne behandles av domstolene.

Tingretten kom til at anførselen vedrørende skattepliktsspørsmålet ikke hadde vært fremsatt under saksbehandlingen for skatteklagenemnda, og at den da ikke kunne påberopes under den etterfølgende domstolsbehandlingen. Etter tingrettens oppfatning var følgelig adgangen til å påberope anførselen tapt. Terratec fikk heller ikke medhold i innsigelsene knyttet til verdsettelsen av fordelene.

Asker og Bærum tingrett avsa 20. februar 2012 [TAHER-2011-132796] dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Terratec AS betaler kr 151.500,- - kroner ethundreogfemtientusenfemhundre- i sakskostnader til Staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse

Terratec anket til lagmannsretten, som var enig med tingretten i at anførselen knyttet til spørsmålet om det var oppnådd noen fordel vunnet ved arbeid, ikke kunne prøves av domstolene. Selskapet fikk heller ikke medhold i sine anførsler vedrørende verdsettelsesspørsmålet.

Borgarting lagmannsrett avsa 5. desember 2013 [LB-2012-74636] dom med slik domsslutning:

1. Anken forkastes.
2. Terratec AS betaler innen to uker fra forkynnelsen av dommen til staten v/ Skatt øst sakskostnadene for lagmannsretten med 102 812 - etthundreogtotusenåttehundreogtolv – kroner.

Terratec anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjaldt skattepliktspørsmålet, og det ble anført at det var uriktig av lagmannsretten ikke å behandle anførselen om at det ikke foreligger noen fordel vunnet ved arbeid. Verdsettelsesspørsmålet ble ikke påanket. Høyesteretts ankeutvalg tillot anket fremmet.

Ved Høyesteretts behandling av saken fikk Terratec medhold. Høyesterett kom til at skattepliktspørsmålet skulle ha vært behandlet av lagmannsretten og at lagmannsrettens dom derfor måtte oppheves. Det ble videre uttalt at lagmannsretten ved den fornyede behandling av saken må ta stilling til anførselen som hadde blitt avvist.

Høyesterett avsa 4. september 2014 [HR-2014-1758-A] dom med slik domsslutning:

1. Lagmannsrettens dom oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Terratec AS 150 091 – etthundreogfemtitten - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

Saken ble deretter returnert til lagmannsretten for fornyet behandling. Under saksforberedelsen for lagmannsretten var partene enige om at verdsettelsesspørsmålet var rettskraftig avgjort, og at det bare var skattepliktspørsmålet som skulle behandles ved lagmannsrettens fornyede behandling.

Ankeforhandling ble holdt 23. og 24. april 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. Øivind Aase møtte og avga partsforklaring på vegne av Terratec. Erik Hagbø var til stede i medhold av tvisteloven § 24-6 annet ledd og avga vitneforklaring. For Skatt øst møtte Veslemøy Grong og Glenn Thomas Sjøberg, jf. tvisteloven § 24-6. De avga ikke forklaring. I tillegg til Erik Hagbø ble det avhørt ytterligere fem vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**Ankende part, Terratec AS, har i hovedtrekk gjort gjeldende:**

Den fordel som Aase og Hagbø oppnådde ved å tegne aksjer i Terratec til pari kurs, som var lavere enn markedsverdien, er ikke skattepliktig etter skatteloven § 5-1, idet fordelene ikke er «vunnet ved arbeid». Ved vurderingen av om fordelene er vunnet ved arbeid er foranledningen for tildelingen avgjørende. Fordelen må være foranlediget av arbeidsinnsatsen, og arbeidstilknytning alene er ikke tilstrekkelig. Tegningsrettene til Aase og Hagbø ble tildelt ved tilleggsavtalen av 15. februar 2004. Det er derfor foranledningen for tildelingen på dette tidspunkt som er avgjørende for skattepliktsspørsmålet, og ikke den senere utøvelse av tegningsretten.

Aase og Hagbøs rett til å tegne aksjer til pålydende, var foranlediget av Terratecs akutte behov for ytterligere sikkerhetsstillelse i forbindelse med selskapets lånopptak fra Bank 1 Oslo AS for å finansiere erverv av konkursboet etter FWG. Aase og Hagbø, var sammen med Lønaas, de eneste som var villige til å stille opp som garantister. Som kompensasjon for den risiko garantistillerne påtok seg, ble aksjonærene i Terratec enige om å etablere tilleggsavtalen av 15. februar 2004. Det fremgår klart og entydig av tilleggsavtalen at tegningsretten for Aase og Hagbø, var en kompensasjon for den tilleggssikkerhet som ble stillet for Terratecs lånefinansiering. At tegningsretten utelukkende var en kompensasjon for garantirisikoen, bekreftes også av alle øvrige dokumenter i saken og av samtlige vitneforklaringer. Det foreligger intet i saken som indikerer at fordelene kan betraktes som vederlag for utført arbeid.

I og med at den ervervede fordel ikke er å anse som fordel vunnet ved arbeid, er den ikke skattepliktig etter skatteloven § 5-1. Det følger da av folketrygdloven § 23-2 at fordelene ikke inngår i Terratecs arbeidsgiveravgiftsgrunnlag.

Det fremholdes at selskapets egen oppfatning under den ordinære ligningsbehandlingen om at fordelene var skattepliktige, selv sagt ikke er avgjørende for spørsmålet som lagmannsretten skal ta stilling til. Dette er et rent rettsanvendelsesspørsmål, og selskapets tidligere uriktige standpunkt til et slikt spørsmål har ingen betydning.

Ligningen for Terratec for 2007 må derfor oppheves, hva gjelder skatteklagenemndas økning i grunnlaget for arbeidsgiveravgift med kr 2 344 000,-. Det presiseres at det kun er nevnte forhøyelse som foreligger til prøvelse for lagmannsretten, ikke det opprinnelige innberettede og skattlagte beløp.

Det ble nedlagt slik påstand:

1. Ligningen for Terratec AS for 2007 oppheves hva gjelder økningen i grunnlag arbeidsgiveravgift med kr 2 344 000,-, fastsatt ved Skatteklagenemnda Skatt øst vedtak av 17.03.2011.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale Terratec AS saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett, innen 2 uker fra dommens forkynnelse.

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

Den fordel Aase og Hagbø fikk ved tildelingen av tegningsrettene i februar 2004 må anses som en fordel «vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1 og § 5-10. Dette innebærer at Terratec plikter å svare arbeidsgiveravgift for denne fordelene, jf. folketrygdloven § 23-2 med videre henvisning til skatteloven § 5-1 og § 5-10.

Spørsmålet om tegningsretten hadde arbeidstilknytning skal avgjøres på tidspunktet det ble inngått avtale om tegningsrett, det vil si 15. februar 2004. Det er dette som er det skatterettslige innvinningstidspunktet. Fordelen tidfestes først når aksjene tegnes.

Det sentrale kriterium for arbeidstilknytning kan noe generelt og upresist oppsummeres til at arbeidsforholdet må ha vært foranledningen til fordelene. Sagt på en annen måte, må fordelene ha sitt utspring i arbeidsforholdet. Det er ikke noe vilkår at arbeidstaker har hatt krav på ytelsen, at ytelsen er typisk, eller at den stammer fra arbeidsgiveren.

Det anføres at tildelingen av tegningsrett til Aase og Hagbø i februar 2004 var en konsekvens av Aase og Hagbøs arbeidsforhold i Terratec. Det var arbeidsforholdet som var foranledningen for at de tegnet aksjer i selskapet og til at de deretter stilte garanti for selskapets lånefinansiering. Inngåelsen av avtalen om garantistillelse i 2004 hadde tilstrekkelig tilknytning til Aases og Hagbøs arbeidsforhold i Terratec, slik at fordelene de oppnådde ved tegning i 2007 må anses vunnet ved arbeid.

Det vises til at det bare var personene i de to arbeidsgruppene som arbeidet for etableringen av Terratec som ble tilbudt å stille som garantister. Alle disse var personer som arbeidet eller var tiltenkt å arbeide i selskapet. Tegningsrettene gjaldt aksjer i Terratec som var selskapet hvor Aase og Hagbø arbeidet. Aase ble registrert som daglig leder for selskapet 20. desember 2003 og begge arbeidet med etableringen og igangsetting av drift i selskapet før garantiene ble stilt. De mottok ikke noe særskilt kompensasjon for dette, og den gunstige tegningsretten må ses som kompensasjon for arbeidsinnsatsen.

Aase og Hagbø betalte heller ikke noe for tegningsrettene. Tegningsretten var til pålydende verdi av aksjene og var ikke tidsbegrenset. De representerte således en betydelig verdi. Dette kom i tillegg til forlods rett til utbytte etter tilleggsavtalen punkt 2 A. Kompensasjonen i tilleggsavtalen punkt 2 A utgjorde markedsmessig kompensasjon for garantistillelsen. Tegningsrettene utgjorde således en fordel ut over markedsmessig kompensasjon. Dette tilsier at fordelselementet ved tegningsrettighetene var knyttet til arbeidsforholdet.

Videre var Hagbø ikke aksjonær i selskapet da garantien ble stilt. Det vises til at Hagbø pr. 31. januar 2004 hadde solgt alle sine aksjer i selskapet til sin mor, for å tilpasse seg delingsmodellen. Bare to av garantistillerne var derfor aksjonærer i selskapet, mens alle tre arbeidet eller var forutsatt å arbeide i selskapet. Dette viser at det var tilknytningen som arbeidstaker som var sentral. Både Aase og Hagbø hadde også egenskaper av betydning for arbeidsgiver.

Også forholdet til Lønaas underbygger at tegningsretten var knyttet til arbeidsforholdet. Til tross for at Lønaas også hadde stilt garanti for selskapets lånefinansiering, fikk han ikke tegne aksjer til underkurs i henhold til tegningsretten på et tidspunkt han ikke lenger var ansatt i selskapet. Terratec viser til at dette var begrunnet i at han ikke hadde fremsatt kravet i tide. Et slikt synspunkt har ikke støtte i tilleggsavtalen og må følgelig være begrunnet i andre forhold - opphøret av arbeidstilknytningen.

Ved vurderingen må det også ha betydning at selskapet ved innlevering av selvangivelsen for 2007, selv la til grunn at Aase og Hagbøs fordel ved tegning av aksjer til underkurs var en skattepliktig fordel i arbeidsforhold og krevde fradrag for arbeidsgiveravgift.

Det ble nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger for Borgarting lagmannsrett i sak 14-14049ASD-BORG/02, for Borgarting lagmannsrett i sak 12-074636ASD-BORG/02.

### **Lagmannsrettens syn på saken**

Lagmannsretten skal foreta en gyldighetsprøving av skatteklagenemndas vedtak av 17. mars 2011. Vedtaket innebar at grunnlaget for Terratecs arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2007 ble økt med kr 2 344 000. Skatteklagenemndas vedtak bygger på at Aase og Hagbø ved emisjonen i 2007 mottok en fordel vunnet ved arbeid, som er skattepliktig etter skatteloven § 5-1, og som er større enn den som ble innberettet. Det utløste plikt for selskapet til å betale økt arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven § 23-2.

Partene er enige om at emisjonen til pari kurs innebar en «fordel» for Aase og Hagbø utover den fordel som ble innberettet. Det vises til partenes enighet om at verdsettelsesspørsmålet er rettskraftig avgjort ved lagmannsrettens dom av 5. desember 2013. Det er heller ikke tvilsomt at skattelovens fordelsbegrep omfatter noe som skattyter mottar eller erverver til underpris. Innløsning av tegningsrett til aksjer til underpris vil typisk være eksempel på en slik fordel, jf. skatteloven § 5-10 første ledd bokstav a, jf. § 5-14 tredje ledd. Slike erverv vil derfor være skattepliktig, og danne grunnlag for arbeidsgiveravgift, om lovens øvrige vilkår for skatteplikt foreligger.

Spørsmålet som står til behandling nå er derfor utelukkende skattepliktspørsmålet. Den nærmere problemstilling under dette spørsmålet er hvorvidt den fordel Aase og Hagbø ervervet ved tildeling av tegningsrettighetene kan anses som «vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-10. Dette spørsmålet er verken behandlet av tingretten eller av lagmannsretten ved den tidligere behandlingen av saken, da både tingretten og lagmannsretten kom til at spørsmålet lå utenfor det som domstolene kunne prøve. I dommen av 4. september 2014 kom Høyesterett imidlertid til at skattepliktspørsmålet skulle ha vært behandlet av lagmannsretten. Høyesterett opphevet derfor lagmannsrettens dom av 5. desember 2013 og sendte saken tilbake til lagmannsretten for ny behandling.

Innledningsvis finner lagmannsretten grunn til å bemerke at spørsmålet om fordelene er vunnet ved arbeid er et rent rettsanvendelsesspørsmål. Terratec har ikke gjort gjeldende nye faktiske anførsler knyttet til det forhold som selskapet tidligere innrapporterte til skattemyndighetene, men kun anført at dette forhold ikke utløser skatteplikt etter lovens bestemmelse. Domstolene står i ligningssaker fritt i sin rettsanvendelse, jf. Rt-2010-999 avsnitt 46 og Høyesteretts dom av 4. september 2014 i nærværende sak avsnitt 36 og 37. Ved et slikt rettsanvendelsesspørsmål er skattyters tidligere stillingtagen til rettsspørsmålet ikke avgjørende. Skattemyndighetene må på selvstendig grunnlag ta stilling til rettsspørsmålet, jf. blant annet Rt-2009-105 avsnitt 112. Etter lagmannsrettens oppfatning er det da uten betydning for rettsanvendelsesspørsmålet at selskapet,

Aase og Hagbø selv opprinnelig innrapporterte dette som en fordel vunnet ved arbeid. Disse må etter en fornyet vurdering ha full anledning til å endre sitt syn på rettsanvendelsen.

På bakgrunn av bevisførselen legger lagmannsretten for øvrig til grunn at selskapet, Aase og Hagbøs innrapportering av dette som en fordel vunnet ved arbeid ble initiert av selskapets revisorer. Selskapets tidligere revisor Sturla Olsen og hans kollega revisor Jan Østby forklarte begge for lagmannsretten at de på eget initiativ tok kontakt med selskapet og foreslo at selskapet innberettet fordelene ved emisjonen som fordel vunnet ved arbeid. Dette var basert på hvordan de to revisorene forsto regelverket. Denne anbefaling ble fulgt av selskapet, Aase og Hagbø uten at disse gjorde noen selvstendig vurdering av skattepliktspørsmålet. De to revisorene synes - slik lagmannsretten oppfattet deres forklaringer - også primært å ha vært opptatt av at aksjenes reelle verdi var høyere enn pålydende da de foretok sine vurderinger, mens de i mindre grad synes å ha fokusert på det underliggende skattepliktspørsmålet.

Lagmannsretten går nå over til den konkrete vurdering av om fordelene Aase og Hagbø fikk gjennom emisjonen i 2007 kan anses som «vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1 jf. § 5-10.

Skatteloven § 5-1 første ledd stiller krav til sammenheng mellom den ervervede fordel på den ene siden og det utførte arbeid eller den utførte virksomhet på den annen.

Det generelle krav til sammenheng mellom arbeid/virksomhet og fordel er formulert slik i Rt-1958-583 (Hagerup-dommen):

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

Uttalelsen i Hagerup-dommen er lagt til grunn som retningsgivende også for någjeldende skattelov, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 49.

I Zimmer (red.)/BAHR, Bedrift, selskap og skatt (6. utgave) side 588 uttales følgende om tilknytningskravet:

Hvorvidt tilknytningen mellom fordel og arbeid er tilstrekkelig, må avgjøres etter en konkret vurdering på ervervstidspunktet. ( ... )

I de fleste tilfellene følger tilknytningen av avtalen eller omstendighetene rundt ervervet, typisk ved at aksjer ytes som ledd i en samlet plan til ansatte i et selskap. Har avtalen preg av binding til ansettelsesforhold, f.eks. ved at det av avtalens klausuler fremgår at tilbudet om å erverve aksjer er betinget av ansettelse i selskapet og/eller at tilbudet forutsetter at den ansatte plikter å selge tilbake aksjer til en lavere pris hvis vedkommende slutter i selskapet, må kravet til tilknytning normalt anses oppfylt.

( ... )

I andre tilfeller vil imidlertid tilknytningen kunne være mindre klar, f.eks. der også andre enn ansatte mottar den samme fordel. Tilsvarende kan det være mer tvil knyttet til tilknytningen der den ansatte har flere roller overfor selskapet, f.eks. i form av både å være styremedlem, ansatt og aksjonær i selskapet. I slike tilfeller må det vurderes konkret hvorvidt aksjene er ervervet i egenskap av å være aksjonær, ansatt eller styremedlem, se. Utv. 1998 s. 100 FIN.

I Zimmer, Lærebok i skatterett (7. utgave) side 155 oppsummeres tilknytningskravet slik:

Høyesteretts praksis kan utlegges slik at arbeidet/virksomheten må ha gitt *foranledningen* til ervervet av fordelene, og at det for skattyteren i en viss utstrekning må ha vært *påregnelig* at hans aktivitet kunne lede til erverv av en slik fordel.

På bakgrunn av ovennevnte legger lagmannsretten til grunn at ikke enhver tilknytning mellom en fordel og et arbeidsforhold er tilstrekkelig til å anse fordelene «vunnet ved» arbeid i lovens forstand. Det må foretas en konkret vurdering av om det foreligger en så nær sammenheng, at det er «naturlig» å anse fordelene vunnet ved arbeid. Sentralt ved denne vurderingen står foranledningen for at skattyter ble tildelt den aktuelle fordel.

Spørsmålet blir etter dette hva som var foranledningen for at Aase og Hagbø fikk tildelt tegningsrettene i tilleggsavtalen av 15. februar 2004. Det avgjørende tidspunktet for vurderingen er tidspunktet da avtalen om tegningsrettene ble inngått i 2004. Det er dette som er det skatterettslige ervervstidspunktet, mens tidfestingen av fordelene først skjer når aksjene tegnes.

Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten det klart at foranledningen for at Aase og Hagbø ble tildelt tegningsrettene i tilleggsavtalens punkt 2 B, var at Aase og Hagbø stilte sikkerhet for Terratecs lån fra Bank 1 Oslo AS med kr 300 000 hver. At dette var bakgrunnen for at de to - sammen med Lønaas som også stilte tilsvarende sikkerhet for selskapets lån - fikk de aktuelle tegningsrettene fremgår klart og entydig av tilleggsavtalens ordlyd. Også av de senere dokumenter utarbeidet i forbindelse med fremsettelse av krav om utøvelse av tegningsrettene og i forbindelse med gjennomføringen av emisjonen i 2007, fremgår det entydig at foranledningen for tegningsrettene var den sikkerhet som ble stillet for selskapets lån i 2004. At dette var den eneste årsak til at tegningsrettene ble tildelt de tre, er også bekreftet for lagmannsretten av flere vitner som var med på å etablere selskapet i 2003/2004.

Lagmannsretten finner ingen holdepunkter for at tegningsrettene ble tildelt som vederlag for utført eller fremtidig arbeid fra Aase eller Hagbøs side. Det fremgår intet som underbygger dette verken i tilleggsavtalen eller i de senere dokumenter utarbeidet i forbindelse med gjennomføringen av emisjonen. Det er heller ingenting som tyder på at de tre som ble tildelt tegningsrettene i tilleggsavtalen gjorde noen ekstraordinær arbeidsinnsats i forbindelse med etableringen av selskapet, som de øvrige aksjonærene ville kompensere med tegningsrettigheter. Det vises i denne sammenheng til at arbeidet med etableringen og igangsettelsen av selskapet ble planlagt og gjennomført i to arbeidsgrupper hvor det deltok ca. 13 aksjonærer. Hagbø og Lønaas hadde ikke spesielt sentrale roller i dette arbeidet, mens Aase var noe mer aktiv. Flere av de andre aksjonærene hadde imidlertid minst like aktive roller i arbeidet som Hagbø og Lønaas. Det er derfor ingenting som tilsier at Aase, Hagbø og Lønaas skulle kompenseres særskilt med tegningsrettigheter for sitt arbeid i forbindelse med etableringen av selskapet. Dette underbygger

at det utelukkende var sikkerhetstillemene som var årsaken til at de tre ble tildelt tegningsrettighetene, slik det også fremgår av dokumentene.

Etter lagmannsrettens vurdering har det heller ingen betydning at de tre i tillegg til tegningsrettene også fikk krav på forlods utbytte i medhold av tilleggssavtalen punkt 2 A. Det fremgår klart av ordlyden i tilleggssavtalens punkt 2 at både punkt A og B ble gitt som kompensasjon for sikkerhetstillemene. Dette må ses i lys av at selskapet var satt i en vanskelig situasjon da banken krevde tilleggssikkerhet. Aase, Hagbø og Lønaas var de eneste som sa seg villige til å stille sikkerhet for selskapet, og de tre påtok seg betydelig risiko ved å garantere på vegne av selskapet. Det vises til at selskapet var helt i etableringsfasen og at selskapet ønsket å kjøpe og starte opp en virksomhet som akkurat hadde gått konkurs. At dette i ettertid viste seg å bli en gunstig kompensasjon for sikkerhetstillemene for Aase og Hagbø, kan ikke anses å være avgjørende for spørsmålet om kompensasjonen kan anses vunnet ved arbeid. Det bemerkes for øvrig at retten til forlods utbytte i tilleggssavtalen 2 A aldri ble benyttet av noen av de tre.

At selskapet nektet Lønaas å gjøre sin tegningsrett gjeldende i 2007, kan heller ikke tas til inntekt for at Aase og Hagbøs tegningsrettigheter var foranlediget av deres ansettelsesforhold. Selskapets begrunnelse for nektelsen var at Lønnaas, i motsetning til Aase og Hagbø, fremsatte sitt krav om utøvelse av tegningsrett etter at hans sikkerhetstillemene overfor Bank 1 Oslo AS var blitt slettet. Selskapet var derfor av den oppfatning at Lønnaas hadde fremsatt sitt krav for sent. Hvorvidt dette standpunkt er rettslig holdbart tar lagmannsretten ikke stilling til. Det fremgår imidlertid av den fremlagte dokumentasjon at selskapet aldri har begrunnet avslaget med at Lønaas ikke lenger var ansatt i selskapet. Som nevnt tidligere er for øvrig det relevante tidspunkt for vurderingen av om det foreligger skatteplikt 15. februar 2004 da tilleggssavtalen ble inngått. Etter lagmannsrettens syn er selskapets etterfølgende håndtering av Lønnaas tegningsrett da uansett mindre relevant. Det avgjørende er som nevnt hva som var foranledningen for at avtalen ble inngått i februar 2004.

At Hagbø ikke var aksjonær i selskapet da tilleggssavtalen ble inngått 15. februar 2004, fordi han 31. januar 2004 hadde overdratt sine aksjer i selskapet til sin mor, har etter lagmannsrettens syn ingen vesentlig betydning for skattepliktsspørsmålet. Det vises til at Hagbø fikk tegningsrettighetene i tilleggssavtalen i kraft av å være garantist for selskapet, ikke for å være aksjonær. Det var sikkerhetstillemene som var bakgrunnen for tegningsrettighetene, og lagmannsretten kan ikke se at kravet til arbeidstilknytning i nevneverdig grad styrkes fordi Hagbø ikke var aksjonær på det aktuelle tidspunktet.

Staten v/Skatt øst har endelig gjort gjeldende at bakgrunnen for at Aase og Hagbø fikk stille som garantister for selskapet, var at de var ansatt eller skulle ansettes i selskapet. Det anføres derfor at foranledningen for garantistillemene var ansettelsesforholdet, og at dette i tilstrekkelig grad oppfyller tilknytningskravet i skatteloven § 5-1. Lagmannsretten er ikke enig i dette.

For det første finner lagmannsretten ikke bevismessig dekning for at ansettelsesforhold i selskapet var en betingelse for å stille som garantister for selskapet. Det fremgår ikke av noen dokumenter at en slik tilknytning var et vilkår for å stille som garantist. At spørsmålet om å stille garanti ble tatt opp og diskutert blant deltakerne i de to arbeidsgruppene som jobbet med å etablere selskapet, finner lagmannsretten ikke påfallende. Etter lagmannsrettens syn var dette et naturlig fora å drøfte problemstillingen, da det vel fremsto mindre sannsynlig at noen som ikke var med på å etablere selskapet ville stille som garantister for selskapets gjeld. Aksjonærene som

deltok i arbeidsgruppene var imidlertid ikke garantert ansettelse i selskapet. Dette kom blant annet klart til uttrykk i innbydelsen til tegning av aksjer i selskapet av 4. desember 2003, hvor det uttrykkelig fremgår at kjøp av aksjer i selskapet ikke gir automatisk rett til arbeid i selskapet. Det vises også til at to av de 24 aksjonærene i selskapet pr. 31. desember 2003 aldri ble ansatt i selskapet.

Videre finner lagmannsretten at selv om ansettelsesforhold skulle ha vært en forutsetning for å stille som garantist for selskapet, ville dette uansett ikke vært tilstrekkelig for å anse fordelene «vunnet ved» arbeid i lovens forstand. Garantistillelsen ble åpenbart oppfattet som en byrde for de som påtok seg denne, og det var ingen av de andre som ble forespurt som var villige til å stille med sikkerhet. Det fremgår klart av dokumentene at tegningsrettighetene ble gitt som kompensasjon for den binding og risikoeksponering sikkerhetsstillelsen innebar. Fordelen i form av tegningsrettigheter har således klart preg av å være vederlag for den kontraktsrettslige forpliktelsen garantistene påtok seg. Ansettelsesforholdet fremstår å være av mindre betydning. Etter lagmannsrettens syn foreligger det da ikke en så nær sammenheng mellom ansettelsesforholdet og tegningsrettighetene, at det er «naturlig» å anse fordelene vunnet ved arbeid.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at fordelene Aase og Hagbø fikk gjennom emisjonen i 2007 ikke kan anses som «vunnet ved arbeid», jf. skatteloven § 5-1 jf. § 5-10. Dette innebærer at skatteklagenemndas vedtak av 17. mars 2011, med fastsettelse av ligning for Terratec for 2007, må oppheves hva gjelder økningen i grunnlaget for arbeidsgiveravgift med kr 2 344 000,-.

### **Sakskostnader**

Terratec har vunnet ankesaken og har derfor krav på å få dekket sine sakskostnader for lagmannsretten etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. annet ledd. Dette gjelder også sakskostnadene for lagmannsretten i forbindelse med dommen av 5. desember 2013 som ble opphevet av Høyesterett. Ved prøving av Asker og Bærum tingretts sakskostnadsavgjørelse skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Etter hovedregelen har Terratec derfor krav på å få erstattet sine sakskostnader også for tingretten.

Lagmannsretten har vurdert, men ikke funnet at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fravike hovedregelen, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Terratec har fremlagt sakskostnadsoppgave med totalt salær og omkostninger for tingretten og lagmannsretten på kr 377 858,-, hvorav salær og omkostninger for tingretten utgjør kr 131 737, salær og omkostninger for lagmannsrettens første behandling utgjør kr 115 459,- og salær og omkostninger for lagmannsrettens nåværende behandling utgjør kr 130 662,-.

Lagmannsretten finner at de krevde sakskostnader har vært nødvendige og fremstår som rimelige, og tilkjenner saksomkostninger i samsvar med sakskostnadsoppgaven, jf. tvisteloven § 20-5.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning*

1. Ligningen for Terratec AS for inntektsåret 2007 oppheves. Ved ny ligning skal grunnlaget for arbeidsgiveravgift reduseres med 2 344 000,- - tomillionertrehundreogførtifiretusen - kroner i forhold til det som ble lagt til grunn i skatteklagenemndas vedtak av 17. mars 2011.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale til Terratec AS 131 737 - etthundreogtrettientusensyvhundreogtrettisyv - kroner i sakskostnader for tingretten og 246 121 - tohundreogførtisekstusenetthundreogtjueen - kroner i sakskostnader for lagmannsretten innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

## SkN 15-063 Gevinst konvertible obligasjoner

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 18. mai 2015, **sak nr.:** LB-2014-116599

**Dommere:** Lagdommer Ole Nyfløt, konstituert lagdommer Dag Arne Ruud, ekstraordinær lagdommer Erik Melander. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-97215 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-116599 (14-116599ASD-BORG/03).

**Parter:** Lani Invest AS (advokat Harald Hauge) mot Staten v/Skatt øst (advokat Nils Sture Nilsson).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om gevinst ved konvertering/realisasjon av konvertible obligasjoner var skattepliktig. Retten fant at investeringsselskapet hadde investert i obligasjonene som en del av i sin ordinære investeringsvirksomhet, og gevinsten var da skattepliktig. Investeringen var ikke «utenfor virksomhet», jf. unntaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Lani Invest AS for inntektsåret 2010. Det sentrale materielle spørsmål i saken er om en gevinst ved konvertering av to konvertible obligasjoner er skattepliktig inntekt. Saken reiser særlig spørsmål om gevinsten er oppnådd utenfor virksomhet, slik at den er skattefri etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Det er videre reist spørsmål om ligningen må oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil.

Lani Development AS («Lani») var et investeringsselskap med kapitalbase på mer enn en milliard kroner. Selskapet drev investeringsvirksomhet, som blant annet omfattet kjøp og salg av aksjer, og hadde en til to heltidsansatte. Selskapet ble i 2013 innfusjonert i morselskapet Lani Invest AS, som er part i saken. Saken gjelder skatteåret 2010; fusjonen får dermed ikke annen betydning enn at partsangivelsen er endret til Lani Invest AS.

Ved å inngå to investeringsavtaler i 2007 ytte Lani to større konvertible obligasjonslån til NBT AS («NBT»). En konvertibel obligasjon er en fordring som gir innehaveren (Lani) rett til å konvertere fordringen til aksjer i utstedende selskap (NBT) til en fastsatt kurs. NBT driver virksomhet innen alternativ energi, altså annen virksomhet enn Lani.

Ved konvertering av obligasjonslånet i juli 2010 oppnådde Lani en gevinst 45 002 866, hvorav 39 270 804 kroner var gevinst på hovedstolen og 5 732 062 kroner gevinst på rentefordringen.

To ytterligere konvertible obligasjonslån som Lani ytte til NBT i 2009 er ikke omfattet av saken, da aksjenes markedsverdi ved konvertering ikke ble vurdert å overstige avtalt konverteringskurs.

Konverteringsgevinsten ved de to førstnevnte obligasjonene ble ikke nevnt i Lanis selvangivelse for 2010. Som resultat av et bokettersyn reiste skattekontoret i januar 2012 endringssak for inntektsåret 2010. Skattekontoret traff 25. mai 2012 vedtak om å øke selskapets alminnelige inntekt med kr 45 588 979, samt å ilegge tilleggsskatt med 30 % av et inntektstillegg på kr 45 002 866.

Lani klaget til Skatteklagenemnda. Selskapet gjorde i klagen gjeldende at obligasjonene ikke kunne anses som konvertible obligasjoner, men at tegningsrettene var skilt ut («dekomponert») som fritt omsettelige tegningsretter uten noen faktisk eller rettslig kobling mot obligasjonen, slik at gevinsten var omfattet av «fritaksmetoden», jf. skatteloven § 2-38 andre ledd bokstav c. Skatteklagenemnda var ikke enig i det. Nemnda fant at det ikke dreide seg om fritt omsettelige tegningsretter og et ordinært obligasjonslån, men konvertible obligasjoner. Gevinsten var dermed - slik nemnda så det - skattepliktig etter hovedregelen i skatteloven § 5-1.

Lani har akseptert at gevinsten på rentefordringen er skattepliktig. Saken gjelder derfor bare spørsmålet om skatteplikt på gevinsten på hovedstolen.

Lani tok ut stevning til Oslo tingrett 3. juni 2013. I stevningen ble det anført at gevinsten er omfattet av fritaksmetoden. Videre ble det gjort gjeldende at vilkårene for tilleggsskatt ikke var oppfylt. I prosesskriv 10. februar 2014 til Oslo tingrett tok Lani opp spørsmålet om gevinsten faller inn under skattefritaket for visse realisasjonsgevinster etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Det ble anført som nytt påstandsgrunnlag at ligningen måtte oppheves fordi tingretten ikke hadde kompetanse til å behandle andre saksforhold enn dem som fremgår av vedtaket som prøves.

Oslo tingrett avsa 9. mai 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Lani Invest AS plikter innen to uker fra dommens forkynnelse å betale til Staten v/Skatt øst erstatning for sakskostnader med 84 100 - åttifiretusenetthundre - kroner.

Tingretten fant at retten hadde adgang til å prøve om skattefritaket etter skatteloven § 9-3 kommer til anvendelse, selv om dette spørsmålet ikke hadde vært vurdert av Skatteklagenemnda. Tingretten kom videre til at Lanis konvertering av de konvertible obligasjonene var skjedd som ledd i selskapets næring og at gevinsten følgelig ikke omfattes av skattefritaket i skatteloven § 9-3. Retten fant videre at det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

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

Lani Invest AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 28. - 30. april 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, **Lani Invest AS**, har i hovedtrekk anført:

Ligningen må oppheves fordi den er materielt uriktig. Fordringene har ikke en slik tilknytning til Lanis virksomhet at gevinsten på fordringene er «i virksomhet». Gevinsten er dermed skattefri etter unntaksregelen for enkle fordringer i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1.

For at realisasjon av en fordring skal anses å ha skjedd i virksomhet, med den følge at en realisasjonsgevinst ikke omfattes av fritaksregelen i skatteloven § 9-3, må fordringen enten ha vært *sterkt integrert i kjernevirksomheten*, eller så må *debitor* ha hatt en *særlig og nær tilknytning* til virksomheten.

For at fordringer skal være sterkt integrert i virksomheten, må fordringene være *en nødvendig forutsetning* for kjernevirksomheten - dette vil være tilfelle når virksomheten gjelder bank- eller inkassovirksomhet, hvor lån/fordringer *er* selve virksomheten - eller fordringen er *nødvendig utslag* av virksomheten, for eksempel kundefordringer. Tilknytningsvurderingen skjer i forhold til kjernevirksomheten. Det har vært mange saker om rederier som også har drevet med aksjeinvesteringer. Tilknytningskriteriet må da skje i forhold til rederivirksomheten, slik som i Rt-1983-501 (Awilco) [skal trolig være Rt-1982-501]

Det kreves en sterk driftsmessig integrasjon. De strenge vilkårene gjelder også for investeringsvirksomhet. Det er ikke nok at lån/finansiering inngår som en naturlig del av virksomheten.

Tilknytningsvilkåret kan også være oppfylt hvis det er en særlig og nær tilknytning mellom skattyter og debitor. Lånet er for eksempel gitt for å skaffe oppdrag eller leierett til lokaler, eller det dreier seg om lån til et datterselskap som driver samme type virksomhet eller en integrert eller lignende type virksomhet.

Det har ikke vært noen særlig og nær tilknytning mellom debitor (NBT) og långiver. NBT driver med alternativ energi - en helt annen type virksomhet. Det er enighet om at det ikke er tilstrekkelig tilknytning på dette grunnlag. Det rettslig avgjørende er derfor om NBT-lånene var sterkt integrert i Lanis virksomhet.

Lånene til NBT hadde en viss sammenheng med investeringsvirksomheten - formålet var å tjene penger, men der stopper også likheten. Kjernevirksomheten var aksjeinvesteringer; aksjer var virksomhetens varer. NBT-lånene var andre typer formuesgoder. Utlån var ikke selve virksomheten og var heller ikke en nødvendig del av virksomheten. Det var to helt forskjellige typer aktiviteter; sporadiske og enkeltstående lån versus systematiske og hyppige kjøp/salg av aksjer. Utlånene var helt på siden av virksomheten og var ikke sterkt integrert.

Det ville dessuten være i strid med formålet bak unntaksregelen i § 9-3 - å hindre fradrag for tap på investeringer i spekulasjonshensikt - om lånene skulle bli ansett å være i virksomhet. Det er en rettstradisjon helt tilbake til 1921 for at investeringsvirksomhet i seg selv ikke er nok.

Innholdsmessig er § 9-3 i skatteloven av 1999 en uendret videreføring av verdipapirunntaket i skatteloven 1911 § 43 annet ledd. Formålet var å hindre fradrag for tap på spekulative investeringer. Ved skattereformen 1992 ble unntaket endret fra å gjelde verdipapir generelt til bare enkle fordringer. Unntaket gjelder generelt for enkle fordringer og etterlater ikke noe rom for gevinstbeskatning i virksomhet. Uttrykket «utenfor virksomhet» er villedende og skal ikke tolkes bokstavelig, men gir grunnlag for innskrenkende fortolkning.

Vilkårene for tilleggsskatt er uansett ikke oppfylt. Forholdet må anses unnskyldelig. Det vises i denne sammenheng til at det har vært høyst uklart om det har skjedd en endring i rettstilstanden når det gjelder spørsmålet om enkle fordringer kan anses å ha vært «i virksomhet» på grunnlag av tilknytning til en investeringsvirksomhet.

Subsidiært er det anført at ligningen må oppheves på grunn av saksbehandlingsfeil. Det saksforhold som ligger til grunn for vurdering av skatteplikt er så mangelfullt utredet og belyst i Skatteklagenemndas vedtak at lagmannsretten i realiteten opptrer som ligningsorgan i første instans.

Tingretten har videre avgjort saken på et grunnlag som ikke er vurdert av Skatteklagenemnda. Fritaksmetoden i § 2-38 var det primære tema under ligningsbehandlingen. Men skatteplikt forutsetter at det enten foreligger «mengdegjeldsbrev» eller fordringer «i virksomhet», jf. skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Ingen av disse nødvendige vilkår for skatteplikt nevnes eller behandles i vedtakene i saken. Ligningen må da oppheves og henvises til ny behandling, selv om lagmannsretten måtte mene at den er materielt riktig.

Dersom lagmannsretten kommer til at ligningen er materielt uriktig, må ligningen oppheves, og det angis i domsslutningen hvordan ligningen skal utføres, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 5 første punktum. Ved saksbehandlingsfeil oppheves ligningen uten angivelse av hvordan ny ligning skal foretas, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 5 andre punktum. Under prosedyren har Lani også gitt uttrykk for sitt syn på hva dom kan gå ut på hvis retten finner at ligningen er materielt riktig, men basert på andre saksforhold eller rettslige vilkår enn Skatteklagenemnda har lagt til grunn.

Lani Invest AS har nedlagt slik påstand:

1. Prinsipalt: Ligningen for 2010 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at gevinst på hovedstol ved realisasjon av fordringer i NBT AS er skattefri.
2. Subsidiært: Ligningen for 2010 oppheves.
3. Atter subsidiært: Ligningen for 2010 oppheves for så vidt gjelder den ilagte tilleggsskatt på gevinst på hovedstol ved realisasjon av fordringer i NBT AS.
4. Lani Invest AS tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

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

Etter statens syn kan retten ta stilling til om unntaket i skatteloven § 9-3 er anvendelig, selv om unntaket ikke er vurdert under ligningsbehandlingen. Staten viser særlig til Rt-2014-760, som gjelder den samme problemstillingen.

Gevinsten er etter statens syn realisert i virksomhet. Unntaket i § 9-3 er da ikke anvendelig, og gevinsten er dermed skattepliktig etter hovedregelen i § 5-1 jf. § 5-30.

Det er enighet om at selskapet driver virksomhet i skattemessig forstand. Spørsmålet som partene er uenige om, er om de konvertible obligasjonene saker gjelder har en slik *tilknytning* til Lanis virksomhet som etter rettspraksis er et vilkår for skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap.

Det er tre hovedgrupper av tilknytning:

1. Fordringer som er en del av den ordinære virksomheten.
2. Fordringer der hovedformålet med fordringen er å oppnå økonomiske fordeler i virksomheten.
3. Fordring i konsernforhold der det foreligger sterk integrasjon mellom debitor og kreditors virksomhet.

Den ordinære virksomheten i Lani består i plasseringer i ulike investeringsobjekter med det formål å oppnå størst mulig overskudd. Selskapet har investert i så vel aksjer (med kort eller lengre tidshorisont, samt «short-salg» av aksjer), obligasjoner, konvertible obligasjoner, terminkontrakter, lån med rett til andel av debitors resultat og andel i kommandittselskap.

De konvertible obligasjonene i vår sak inngår i denne ordinære virksomheten; investeringer er selve virksomheten. Obligasjonene er ervervet for å oppnå formålet med investeringsvirksomheten. De har dermed den nødvendige tilknytning til virksomheten.

I Rt-1962-273 (Solvang), som gjaldt spørsmålet om adgang til å skatlegge gevinst ved kjøp og salg av verdipapirer, ble gevinsten ansett skattepliktig med den begrunnelse at rettspraksis helt siden 1921 hadde fulgt det prinsipp at gevinst og tap ved realisasjon av verdipapirer bare har vært tatt i betraktning ved beskatningen når ervervet har skjedd som ledd i *annen* næring. De særlige hensynene bak verdipapirunntaket som ble innført i 1921, gjorde at handel med verdipapirer ikke kunne vurderes på vanlig måte.

Etter at det ved skattereformen 1992 ble det innført generell skatteplikt/fradragrett for gevinst/tap på aksjer og mengdegjeldsbrev, er Solvang-dommen ikke lenger aktuell for aksjer og mengdegjeldsbrev. Etter statens mening er dommen heller ikke aktuell ved tolkningen av dagens § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Hensynene som begrunnet Solvang-dommen - beskyttelse av skattefundamentene - er ikke lenger aktuelle. Situasjonen er en helt annen enn i 1921.

Hensynene som begrunner unntaket i § 9-3 passer ikke for investeringsvirksomhet. Det som kjennetegner investeringsvirksomhet er at det vil kunne oppstå både gevinst og tap. Begrunnelsen for skattefrihet for enkle gjeldsbrev utenfor virksomhet passer ikke for fordringer i investeringsvirksomhet.

Det foreligger ingen saksbehandlingsfeil. I klagen til Skatteklagenemnda ble det ikke vist til skatteloven § 9-3, men kun til unntaket i § 2-38. Skatteklagenemnda hadde derfor ingen foranledning til å drøfte unntaket i § 9-3. En eventuell feil kan uansett ikke ha påvirket vedtakets innhold. Retten kan prøve om gevinsten omfattes av unntaket, og det er derfor i alle tilfelle ingen feil som kan lede til opphevelse av vedtaket.

Lani har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Grunnvilkåret for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er derfor oppfylt. Lani anfører imidlertid at det er grunnlag for unntak fra tilleggsskatt på grunn av

unnskyldelige forhold, jf. ligningsloven § 10-3. Som unnskyldelig forhold er det vist til rettsvillfarelse vedrørende skatteloven § 9-3. Staten kan ikke se at det er noe som tyder på at Lani har vært i villfarelse om denne bestemmelsen da selvangivelsen ble levert i 2011. Under enhver omstendighet skal det svært mye til for at rettsvillfarelse skal kunne være unnskyldelig for en profesjonell næringsdrivende. Staten kan ikke se at en eventuell villfarelse er unnskyldelig i dette tilfellet.

Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:

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

**Lagmannsretten er kommet til at anken ikke kan føre frem.**

Lagmannsretten vil først ta stilling til Lanis anførsel om at retten er avskåret fra å ta stilling til om gevinsten omfattes av unntaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Lani anfører at denne unntaksregelen ikke i tilstrekkelig grad er vurdert under ligningsforvaltningens behandling av saken og at retten av den grunn ikke kan ta stilling til om unntaket er anvendelig.

Lagmannsretten finner i likhet med tingretten at domstolene har kompetanse til å ta stilling til om gevinsten faller inn under skattefritaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, selv om dette spørsmålet ikke har vært sentralt under ligningsbehandlingen. Som det fremgår av Rt-2010-999 (First Securities), avsnitt 46, er det sikker rett at domstolene kan opprettholde et ligningsvedtak på et annet rettslig grunnlag enn det ligningsmyndighetene har bygget på. Forutsetningen er at «domstolenes bedømmelse gjelder den samme privatrettslige disposisjon som forvaltningens vedtak», jf. avsnitt 50 med henvisning til Rt-2008-1510. I vår sak dreier det seg om en annen rettslig begrunnelse for skattlegging enn ligningsmyndighetene bygget på, men den samme privatrettslige disposisjon - konverteringen/realisasjonen av de konvertible obligasjonene. Dette må retten ha anledning til å prøve, uten at den dermed opptrer som ligningsorgan.

Lagmannsretten bemerker for øvrig at problemstillingen knyttet til skattefritaket i § 9-3 har vært vurdert av skattekontoret under ligningsbehandlingen. I skattekontorets vedtak i endringssaken heter det, i gjengivelsen av forslagene i bokettersynsrapport 17. januar 2012:

Rapportens pkt 5.2 - Konvertible obligasjoner

Innfrielse av fordring er skattemessig å likestille med realisasjon. Gevinst ved innfrielsen vil være skattepliktig i henhold til skatteloven § 5-1, jf. § 5-20 første ledd bokstav b, samt § 5-30 om fordel vunnet ved virksomhet. I § 9-3 første ledd bokstav c er det gjort unntak for gevinst ved realisasjon utenfor virksomhet av muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev. Skattekontoret kan ikke se at dette unntaket kan være aktuelt i denne saken.

Lagmannsretten finner ikke at det er mangler ved Skatteklagenemndas begrunnelse som medfører at vedtaket må anses ugyldig. Nemnda har vist til korrekt hjemmel for beskatning, skatteloven § 5-1 jf. § 5-30. I klagen var det kun anført at man ikke hadde å gjøre med konvertible obligasjoner og at unntaket i skatteloven § 2-28 kom til anvendelse. Det er skattyters klage som danner

grunnlaget for nemndas behandling, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 2. Det fremgår klart av vedtaket «hvordan nemnda både rettslig og faktisk har vurdert de spørsmål som er reist i klagen», jf. de krav til vedtakets innhold som fremgår av punkt 17.1.1 (side 398) i Lignings-ABC 2010/11. Når skattekontoret i sin avgjørelse uttrykkelig har vurdert om unntaket i skatteloven § 9-3 kunne anvendes i saken, uten at skattyteren kommenterer dette i sin klage til Skatteklagenemnda, er det etter lagmannsrettens syn ingen saksbehandlingsfeil at nemnda ikke tar opp dette spørsmålet av eget tiltak.

Lagmannsretten går etter dette over til å drøfte det materielle spørsmål om gevinsten som Lani har oppebåret ved konvertering/realisasjon av de konvertible obligasjonene, er skattepliktig. Det sentrale spørsmål her er om gevinsten omfattes av fritaksregelen i skatteloven § 9-3.

Det er ingen uenighet om at gevinsten kommer inn under hovedregelen om skatteplikt i skatteloven § 5-1 - den generelle hjemmelen om skatteplikt for «enhver fordel vunnet ved [ ... ] virksomhet». Det samme er kommet til uttrykk i § 5-30, hvor hovedregelen om fordel ved virksomhet står i første ledd, men det i andre ledd er vist til at det gjelder særregler i kapittel 9 ved realisasjon av formuesobjekt.

Partene er enige om at fritaksregelen i skatteloven § 2-38, som var det rettslige grunnlag som Lani påberopte som fritaksgrunn under ligningsbehandlingen, ikke er anvendelig i saken. Lagmannsretten er enig i det. Lani baserte sin argumentasjon på at det ikke dreide seg om konvertible obligasjoner, men om fordringer og selvstendige tegningsretter. Gevinst ved innløsning av tegningsretter faller inn under fritaksmetoden. Dette synspunktet må anses uholdbart etter at Høyesterett i Rt-2011-1620 (REC-saken) avgjorde at det ved beskatningen av konvertible obligasjoner ikke er anledning til å dele opp (dekomponere) obligasjonene i en del som gjelder selve fordringen og en del som gjelder tegningsretten.

Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 lyder slik:

Gevinst ved realisasjon av følgende formuesobjekter er unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet:

- a) ...
- b) ...
- c)

1. muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev,

Det karakteristiske for mengdegjeldsbrev er at det er mange likelydende omsetningsgjeldsbrev. Partene er enige om at dette ikke er tilfellet i vår sak og at de aktuelle konvertible obligasjonene ikke kan regnes som mengdegjeldsbrev.

Det avgjørende er derfor om det dreier seg om realisasjon av formuesobjekter «utenfor virksomhet». Dersom det er tale om ytelse av lån *i virksomhet*, er gevinst skattepliktig, og tap er fradragsberettiget.

Det er på det rene at Lani driver en virksomhet i skattemessig forstand. Virksomheten omfatter blant annet utlån og investeringer i verdipapirer. De vanlige kriterier for når en økonomisk aktivitet regnes som virksomhet - kravene til omfang/varighet og at aktiviteten må være drevet

for skattyters regning og risiko og objektivt sett være egnet til å gå med overskudd, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48 - er oppfylt. Virksomheten går ut på investering i ulike investeringsobjekter. Investeringen i de aktuelle konvertible obligasjonene er en naturlig del av denne virksomheten. Det er imidlertid ikke alle former for tilknytning til en virksomhet som gir grunnlag for skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap ved realisasjon av fordringer.

Frederik Zimmer uttrykker det slik (Lærebok i skatterett, 7. utgave side 258):

[ ... ] Det er ikke tilstrekkelig at skattyteren (kreditor) er virksomhetsutøver. Det kreves i tillegg etter høyesterettspraksis at fordringene må ha en *særlig og nær* tilknytning til kreditors egen virksomhet, typisk ved at fordringen kommer denne virksomheten til gode eller på andre måter er sterkt integrert i denne. Dette vil f.eks. normalt være tilfellet for kundefordringer, men typisk ikke for utlån som har karakter av en selvstendig plassering av midler med sikte på avkastning eller gevinst.

Lignings-ABC 2010/11 side 1115 - 1117 omtaler flere ulike typer fordringer som vil kunne anses som fordringer i virksomheten. Omtalen i Lignings-ABC er formulert som betingelser for fradragsrett, men gjelder tilsvarende når det er spørsmål om skatteplikt for gevinst (symmetri-prinsippet). Lignings-ABC skiller mellom følgende typer fordringer som har eller vil kunne ha nødvendig tilknytning til virksomheten:

- Tap oppstått som ledd i den ordinære virksomhet
- Fordringer mottatt som betalingsmiddel
- Fordringer ervervet for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet
- Forrentning av ledig kapital inntil den skal brukes i virksomheten
- Fordringer i konsernforhold

Om den første gruppen, «Tap oppstått som ledd i den ordinære virksomheten», heter det (punkt 4.3):

Fordringer som oppstår som ledd i den ordinære virksomheten, anses som fordringer i virksomheten. Dette vil typisk være kundefordringer, fordringer ved salg av driftsmidler o.l. Det samme gjelder utlån, hvor det å låne ut penger utgjør en del av den ordinære virksomhet, f.eks. bankers utlån.

Vilkårene for tap på utestående fordringer er også omtalt i Prop. 1 LS (2011-2012) punkt 15.2 - fremstillingen av gjeldende rett. Departementet skriver her på side 145:

[ ... ] Fordringer som oppstår som ledd i kreditors ordinære virksomhet, anses som fordringer i virksomheten. Dette gjelder for eksempel kundefordringer. Videre vil lån for å oppnå forretningsmessige fordeler i kreditors virksomhet kunne anses å ha nødvendig tilknytning til virksomheten. Det avgjørende er her at hovedformålet med fordringen er å skape forretningsmessige fordeler for långivers virksomhet (for eksempel tilgang på kunder, leverandører og oppdrag). Dersom hovedformålet med etableringen av fordringen derimot er å oppnå en avkastning av kapitalen, vil fordringen ikke anses som fordring i virksomhet. Dette gjelder også der långiveren er aksjonær i debitorselskapet.

Det aktuelle grunnlag for tilknytning til virksomheten i dette tilfellet er fordringer som oppstår som ledd i kreditors ordinære virksomhet. Virksomhetens innhold og omfang står sentralt ved vurderingen av fordringenes tilknytning i denne gruppen. Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å gå nærmere inn på de andre formene for tilknytning.

Virksomhetens art er beskrevet slik i selskapets årsberetninger for årene 2007 - 2010:

Selskapet fungerer nå som et investeringsselskap med plasseringer fordelt på børsnoterte aksjer og andre finansielle instrumenter i tillegg til deltagelse med større og mindre eierandeler i andre unoterte selskaper.

I samsvar med forklaringen under ankeforhandlingen fra selskapets representant legger lagmannsretten til grunn at selskapet i disse årene har hatt 2 - 3 ansatte i tillegg til daglig leder, som har sitt ansettelsesforhold i et annet selskap. En av de ansatte har arbeidet på heltid med investering og handel i ulike investeringsobjekter. Investeringsporteføljen har bestått av ulike investeringsobjekter: aksjer, obligasjoner, konvertible obligasjoner og derivater i form av terminkontrakter på aksjer, samt lån med rett til andel av selskapets resultat og andel i shipping-kommandittselskap. Selskapet har også drevet med «short-salg» av aksjer. Noe av forvaltningen har vært satt ut til meglerhuset Pareto, men mesteparten av investeringsvirksomheten har selskapet selv stått for. De konvertible obligasjonene som ble utstedt i forbindelse med lånet til NBT, kom i stand etter en henvendelse fra Pareto. Utenom obligasjonslån har Lani ikke drevet med utlånsvirksomhet, bortsett fra driftslån til datterselskaper og enkelte lån til «friends & family» - lån til familie og venner av selskapets eier. Det er enighet om at de to sistnevnte typer lån ikke har investeringsformål og at de ikke er en del av selskapets investeringsvirksomhet.

Selskapet har i alle årene 2007 - 2010 hatt betydelige finansinntekter og finanskostnader. Årsresultatet i perioden har variert mellom et overskudd på 105 millioner kroner i 2010 og et underskudd på 511 millioner kroner i 2008. Gevinst ved salg av aksjer, «verdiøkning markedsbaserte omløpsmidler» og «verdireduksjon markedsbaserte omløpsmidler» er store poster i finansregnskapet. Det er understreket i årsberetningene at selskapets investeringsvirksomhet medfører risiko for tap, knyttet «dels til kursutviklingen for de børsnoterte aksjer og andre finansielle instrumenter selskapet har investert i, og dels til utviklingen i de øvrige virksomheter selskapet har engasjert seg i».

Under hovedposten «Investeringer» i balansen er det oppgitt verdi av «markedsbaserte aksjer», «markedsbaserte obligasjoner» og «andre markedsbaserte finansielle instrumenter». Aksjer er den klart største posten, med en oppgitt verdi per 31.12.2007 og 31.12.2008 på henholdsvis kr 353 121 369 og kr 27 519 174. Obligasjoner er oppført med kr 0 per 31.12.2007 og kr 9 000 000 per 31.12.2008, mens «andre markedsbaserte finansielle instrumenter» er oppført med henholdsvis kr 198 600 og kr 11 354 400. Det fremgår av note til regnskapet at den sistnevnte posten gjelder kjøpsterminer. I årsregnskapet for 2009 er ikke forskjellen mellom verdien av aksjer og obligasjoner så stor; markedsbaserte aksjer er her oppført med verdi kr 66 685 252, markedsbaserte obligasjoner med kr 28 890 278 og andre markedsbaserte finansielle instrumenter kr 2 055 332. I årsregnskapet for 2010 - balansen per 31.12.2010 - er de tre gruppene investeringsobjekter oppført med henholdsvis kr 177 711 015, kr 20 000 000 og kr 4 451 469.

Ved vurderingen av tilknytningsvilkåret er partene uenige om hva som faller inn under selskapets virksomhet. Lani gjør gjeldende at selskapet drev med *aksjeinvesteringer*, ikke med utlånsvirksomhet eller kjøp og salg av fordringer. Selskapet foretok kun sporadiske utlån. Det var aksjeinvesteringer som var kjernen i virksomheten og som må vurderes mot det skatterettslige tilknytningskravet.

Staten mener på sin side at investeringen i de konvertible obligasjonene i NBT tjener formålet med investeringsvirksomheten og at de da har en tilstrekkelig tilknytning til investeringsvirksomheten. Det er vanskelig å oppnå nærmere tilknytning.

Lagmannsretten tar utgangspunkt i at Lani driver investeringsvirksomhet hvor det overordnede formål er å få størst mulig fortjeneste eller avkastning på de investerte midler.

Investeringsporteføljen består av ulike typer investeringsobjekter. I samsvar med formålet, slik dette er angitt i årsberetningene, er investeringene fordelt på børsnoterte aksjer og ander finansielle instrumenter, samt deltakelse med eierandeler i unoterte selskaper. Det er ikke satt noen begrensninger med hensyn til hvilke typer verdipapirer som kan være investeringsobjekt. Den omstendighet at verdien av aksjebeholdningen de enkelte år er betydelig større enn verdien av obligasjoner, fratar ikke obligasjonene karakter av investeringsobjekter.

Investeringen i de konvertible obligasjonene saken dreier seg om, er gjort som ledd i den ordinære virksomheten. De er ervervet med et investeringsformål. Det er nettopp slike investeringer virksomheten dreier seg om. Etter lagmannsrettens oppfatning har de konvertible obligasjonene hatt en slik tilknytning til virksomheten som kreves for at gevinsten ved realisasjonen vil være skattepliktig.

Lani har imidlertid anført at uttrykket «virksomhet» i skatteloven § 9-3 ikke skal forstås bokstavelig, men må tolkes innskrenkende. Slik lagmannsretten forstår anførselen, vil det være i strid med formålet bak unntaksregelen i § 9-3 om obligasjonene skulle bli ansett å være i virksomhet. Det er en rettstradisjon helt tilbake til 1921 for at investeringsvirksomhet i seg selv ikke er nok. Det hevdes at gevinst og tap ved realisasjon av verdipapirer bare tas i betraktning ved inntektsskatteligningen når ervervet er skjedd som ledd i *annen* næring. Denne rettstradisjon er bekreftet i Solvang-dommen i Rt-1962-273.

Staten anfører på sin side at de hensyn som begrunnet Solvang-dommen ikke lenger er aktuelle ved tolkningen av dagens § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Staten lar det stå åpent om Solvang-dommen ble satt til side allerede ved lovendring i 1971 eller 1974, men mener at de prinsipper dommen bygger på, uansett ikke er aktuelle etter skattereformen 1992.

Solvang-dommen gjaldt spørsmålet om adgangen til å skattlegge gevinst ved kjøp og salg av verdipapirer for egen regning. Skattyteren - Solvang - ble lignet for gevinsten, men Høyesterett kom til at gevinsten ikke kunne skattlegges. I dommen heter det blant annet:

Jeg finner det ikke nødvendig å ta standpunkt til spørsmålet om den virksomhet Solvang har drevet med kjøp og salg av verdipapirer må betraktes som egen næringsvirksomhet - noe jeg for min del kan være tilbøyelig til. Jeg antar nemlig at selv om man vil se det slik, så vil gevinsten ikke kunne skattlegges.

Høyesterett tok i dommen utgangspunkt i at reglene for beskatning av verdipapirer ble endret ved en lovendring i 1921. Gevinst på verdipapir ble da unntatt fra skatteplikt; motsvarende skulle det ikke gis fradrag for tap. Bakgrunnen for dette er forklart slik i dommen (side 275 i Retstidende):

[ ... ] Forholdet var at det etter de voldsomme høykonjunkturer under den første verdenskrig hadde tilbakeslaget satt inn. Folk som satt med verdipapirer som var sunket i kurs, kunne ved å selge dem og realisere sitt tap, få adgang til å trekke dette ifra sine inntekter i medhold av byskattelovens § 39. Man forutså derfor meget alvorlig svikt i skatteinntekter for stat og kommune hvis de gjeldende regler skulle bli opprettholdt.

Det fremgår videre av dommen at rettspraksis siden endringsloven av 1921 har «fulgt det prinsipp at gevinst og tap ved kjøp og salg av verdipapirer bare har vært tatt i betraktning ved beskatningen når ervervelsen er skjedd som ledd i annen næring - som plasering av driftsmidler eller på annen måte til fremme av næringen, altså hvor det primære formål ikke er spekulasjon».

Til slutt i dommen heter det at resultatet ikke står som «innlysende rimelig» men at det er «følgen av den lovendring som ble vedtatt i 1921, en følge som man var fullt klar over, men som man anså som nødvendig å ta på kjøpet for å oppnå det man mente var absolutt påkrevet, nemlig å stanse adgangen til å trekke fra i inntekt tap ved aksjespekulasjon».

Det har vært hevdet at den begrensning i virksomhetsbegrepet som Solvang-dommen bygger på, må anses forlatt som følge av den endring i reglene om beskatning av verdipapirer som fant sted i 1975, jf. fremstillingen hos Aarbakke, Skatt på inntekt (1987) side 149-150. Aarbakke viser til at Solvang-dommen (og de eldre dommene den viser til) «bygger [ ... ] på en unntaksbestemmelse som tidligere sto i § 43 annet ledd, og som er opphevet», og han trekker den konklusjon at virksomhetsregelen i § 42 første ledd i dagjeldende skattelov «synes å måtte få igjen sitt vanlige anvendelsesområde». Gjølstad skriver derimot, i en artikkel om «Aksjer i næring - nyere grensetilfeller» i Utv. årgang 1989 side 763, på side 773, at det «må antakelig fortsatt legges til grunn at virksomhet som utelukkende går ut på handel med verdipapirer - selv i stort omfang - fortsatt ikke kan skattlegges etter § 42, og gir ikke rett til fradrag for tap etter § 44». Gjølstad tilføyer at dette resultatet «er ikke opplagt ut fra en rettspolitisk vurdering».

Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å ta standpunkt til hva som var situasjonen i årene før skattereformen 1992. Lagmannsretten ser det slik at den forståelse Solvang-dommen bygger på, iallfall ikke kan opprettholdes etter skattereformen. Ved skattereformen ble verdipapirunntaket opphevet for så vidt gjelder aksjer og mengdegjeldsbrev. Begrunnelsen i Solvang-dommen slår da ikke lenger til for aksjer og mengdegjeldsbrev. Spørsmålet er om Solvang-dommen fortsatt er aktuell for andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev, slik som i den foreliggende sak.

Ved vurderingen av dette spørsmålet tar lagmannsretten utgangspunkt i at den økonomiske situasjonen er en helt annen enn i 1921. Det er ikke lenger grunn til bekymring for skattefundamentene. Problemstillingen er derfor lite relevant i dag, jf. departementets bemerkninger i Ot.prp.nr.11 (1990-1991) side 6 og 7, hvor departementet konkluderte med at det ikke lenger var betenkeligheter ved å innføre full fradragsrett for verdipapirtap. Hensynene som begrunnet Solvang-dommen er følgelig ikke lenger aktuelle.

Begrunnelsen for å opprettholde skattefrihet for andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev utenfor virksomhet er at det for slike formuesobjekter normalt bare oppstår tap og ikke gevinst, jf. Ot.prp.nr.11 (1990-1991) side 14 (punkt 1.3.5). Det som kjennetegner investeringsvirksomhet er imidlertid at det vil kunne oppstå både gevinster og tap.

Finansdepartementet har tatt det standpunkt at det etter skattereformen ikke lenger er grunnlag for noen begrensning i virksomhetsbegrepet ved kjøp og salg av aksjer. I et brev som er publisert i Utv. 1993 side 495, skriver departementet følgende som svar på et spørsmål fra et advokatfirma om aktivitet som utlukkende går ut på kjøp og salg av aksjer kan anses som virksomhet i skattemessig sammenheng:

Den tidligere praksis gikk ut på at kjøp og salg av aksjer ikke kunne anses som virksomhet i skattemessig forstand. Denne praksis var knyttet til unntaket i skatteloven § 43 om at gevinster ved avhendelse av verdipapirer ikke var skattepliktig. Når det nå fra 1992 er innført generell skatteplikt på slike gevinster, antar departementet at det ikke lenger er grunnlag for en slik begrensning i virksomhetsbegrepet. Kjøp og salg av aksjer kan derfor i seg selv være virksomhet hvis aktiviteten går ut over det som regnes som passiv kapitalplassering.

Departementets uttalelse er referert i Zimmer (red.), *Bedrift, selskap og skatt* (1995) side 161, med den tilføyelse at uttalelsen knytter seg til aksjeinvesteringer, men må også gjelde for investeringer i gjeldsbrev og andre verdipapirer.

Et slikt endret syn på betydningen av Solvang-dommen har også kommet til uttrykk i Lignings-ABC, som utgis årlig av Skattedirektoratet. I Lignings-ABC for 1991, på side 523, sto det om dette spørsmålet:

Selv om aktivitet med kjøp og salg av verdipapirer er av et slikt omfang at den kan anses som næringsvirksomhet, kan gevinsten ikke beskattes etter reglene om aksjer i næring, jf. H.R.D. i Utv. 62/215.

I Lignings-ABC for 1992, side 443, var henvisningen til Solvang-dommen tatt helt ut, og teksten endret til:

Kjøp og salg av verdipapirer for egen regning, kan etter omstendighetene anses som næringsdrift.

Lagmannsretten konkluderer etter denne gjennomgangen med at de synspunkter som er nedfelt i Solvang-dommen ikke fører til noen innskrenkende tolkning av virksomhetsbegrepet i gjeldende skattelov § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, og at det i denne sammenheng ikke er grunnlag for en annen forståelse når det gjelde enkle gjeldsbrev enn når det gjelder aksjer og mengdegjeldsbrev. Lani har investert i de konvertible obligasjonene som ledd i den ordinære virksomheten. Gevinsten er dermed ikke «utenfor virksomhet». Unntaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 får ikke anvendelse, og gevinsten er dermed skattepliktig etter hovedregelen i § 5-1, jf. § 5-30.

Lagmannsretten går så over til å vurdere spørsmålet om det er grunnlag for den ilignede *tillegsskatten*.

Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er fastsatt i ligningsloven § 10-2 nr. 1 første punktum, 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.

Under den forutsetning at gevinsten er skattepliktig, slik lagmannsretten er kommet til, bestrider ikke Lani at disse grunnleggende vilkår for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Lani gjør imidlertid gjeldende at det er grunnlag for unntak fra tilleggsskatt i medhold av ligningsloven § 10-3 nr. 1 - bestemmelsen om at tilleggsskatt ikke fastsettes «når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak». Det er det sistnevnte alternativet - «annen årsak» - som påberopes. Lani gjør i denne sammenheng gjeldende at det har vært høyst uklart om det har skjedd en endring i rettsstilstanden når det gjelder spørsmålet om enkle fordringer kan anses å ha vært i virksomhet i § 9-3s forstand på grunnlag av tilknytning til en investeringsvirksomhet.

Lagmannsretten finner ikke at det er grunnlag for unntak fra tilleggsskatt. Det er på det rene at det ikke ble gitt noen opplysninger om transaksjonen i selvangivelsen, og gevinsten kom ikke frem i regnskapet. Lagmannsretten legger til grunn at gevinsten ikke ville ha kommet til beskatning om ikke forholdet var blitt avdekket ved et bokettersyn. Ifølge forklaringen fra selskapets økonomidirektør var det ikke noen rettsvillfarelse, men en forglemmelse eller en «glipp» som gjorde at gevinsten ikke ble oppgitt. En forglemmelse fra en profesjonell næringsdrivende som Lani er ikke noe unnskyldelig forhold i ligningslovens forstand.

### **Sakskostnader**

Staten v/Skatt øst har etter dette vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på å få dekket sine sakskostnader av motparten. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig med helt eller delvis unntak fra erstatningsansvar etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Statens prosessfullmektig har fremlagt kostnadsoppgave hvor sakskostnader - i sin helhet salær - er oppgitt til kr 153 700. Lagmannsretten finner at kostnadene har vært nødvendige og at det ut fra betydningen av saken har vært rimelig å pådra dem, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Lani Invest AS 153 700 – etthundreogfemtittretusensyvhundre - kroner til staten ved Skatt øst innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

## SKN 15-064 Fradragsretten for rådgivningskostnader mv.

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1 og § 6-24. Merverdiavgiftsloven 1969 § 21 og § 23.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 21. mai 2015, **sak nr.:** LB-2014-97664

**Dommere:** Lagdommer Anne-Mette Dyrnes, lagdommer Vincent Galtung, ekstraordinær lagdommer Erik Melander. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-42099 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-97664 (14-097664ASD-BORG/03).

**Parter:** Havila Holding AS (advokat Cecilie Aasprong Dyrnes) mot Staten v/Skatt Midt-Norge (advokat Alf Henrik Evjenth Kolderup).

**Sammendrag:** Saken gjaldt skatt og merverdiavgift. Skatterettslig var det spørsmål om fradragsrett for rådgivningskostnader, og kostnader pådratt i forbindelse med økonomiske problemer i et datterselskap som senere gikk konkurs. Morselskapet i et konsern drev dels kapitalforvaltning/investeringsvirksomhet og dels forretningsførsel- og utleievirksomhet. Selskapet hadde altså dels skattepliktige inntekter og dels inntekter som var omfattet av fritaksmetoden, noe som har konsekvenser for fradragsretten for kostnader. Skattekontoret hadde skjønnsmessig lagt til grunn at 40 prosent av rådgivningskostnadene gjaldt den skattepliktige delen av virksomheten og derfor var fradragsberettiget. Når det gjaldt kostnadene pådratt i forbindelse med datterselskapets økonomiske problemer og senere konkurs, mente skattemyndighetene at disse kostnadene skulle vært tilordnet datterselskapet, og følgelig ikke ga fradragsrett i morselskapet. Lagmannsretten kom til at vedtaket var gyldig, og også tilleggs-skatt ble opprettholdt. Også Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak om etterberegning av merverdiavgift og tilleggsavgift var gyldig.

Saken gjelder gyldigheten av enkelte punkter i et vedtak fra Skatteklagenemnda og et annet fra Klagenemnda for merverdiavgift.

Havila Holding AS er morselskap i Havilakonsernet, jf. aksjeloven § 1-3. Selskapet holder til i Fosnavåg i Herøy kommune på Sunnmøre, og virksomheten drives fra et egenoppført bygg - Havilahuset - som sto ferdig i juli 2008. Eiere er Per Sævik med 10 % og hans tre barn med 30 % hver. Per Sævik er daglig leder, mens sønnen Njål Sævik er styreleder.

For den perioden saken gjelder - 2007-2009 - het selskapet Havila AS og hadde ni ansatte. Selskapet ble stiftet 22. oktober 1997. Navneskiftet skjedde 7. januar 2013.

Ifølge nøkkelopplysninger i Enhetsregisteret er Havila Holding AS' vedtektsfestede formål: «Drive rederivirksomhet, delta i annen næringsvirksomhet, utleie av fast eiendom, samt utlån av kapital.». Selskapet ble registrert i Merverdiavgiftsregisteret fra femte termin 2001 for områdene administrasjon/økonomi og konsulenttjenester. Fra og med tredje termin 2007 ble selskapet også frivillig registrert for utleie av bygg og anlegg.

Konsernet omfattet i 2007-2009 blant annet Havila Shipping ASA, Havila Ariel AS og Havyard Solstrand AS (hvor det ble åpnet konkurs ultimo oktober 2008). Havila AS eide aksjer i datterselskapene og andre selskaper, og drev også med aksjehandel. Videre drev Havila AS med utleie av fast eiendom og forretningsførsel for en rekke av selskapene det hadde eierinteresser i. I tillegg var Havila AS bestyrende reder for tre selskap.

I 2007 hadde Havila AS et årsresultat før skatt på 248 877 049 kroner, i 2008 et negativt resultat før skatt på 104 881 501 kroner og i 2009 et resultat før skatt på 38 487 987 kroner.

Per Sævik var i 1996-1997 president i Norges Rederiforbund. Her møtte han Lars Jørgen Pamer, som er utdannet siviløkonom, og som var konsulent i forbundet. Pamer stiftet senere rådgivningsselskapet Fibonacci AS. Den 4. mai 2001 inngikk Havila AS en konsulentavtale med Fibonacci AS og Pamer. Om Pamers oppdrag står det i avtalens punkt 1.1:

«Leverandørene innehar en betydelig kompetanse innen tilrettelegging for finansiering av omfattende prosjekter innen bl.a. fast eiendom og shipping, herunder også skipsbyggingsprosjekter. Leverandørene skal bistå Kunden på disse områdene ved behov, - og i tillegg løpende søke å finne frem til større egnede investeringsobjekter innen fast eiendom og shipping, - herunder også fast og flytende installasjoner for norsk kontinentalsokkel.

Under henvisning til ovennevnte, skal Leverandørene yte løpende konsulentbistand i forbindelse med Kundens vurdering av og tilrettelegging for investeringer i større eiendomsprosjekter og shippingprosjekter, - herunder også faste og flytende installasjoner for norsk kontinentalsokkel.»

For bistanden skulle Havila AS ifølge avtalen betale en fast kvartalspris på 900 000 kroner. Avtalen gjaldt ut 2003, men ble senere forlenget, og den gjaldt også for 2007-2009. Havila AS førte alle kostnadene til Fibonacci AS til fradrag på skatten, og den inngående merverdiavgift på kostnadene ble også fradragsført fullt ut.

Havila AS ble eneeier av skipsverftet Havyard Solstrand AS (dengang Solstrand AS) i 2006. I 2007 ble 20 % av aksjene overdratt til Solstrand Management AS. Havila AS solgte de gjenværende aksjene til Havyard Group i 2008, men transaksjonen ble reversert. Verftet var i økonomiske vanskeligheter, og med bistand fra advokatfirmaet Wikborg Rein & Co ble det forsøkt å refinansiere/restrukturere selskapet for å hindre konkurs. Bistanden omfattet blant annet inngåelsen av en avtale 27. oktober 2008, rett etter at det ble åpnet konkurs i selskapet. Advokatkostnader i tiden 18. desember 2007 til 30. april 2009 ble dekket av Havila AS, men fra juni 2008 ble kostnadene med noen mindre unntak viderefakturert med tillegg av merverdiavgift til Havyard Solstrand AS. Kostnadene til Wikborg Rein & Co ble i sin helhet fradragsført hos Havila AS, både skattemessig og avgiftsmessig.

Havila AS var byggherre for oppføringen av Havilahuset som sto ferdig 1. juli 2008. Selskapet fikk deretter sitt hovedkontor i bygget, mens lokalene for øvrig ble leid ut til andre selskaper i konsernet.

Den 26. mai 2010 gjennomførte skatteetaten et forhåndsvarslet bokettersyn hos Havila AS for perioden 2007 til 2009. Kontrollområdene var kostnader, inntekter, merverdiavgift og oppføring av administrasjonsbygget til selskapet. Bokettersynsrapport ble utarbeidet 7. mars 2011 etter at selskapet hadde fått anledning til å uttale seg.

Skatt Midt-Norge vedtok 14. september 2011 endring av ligning og etterberegning av merverdiavgift. I ligningsvedtaket ble selskapets alminnelige inntekt for 2007 økt med 7 975 307 kroner, for 2008 ble den redusert med 4 236 103 kroner og for 2009 ble den økt med 3 047 684 kroner. Det ble også ilagt tilleggs-skatt med 30 %. I avgiftsvedtaket ble fradrag for inngående merverdiavgift redusert med totalt 7 168 288 kroner. Det ble dessuten ilagt tilleggsavgift med 30 % på det etterberegnete beløp.

Havila AS klaget over deler av vedtakene. I forbindelse med klagebehandlingen ble tilleggsavgiften satt ned fra 30 til 20 %.

Skatteklagenemnda vedtok 4. september 2012 å fastholde skattekontorets vedtak uforandret. Ved Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 22. oktober 2012 ble skattekontorets vedtak om etterberegning av merverdiavgift og illeggelse av tilleggsavgift stadfestet, med noen mindre endringer.

Den 6. mars 2013 gikk Havila Holding AS til søksmål for Oslo tingrett mot staten v/Skatt Midt-Norge med krav om opphevelse av begge vedtakene. Staten v/Skatt Midt-Norge tok til motmæle og påsto seg frifunnet. For så vidt gjelder skattevedtaket gjaldt søksmålet omberegning av fradrag for kostnader til Wikborg Rein & Co, Fibonacci AS og en mindre kostnad til selskapet Branco AS, samt tilleggs-skatten. For så vidt gjelder merverdiavgiftsvedtaket gjaldt søksmålet hele vedtaket, det vil si nektelsen av fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til de samme kostnader som for skattevedtaket, og noen mindre kostnader til leverandører av konsulenttjenester, det forholdsmessige fradrag for felleskostnader og kostnader til Havilahuset, samt tilleggsavgiften.

Oslo tingrett avsa 28. mars 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt Midt-Norge frifinnes i saken som gjelder Skatteklagenemndas vedtak av 4. september 2012.
2. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 22. oktober 2012 oppheves for så vidt gjelder fordelingsskjønnet for fellesutgifter og utgifter til oppføring av Havilahuset samt utmålingen av tilleggsavgiften, for øvrig frifinnes staten ved Skatt Midt-Norge.
3. Havila AS dømmes til å erstatte staten ved Skatt Midt-Norge sakskostnader med kr 179 850 i salær, og kr 13 763 til utgifter innen to uker fra dommens forkynnelse.

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

Havila Holding AS har anket dommen for så vidt gjelder punkt 1 og deler av punkt 2 til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder bevisvurderingen og lovanvendelsen. Verken den skattemessige eller den avgiftsmessige behandlingen av kostnadene til Branco AS er gjort til ankegenstand. For fellesutgiftene og utgiftene til Havilahuset gjelder anken bare

fremgangsmåten for beregning av det forholdsmessige fradrag (fordelingsnøkkelen). For øvrig gjelder anken hele dommen.

Ankeforhandling ble holdt 14.-16. april 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. Per Sævik møtte med fullmakt til å representere ankende part og avga forklaring på dennes vegne. Det ble for øvrig avhørt tre vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, **Havila Holding AS**, har i hovedtrekk anført:

Beskrivelsen av Havila AS' virksomhet i tingrettens dom er ikke korrekt. Tingretten har lagt feil kriterier til grunn for sin vurdering av arten og omfanget av selskapets ulike aktiviteter.

Havila AS er konsernspiss i konsernet som omfatter virksomhet i blant annet rederi/shipping/offshore, verft, industri, fiskeri og eiendom. Havila AS utøvde en aktiv eierrolle og var involvert i driften av flere datterselskaper og tilknyttede selskaper.

Havila AS utførte i bokettersynsperioden avgiftspliktige tjenester for datterselskaper og tilknyttede selskaper. Havila AS hadde skriftlige avtaler med over 30 selskaper om å utføre tjenester som for eksempel løpende regnskapsførsel (herunder IFRS-rapporteringer), forretningsførervirksomhet, sekretariatsfunksjon, presentasjon av års- og perioderegnskap, samt avholdelse av styremøter og generalforsamlinger. Videre utførte selskapet avgiftspliktige tjenester i form av administrasjon og management, herunder lønninger, årsoppgjør, føring av selvangivelser, utleie av fast eiendom og løpende oppfølging av leieavtaler. Selskapet var dessuten bestyrende reder for tre skip. Havila AS oppførte Havilahuset i bokettersynsperioden. Det tok tid å være byggherre for dette prosjektet. Etter ferdigstillingen har Havila AS leid ut lokaler i bygget.

Denne virksomheten er grunnlaget for selskapets registrering i Merverdiavgiftsregisteret, og virksomheten genererer også skattepliktig inntekt. Utøvelse av aktivt eierskap gir således inntekter i form av vederlag for tjenester og utleie av lokaler. Tjenestene kan ha vært priset for lavt i bokettersynsperioden, men dette er endret nå.

Havila AS driver ikke investeringsvirksomhet i den forstand at selskapet omsetter unntatte finansielle tjenester. Det er heller ikke riktig å si at de ansatte hovedsakelig driver med kjøp/salg av aksjer eller passiv kapitalplassering. Den ankende parts virksomhet gjenspeiles i driftsinntektene. Finansinntekter gir ikke uttrykk for noen virksomhet hos selskapet. Aksjeutbytte og konsernbidrag er ikke egen virksomhet og heller ikke omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. I bokettersynsperioden har selskapet verken kjøpt eller solgt aksjeselskaper. Aksjetrading (daytrading) er et alternativ til bankinnskudd og gir ikke uttrykk for noen selvstendig virksomhet hos Havila. Under bokettersynet opplyste Havila at de ansatte brukte omtrent 10 % av tiden til handel med aksjer.

Kostnadene til juridisk bistand fra Wikborg Rein & Co ble påført som følge av en omstrukturering av skipsverftet Havyard Solstand AS. Partrederiene som ble opprettet, var resultat av en prosess der man forsøkte å redde verftet fra konkurs, noe man ikke lyktes med. Sammen med Sparebank1 MSN overtok Havila AS tre av selskapets skipsbyggingskontrakter. De

tre skipene ble organisert i tre partrederier, og Havila AS ble bestyrende reder mot vederlag for alle tre. Vederlagene for 2008 og 2009 ble fakturert i 2010. Vederlagene er avgiftspliktig omsetning og skattepliktig inntekt.

Kostnadene til advokatfirmaet er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-1. Tingretten har lagt til grunn feil lovanvendelse når det henvises til at kostnadene skal tilordnes Havyard Solstrand AS, eller selskapene som kontrakter og skip ble lagt inn i. Det er også feil lovanvendelse og feil bevisbedømmelse at det legges til grunn at advokatkostnadene knytter seg til aksjeinvesteringen, og ikke kan anses som løpende driftsutgifter.

Tilknytningsvilkåret er oppfylt. Formålet med advokatbistanden var å skaffe Havila AS skattepliktig inntekt, hvilket også ble resultatet. Havila AS er nå bestyrende reder for tre partrederier og vederlaget er 500 000 kroner per år fra hvert av dem. Selv om dette er en annen type skattepliktig inntekt enn man tenkte seg i starten av prosessen, er det tale om en skattepliktig inntekt, og dette må være avgjørende. Utsikten til at bistanden kunne medføre skattepliktig inntekt var tilstrekkelig nærliggende. Havila AS er uenig med tingretten i at inntekten bare var en fjern mulighet. Noe av kostnadene fra Wikborg Rein & Co ble viderefakturert til Havyard Solstrand AS. Dette betyr ikke at verftet skulle ha hatt hele kostnaden. Havila AS viderefakturerte der selskapet mente at dette var korrekt.

Havila AS hadde fra 2001 en avtale om løpende konsulentbistand med Fibonacci AS. Fibonacci AS er en generell rådgiver og vurderer blant annet ulike prosjekter. De bisto i forbindelse med børsnoteringen av datterselskapet Havila Ariel på Oslo Axess i 2008. Det er ikke korrekt at Fibonacci AS kun bisto ved finansielle transaksjoner/oppkjøp av selskaper.

I perioden 2007-2009 fakturerte Fibonacci AS selskapet for til sammen 11 688 392 kroner med tillegg av merverdiavgift. Beløpet på 11 688 392 ble ført til fradrag på skatten mens inngående merverdiavgift med 2 922 091 ble ført til fradrag på den utgående avgiften.

Skatteklagenemndas tilbakeføring av 60 % av fradragsføringen av kostnadene fra Fibonacci AS, som tingretten sluttet seg til, bygger på feil lovanvendelse og bevisbedømmelse. Kostnadene er fradragsberettiget som løpende driftskostnader. De gjelder ikke kjøp av aktivum. Havila AS har verken kjøpt eiendom, skip eller aksjeselskap i perioden.

Selskapet har sannsynliggjort faktum og dermed også hva kostnadene knytter seg til. Etter ligningsloven § 8-1 kan ikke skattekontoret da forholde seg til et annet faktum. Det foreligger ikke skjønnsadgang etter ligningslovens bestemmelser.

Under enhver omstendighet er Skatteklagenemndas skjønnsutøvelse vilkårlig og urimelig. Firedelingen som staten har tatt som utgangspunkt, mangler objektivt grunnlag og medfører en vilkårlig fordeling. Skjønnnet er basert på uriktig faktum. Skatteklagenemnda har anvendt et helt matematisk skjønn som det ikke er grunnlag for i sakens faktum. Det er i seg selv tilstrekkelig til at vedtaket er ugyldig.

Det er ikke under noen omstendighet grunnlag for tilleggsskatt.

Tingretten har oppsummert kriteriene som er fastsatt i Rt-2008-939 (Tønsberg Bolig) på en fragmentarisk og ufullstendig måte. Her fastsatte Høyesterett fradragsrett for inngående merverdiavgift for et morselskap som hadde pådratt seg advokatutgifter for forhold i et datterselskap. Faktum i denne saken og vår sak er sammenlignbart i den forstand at man pådro seg advokatkostnader for å unngå konkurs. Det kan ikke oppstilles et krav om at morselskapets omsetning er av samme art som datterselskapets. Det sentrale må være at den ankende part fikk en avgiftspliktig omsetning som følge av redningspakken, og ikke arten av den avgiftspliktige omsetningen. Kostnadene til advokat var ikke knyttet til aksjekjøp og var heller ikke due diligence-kostnader.

Det sentrale er om anskaffelsen har relevans for den avgiftspliktige virksomheten. Begrepet «virksomhet» er viktig. Dersom man legger feil forståelse av den avgiftspliktige virksomheten til grunn, vil vurderingen av relevanskravet også kunne bli feil. Relevanskravet forutsetter ikke at det skal være en direkte relasjon mellom anskaffelsen og en spesifikk utgående transaksjon. Dette kommer tydelig til uttrykk i Rt-1985-93 (Sira Kvina).

Det har ingen betydning at selve faktureringen for vederlagene skjedde i 2010. Det kreves ikke sammenheng mellom tidspunktet for påført kostnad og tidspunktet for den avgiftspliktige omsetning. Dette gjenspeiles også i ordningen med forhåndsregistrering i merverdiavgiftsregisteret, der et selskap kan få løpende fradrag i måneder og år før avgiftspliktig omsetning finner sted.

Skatteklagenemnda har akseptert at 40 % av kostnadene til Fibonacci AS er knyttet til driften av selskapet, ikke til noen form for investeringsvirksomhet. Klagenemnda for merverdiavgift har lagt et annet faktum til grunn når det gjelder disse kostnadene. Havilas anførsler i denne forbindelse er ikke vurdert i tingrettens dom.

Kostnadene har relevans for den avgiftspliktige virksomheten. Kostnadene er generelle kostnader som Havila AS har pådratt seg i rollen selskapet har ved utøvelsen av tjenestene. Det vises i denne forbindelse til EU-domstolens dom C-16/00 (Cibo) hvor et morselskap fikk fradrag for inngående avgift på generelle kostnader under forutsetning av at morselskapet fakturerte managementtjenester til datterselskapene. Jf. også Gjems Onstad/Kildal MVA kommentaren s 435 hvor det heter at Cibo-dommens kriterier omfattes av relevanskravet som norsk Høyesterett har utformet.

Også når det gjelder fordelingen av inngående avgift på kontordriftskostnader og driftskostnader til Havilahuset har tingretten foretatt en forenklet og ufullstendig tilnærming til det rettslige grunnlaget.

Havila AS aksepterte under bokettersynet at kostnadene skulle fordeles ut fra at de ansatte benyttet en mindre del av arbeidstiden på aksjetrading. Etter en grundig gjennomgang av de ansattes arbeidsoppgaver ble det foreslått en fordelingsnøkkel på 10/90 %

I skriftlig korrespondanse med skattekontoret har Havila AS gitt en grundig og korrekt beskrivelse av virksomhetens art, herunder de ansattes arbeidsoppgaver. I tillegg har saksøker gitt korrekte opplysninger om tidsbruken fordelt på de ulike arbeidsoppgavene. Det er ikke grunnlag for uttalelsene i vedtaket om at Havila AS bevisst har gitt uriktige opplysninger i saken.

Kriteriet for fordeling av inngående merverdiavgift på såkalte felleskostnader er anskaffelsens antatte bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 23 og tidligere forskrift nr. 18 § 1. For å komme frem til antatt bruk må man benytte en hjelpestørrelse (metode). Forskriften gir ingen anvisning på obligatoriske hjelpestørrelser, men fastsetter at det skal utøves et forsvarlig forretningsmessig skjønn. En fordelingsnøkkel basert på forholdet mellom den avgiftspliktige omsetning og driftskostnadene er feil, og denne metode er aldri før blitt benyttet av avgiftsmyndighetene. Nøkkelen er basert på en sammenligning mellom inkommensurable størrelser. Driftskostnadene inneholder også anskaffelser som det ikke er merverdiavgift på, samt kostnader som ikke er fradragsberettigede, og som heller ikke er fradragsført. Det gir derfor et tilfeldig og urimelig utslag å benytte denne metoden.

Partene er enige om at omsetningstall ikke skal benyttes. De ansattes tidsbruk vil gi best uttrykk for den antatte bruken av kontordriftsutstyr og kostnader til Havilahuset. Denne metoden er anerkjent av avgiftsmyndighetene og domstolene.

Selskapet har ikke utvist uaktsomhet. Det er ikke grunnlag for tilleggsavgiften.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 4. september 2012 oppheves hva gjelder endring av ligning knyttet til kostnader fra Wikborg Rein og Fibonacci, og illeggelse av tilleggsavgift.
2. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak av 22. oktober 2012 oppheves hva gjelder nekting av fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til kostnader fra Wikborg Rein og Fibonacci, reduksjon av fordelingsnøkkel, samt illeggelse av tilleggsavgift.
3. Havila Holding AS tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, **Staten v/Skatt Midt-Norge**, har i hovedtrekk anført:

De to vedtakene er gyldige så langt anken rekker.

Staten er uenig i det bildet av ankende parts virksomhet som søkes etablert i saken, nemlig at man står overfor et selskap som først og fremst leverer avgiftspliktige tjenester, og som for øvrig har en del investeringer ved siden av.

Havila AS drev delt virksomhet, dels investeringsvirksomhet, dels avgiftspliktig virksomhet i form av forretningsførsel og utleie.

Bevismessig må det tas utgangspunkt i at Havila AS er et typisk holdingselskap, som utgjør konsernspiss og eier en rekke andre selskaper. Til noen av disse selskapene ytes det visse konserntjenester, til andre ikke. Hovedvirksomheten til ankende part er forvaltning av eierskap, hvilket er en avgiftsunntatt virksomhet, men det ytes altså også en mer begrenset avgiftspliktig virksomhet til enkelte av de selskapene Havila AS har eierandeler i.

Det grunnleggende inntrykk av holdingselskapet som forvalter av egne aktiva underbygges blant annet ved nøkkeltall fra regnskapene i perioden, det faktum at en av de ansatte brukte mesteparten av sin tid på tradingvirksomhet, den betydelige mengde aksjehandler i perioden samt

de sofistikerte investeringsrådene som ankende part i perioden kjøpte fra Fibonacci AS for et beløp som i perioden 2007-2009 alene oversteg de inntekter som ankende part oppnådde gjennom forretningsførselsvirksomheten.

Konsernmodellen endrer ikke tilnærmingen til de spørsmål som reises i saken. Havila AS må vurderes for seg både skatte- og avgiftsmessig.

Det er ikke skattemessig fradragsrett for oppofrelser i form av tjenestekjøp fra Wikborg Rein & Co knyttet til Havyard Solstrand AS. Formålet med advokatbistanden var å jobbe med redningspakken, sikre byggelånbankens interesser og at arbeidet med skrogene kunne fullføres slik at skipene kunne komme i drift. Formålet var ikke å skaffe skattepliktig inntekt i Havila AS.

Manglende fradragsrett kan begrunnes på flere måter. Prinsipalt anføres at advokatbistanden gjaldt Havyard Solstrand AS' aktiva og finansiering. Den burde derfor tilordnes Havyard Solstrand AS. Viderefaktureringen dekker alle sider av det utførte oppdraget, hvilket også tilsier at samtlige kostnader hørte hjemme hos Havyard Solstrand AS.

De senere oppdrag som bestyrende reder kan ikke begrunne fradragsrett for tidligere anskaffelser fra advokatfirmaet. Partsrederavtalen var en eventualitet hvis bestillerne ikke ville overta skipene etter at de var abandonert fra konkursboet. Det foreligger ikke en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning på oppofrelsestidspunktet.

Fibonacci AS og Pamer bisto både Havila AS og datterselskaper og var involvert i en rekke gjennomførte transaksjoner, jf. Pamers forklaring om hvilken nytte Havila AS hadde av rådene. Det ble gitt til dels sofistikert transaksjonsrådgivning. Det fremgår av de fremlagte presentasjonene at bistanden også gjaldt spesifiserte transaksjonsobjekter. Det var ikke grunnlag for fradragsføring av samtlige kostnader til Fibonacci AS. Hovedformålslæren kunne ikke få anvendelse. Skattekontoret hadde adgang til å endre poster i ligningen, jf. ligningsloven § 8-1.

Den skjønnsmessige fordelingen som er foretatt hva gjelder oppofrelsene knyttet til kjøp fra Fibonacci AS kan ikke oppheves. Ligningsmyndighetene måtte treffe en skjønnsmessig avgjørelse om fordelingen basert på et begrenset materiale. Det var ikke ført timelister og forelå ikke andre skriftlige tidsnære bevis om hva som kunne være formålet med bistanden i det enkelte tilfelle. Selskapet ga ikke ytterligere opplysninger. Det ble foretatt en grundig vurdering. Det er ikke utøvd et uforsvarlig eller urimelig skjønn.

Fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene til Wikborg Rein & Co var uberettiget, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Anskaffelsen har ikke den nødvendige tilknytning til ankende parts avgiftspliktige virksomhet. Tilknytningen må være funksjonell, noe den ikke er.

De fradragsførte ikke-viderefakturerte anskaffelsene ble foretatt frem til juni 2008, mens den konkrete avgiftspliktige virksomheten knyttet til bygg 83, 84 og 85 konkretiserte seg tidligst i slutten av desember 2008. I avtalen var muligheten for forretningsvirksomheten ikke beskrevet. Den var utslag av at byggene ikke ble overtatt av de opprinnelige bestillerne. Kostnadene har ikke tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet.

Bistanden fra Fibonacci AS kan ikke anses som en innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomhet. Deltakelse i noen møter med Wikborg Rein & Co er ikke tilstrekkelig til å anse denne delen av bistanden som en innsatsfaktor. Det er ingen andre faktiske tilknytningspunkter mellom bistanden og forretningsførselsvirksomheten. Anskaffelsen har derimot nær tilknytning til den avgiftsunntatte investeringsvirksomheten.

Fordelingsnøkkelen når det gjelder fellesutgiftene og utgiftene til Havilahuset er uvanlig, men det er ikke påvist at den er uheldig for Havila. Forvaltningen tok ikke utgangspunkt i tidsbruken fordi opplysningene om tidsbruken fra Havila AS ikke var verifiserbare og hvilte på premisser man ikke kunne feste lit til, f.eks. at styreverv måtte avvikles utenfor arbeidstiden. Modellen bygger på et snitt på tre år. Havilahuset sto ferdig midt i perioden.

Det er ikke grunnlag for fravikelse av det fordelingsskjønnet som er lagt til grunn av Klagenemnda for merverdiavgift, idet det må anses som forsvarlig. Prøvingen av skjønnet må ta utgangspunkt i at det (skjønnet) måtte bygges opp fra bunnen av. Ettersom det ikke knytter seg faktiske feil ved skjønnet, kan det ikke oppheves. Under enhver omstendighet fremstår ikke den modell som motparten påberoper som mer treffende.

For begge vedtakene gjør staten gjeldende at tilleggsskatt og tilleggsavgift ikke skal oppheves.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes sakens kostnader for lagmannsretten.

### **Lagmannsretten ser slik på saken:**

#### **Rettens kompetanse og beviskrav**

Ved prøvingen av vedtakenes gyldighet er utgangspunktet at retten har full prøvelsesrett. Begrensninger i prøvingsintensiteten når det gjelder de skjønnsmessige vurderingene og fastsettelsene i vedtakene, vil lagmannsretten komme tilbake til.

Det følger av Rt-1995-1768 (Butt) for merverdiavgiftsspørsmålet og Rt-2006-404 (Invensys) for skattespørsmålet at prøvingen må skje ut fra det faktum forvaltningen fikk seg forelagt.

Så langt vedtakene gjelder endringsligning av skatt og etterberegning av merverdiavgift, gjelder vanlige beviskrav. For vedtak om tilleggsskatt og tilleggsavgift er beviskravet skjerpet. Det må være klar sannsynlighetsovervekt for det faktum som legges til grunn for slike vedtak.

#### **Havila AS' virksomhet**

Havila AS har ment seg berettiget til fradragsføring av alle kostnadene til Wikborg Rein & Co og Fibonacci AS, så vel skatte- som avgiftsmessig. Dette har selskapet ikke fått medhold i, verken i forvaltningen eller i tingrettens dom - i det vesentlige fordi en del av virksomheten til selskapet er blitt ansett som investeringsvirksomhet og kapitalforvaltning, og derfor er unntatt fra både skatt- og avgiftsplikt. Dermed er det heller ikke fradragsrett. Dette følger for skattespørsmålet av hovedregelen i skatteloven § 6-1, hvoretter fradragsretten begrenses slik at den bare gjelder for kostnader til å erverve *skattepliktig* inntekt. Den såkalte fritaksmetoden som ble innført fra og

med inntektsåret 2004, innebærer at aksjeinntekter mv. med visse unntak er skattefrie for en aksjonær som selv er et selskap. Så langt et selskap er omfattet av fritaksmetoden, må eventuelle fradrag hjemles i skatteloven § 6-24, en bestemmelse lagmannsretten kommer nærmere tilbake til nedenfor. For merverdiavgiftsspørsmålet følger begrensningene i fradragsretten av merverdiavgiftsloven 1969 § 21. Fradragsretten for inngående merverdiavgift gjelder kostnader til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Kapitalforvaltning og omsetning av finansielle instrumenter - for eksempel aksjer - er avgiftsfri virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven 1969 § 5 b. Dette omtales gjerne som et gjensidighetsprinsipp, jf. Rt-2011-21 [skal vel være Rt-2011-213], hvor det heter:

«Innledningsvis bemerker jeg at regelen i § 21 er uttrykk for et gjensidighetsprinsipp. Utgående og inngående avgift korresponderer og nøytraliserer hverandre. Begrunnelsen for kjøperens fradragsrett er at samme avgift innbetales til staten av selgeren som utgående avgift, med det resultat at det er siste kjøper som til slutt betaler den endelige avgift. Siktemålet er at bestemmelsene virker konkurransemessig nøytralt, og å forhindre avgiftsmessige ulikheter mellom de næringsdrivende.»

Tingretten har lagt til grunn at partene er enige om at Havila AS drev delt virksomhet, dels kapitalforvaltning/investeringsvirksomhet, dels avgiftspliktig omsetning av tjenester i form av forretningsførsel og utleie. Havila AS har imidlertid for lagmannsretten gjort gjeldende at tingrettens vurdering av selskapets virksomhet er feil, og at det ikke driver investeringsvirksomhet i den forstand at det omsetter unntatte finansielle tjenester. Den såkalte daytradingen med aksjer anføres kun å være et alternativ til plassering av pengene i banken.

Ettersom arten av Havila AS' virksomhet har betydning for både den skattemessige og den avgiftsmessige fradragsretten, vurderer lagmannsretten dette spørsmålet først.

Det er enighet om at Havila AS i kontrollperioden leverte tjenester i form av regnskapsførsel og forretningsførsel og drev med utleie til en rekke av sine datterselskap og andre selskap det hadde interesser i.

Denne virksomheten er imidlertid ikke nevnt i årsberetningen for 2009. Under overskriften «Virksomhetens art og hvor den drives» heter det at «Havila AS driver med investeringer i andre selskap».

På spørsmål om virksomhetens art under bokettersynet, opplyste økonomisjef Jill Aasen i Havila AS 5. mars 2010 at selskapet drev med investering i andre selskaper, langsiktig og kortsiktig. Videre opplyste hun at selskapet eier administrasjonsbygget hvor Havila AS har sine lokaler og at selskapet leier ut lokaler til Havila Ariel, Havyard-selskapene og Havila Shipping ASA. Forretningsførselen for øvrig er ikke nevnt. Under overskriften «Organisasjon» opplyste Aasen at Vegard Sævik var «porteføljeforvalter/ansvarlig for investeringer».

Det som her er blitt fremhevet av selskapet i dets egen beskrivelse av virksomheten, er således at det driver investeringsvirksomhet. Etter lagmannsrettens syn virker det lite plausibelt at selskapet opplyser at det driver med investeringer i andre selskap dersom dette ikke er tilfellet.

I klagen til Klagenemnda for merverdiavgift 9. november 2011 står det at Havila AS driver en virksomhet som dels faller innenfor, dels utenfor merverdiavgiftslovens område. Virksomhet som gjelder forretningsførsel og rådgivningsvirksomhet, samt utleie av fast eiendom, faller innenfor avgiftsområdet etter merverdiavgiftsloven. Klageren driver dessuten investeringsvirksomhet som faller utenfor avgiftsområdet, sies det i klagen som er ført i pennen av selskapets juridiske rådgivere i PWC. Det må formodes at selskapet har godkjent det som står i klagen.

Av referat fra et styremøte i Havila AS 14. august 2006 - det vil si før kontrollperioden - fremgår det at styret besluttet å ansette Vegard Sævik fra 1. august samme år. I punkt 10 i referatet heter det: «I forbindelse med ansettelsen av Vegard Sævik og oppgaver han skal arbeide med, ønskes det avsett et beløp på 10 MNOK for trading i aksjemarkedet.». Vegard Sævik forklarte for lagmannsretten at han hadde en kapitalbase på 10-12 millioner kroner. I perioder var beholdningen «gearet» opp til omkring 40 millioner kroner. Vegard Sævik forklarte videre at han kjøpte to selskap for å sitte på dem som en pengeplassering. Han kjøpte også aksjer i to skip for henholdsvis 5 og 20 millioner kroner. Oppkjøpet av Havila Ariel (med to datterselskaper) skjedde i 2007.

Avtalen med Fibonacci AS og Lars Jørgen Pamer støtter også at selskapet driver investeringsvirksomhet. I innledningen til avtalen står det at Fibonacci AS og Pamer «har tilbudt å utføre konsulenttjenester og annen bistand med oppsporing av prosjekter og tilrettelegging og forhandling av finansielle løsninger for investeringer i større eiendomsprosjekter og shippingprosjekter, - herunder også faste og flytende installasjoner offshore på norsk kontinentalsokkel». I sin forklaring for lagmannsretten betonte Pamer sterkt at hans ekspertise var å finne kreative finansielle løsninger, og det fremkom klart at det ikke var oppdrag i form av forretningsførsel mv mot beskjedne vederlag han hadde i tankene. Rådgivningen var ifølge Pamer ikke rettet mot den kortsiktige aksjehandelen. Etter lagmannsrettens oppfatning har det formodningen mot seg at et selskap som ikke driver med investeringsvirksomhet, har behov for den type bistand det her er tale om.

I vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift på side 25-26 er regnskapstall for den kortsiktige handelen systematisert, og det fremkommer her at handelen med markedsbaserte aksjer var omfattende og utgjorde en betydelig aktivitet. Det dreier seg om store beløp og et stort antall transaksjoner. Lagmannsretten legger dette til grunn og bemerker at denne virksomheten ikke bare kan anses som en kapitalplassering på linje med å ha penger i banken. I tillegg kommer de langsiktige plasseringene, jf. samme sted i vedtaket.

Omsetningen av tjenester i form av forretningsførsel mv. er ifølge regnskapene ikke særlig stor, bare omkring én million kroner per år. Det er anført at tjenestene var priset lavt, og at dette er rettet opp nå. Lagmannsretten vil likevel bemerke at det må legges til grunn at Per Sævik er en profesjonell og erfaren aktør, noe som tilser at prisingen også i 2007-2009 sto i et noenlunde rimelig forhold til tjenestenes omfang.

Samlet finner lagmannsretten det sannsynliggjort at kapitalforvaltning og investeringsvirksomhet var en betydelig virksomhet i Havila AS. Den nærmere vurderingen av hvor stor andel av den totale virksomheten som må anses som investeringsvirksomhet, kommer lagmannsretten tilbake til.

## Skatteklagenemndas vedtak

### 1. Rettslige utgangspunkter

Etter skatteloven § 6-1 gis det fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

Det må således for det første være pådratt en kostnad - en oppofrelse - og denne oppofrelsen må ha som formål å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt; det vil si at det må være en tilknytning mellom kostnaden og inntekten. I Rt-2012-744 (Skagen) var hovedspørsmålet om tilknytningskravet var oppfylt. I avsnittene 44 og 45 heter det:

«Om tilknytningskravet er det i Rt-2008-794 avsnitt 47 uttalt:

«Jeg minner om at en forutsetning for at det skal kunne gis fradrag, ..., er at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnadene og de fremtidige inntekter. I dommen i Rt-1949-912, uttalte annenvoterende på vegne av flertallet som begrunnelse for i den saken ikke å gi fradrag etter den tilsvarende bestemmelse i den daværende byskattelovens § 38 at det ikke var «en så nær og påtakelig forbindelse mellom utgiften og den påregnede fremtidige inntekt at den nevnte fradragsregel kan komme til anvendelse». Dersom det bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt.»

Ved avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt, vil skattyters formål med kostnaden være et relevant moment, likevel slik at dette «ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag», jf. Rt-1956-1188 (Anth. B. Nilsen) på side 1189, men ut fra hvorvidt «dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa» tilsier at det har vært skattyters «intensjon å skape inntekt», jf. Rt-2009-1473 (Samdal) avsnitt 34.»

Vurderingen må ta utgangspunkt i situasjonen slik den var på investeringstidspunktet, jf. Rt-2009-1473 (Samdal) avsnitt 37. Formålet å erverve skattepliktig inntekt må således være til stede på oppofrelsestidspunktet.

Skatteplikten er subjektiv, og skattyter har derfor ikke skatteplikt med mindre inntektsposten skal tilordnes vedkommende. Hovedregelen er at kapitaleieren skal tilordnes inntekter som har sammenheng med kapitalobjektet. I Rt-2013-421 avsnitt 36 kommenterer Høyesterett avgjørelsen i Rt-1967-1570 slik:

«Førstvoterende legger her vekt på hvem som eide tomten, hvem som tok initiativ til utbyggingen og hvem som satte den i gang med fortjeneste for øye. Slik jeg ser det, må dette være sentrale kriterier i vurderingen av hvem en virksomhet skal tilordnes. Det må vurderes hvem som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvem den først og fremst kommer til gode. I dette ligger at man blant annet må se hen til om skattyter bærer tap og får gevinst av det Tronviken har kalt «grunninvesteringen».»

### 2. Havyard Solstrand AS

Mens det i anken er påberopt fradragsrett etter skatteloven § 6-1 og § 6-24, er det under ankeforhandlingen kun anført at Havila AS har fradragsrett for kostnadene til advokatbistanden etter skatteloven § 6-1.

Partene er enige om at oppofrelsesvilkåret er oppfylt. Havila AS har gjort gjeldende at også tilknytnings- og tilordningsvilkårene er oppfylt, men dette er staten uenig i.

Som nevnt hadde verftet tre skip under bygging. Havyard Solstrand AS var imidlertid i økonomiske vanskeligheter, og fra 2. desember 2007 til 30. april 2009 bisto advokatfirmaet Wikborg Rein & Co med «refinansiering/restrukturerings» av verftet, jf. fakturaspesifikasjonene. Det var Havila AS som betalte for bistanden, men det er likevel et spørsmål om selskapet var berettiget til å føre kostnadene til fradrag.

Bistanden strakte seg over en viss tid. Det er opplyst, og det har støtte i de fremlagte fakturaspesifikasjonene fra advokatfirmaet, at formålet med bistanden først og fremst var å hindre konkurs. Det ble forsøkt å finne løsninger for å refinansiere Havyard Solstrand AS. Kostnadene ble således pådratt av hensyn til verftet, og det er da også naturlig å tilordne dem til dette. Det var verftet som hadde behov for refinansieringen, ikke Havila AS. Hvis formålet var å redde Havila AS' investering, må fradragsretten vurderes i medhold av skatteloven § 6-24, men denne bestemmelsen er som nevnt ikke påberopt for lagmannsretten.

Fra 30. juni 2008 ble de fakturerte beløp fortsatt betalt av Havila AS, men med noen få unntak viderefakturert med tillegg av merverdiavgift til Havyard Solstrand AS. Fra dette tidspunkt har Havila AS selv ansett at kostnadene i siste instans i det vesentlige hører hjemme hos Havyard Solstrand AS, og lagmannsretten er enig med staten i at også dette taler for at hele kostnaden - som i det vesentlige påløp forut for dette tidspunkt - tilordnes Havyard Solstrand AS, ikke morselskapet.

Det er etter lagmannsrettens syn lite naturlig å anse at det på noe tidspunkt var et formål med bistanden å skaffe Havila AS skattepliktig inntekt. Fra de relativt detaljerte fakturaspesifikasjonene er det ikke dokumentert noe som tyder på at bistanden hadde dette for øyet. Per Sævik forklarte at han var opptatt av å redde de tre skrogene, men det fremkom av hans forklaring at dette primært var fordi han anså det som en æressak, ikke fordi han var opptatt av å skaffe inntekter i form av oppdrag om forretningsførsel eller lignende.

Med bistand fra advokatfirmaet ble det 27. oktober 2008 inngått en avtale mellom Havila AS, Havyard Group AS og Sparebank 1 SMN. Avtalen omtales av ankende part som en redningspakke. På avtaletidspunktet hadde Havila AS allerede i noen måneder viderefakturert for bistanden til Havyard Solstrand AS.

I avtalens innledning er det angitt at den er inngått i anledning av at styret i verftet hadde besluttet å begjære oppbud, og at konkursåpning kunne forventes i uke 43 i 2008. Videre heter det her at partene var enige om å tilby bestillerne av to av skipene (byggene) å overta disse til markedspris etter at de var abandonert fra konkursboet. Hvis bestillerne ikke var interessert, skulle et nystiftet rederi, eid med 50 % hver av Havila AS og banken, være forpliktet til å overta skipene. Bestillerne viste seg ikke å være interessert i tilbudet om overtakelse, og i henhold til avtalen ble derfor rederiet Havskip AS etablert. Deretter ble det henholdsvis 23. desember 2008, 17. juni

2009 og 6. november 2009 inngått bestyrende reder-avtaler for hvert av de tre skipene mellom Havila AS og Havskip DA. Som bestyrende reder tok Havila AS på seg «å utøve alle handlinger relatert til den daglige driften og alle administrative oppgaver på vegne av Selskapet i henhold til god forretningsskikk.». Vederlaget var i henhold til hver av avtalene 500 000 kroner per år. Senere ble det også inngått avtaler om management for iallfall to av skipene.

Havila AS har anført at det er tilstrekkelig nær tilknytning mellom advokatbistanden og utsikten til denne ordningen; at den skattepliktige inntekten var et formål med kostnadene og at de derfor er fradragsberettigede. Lagmannsretten finner ikke dette sannsynliggjort. Opprettelsen av to av partrederiene var en subsidiær løsning. Det tredje bygget skulle selges. Det står ikke noe i avtalen om at Havila AS eventuelt skulle få oppdraget som bestyrende reder. Og noe annet oppdrag om forretningsførsel eller lignende er heller ikke nevnt, verken i innledningen eller under andre punkter i avtalen. Det som til slutt ble resultatet - og som førte til inntekter for Havila AS i form av vederlag for tjenester i henhold til avtaler om management og oppdrag som bestyrende reder - var ikke den foretrukne løsning. Som det er konkludert med i tingrettens dom, kan dette kun ha fremstått som en fjern mulighet da kostnadene ble pådratt.

Lagmannsretten finner etter dette at de objektive kjensgjerningene taler mot at formålet med advokatbistanden var å skaffe skattepliktig inntekt til Havila AS. Da bistanden ble gitt var dette dessuten lite tenkelig og heller ikke det foretrukne resultat. Vilåårene for fradrag for Havila AS var derfor ikke til stede, jf. skatteloven § 6-1.

### 3. Fibonacci AS

Havila AS har prinsipiålt anført at kostnadene til Fibonacci AS *i sin helhet* kunne føres til fradrag etter skatteloven § 6-1.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Lagmannsretten viser i denne sammenheng for det første til konsulentavtalen 4. mai 2001. Om Pamers oppdrag står det i avtalens punkt 1.1:

«Leverandørene innehar en betydelig kompetanse innen tilrettelegging for finansiering av omfattende prosjekter innen bl.a. fast eiendom og shipping, herunder også skipsbyggingsprosjekter. Leverandørene skal bistå Kunden på disse områdene ved behov, - og i tillegg løpende søke å finne frem til større egnede investeringsobjekter innen fast eiendom og shipping, - herunder også fast og flytende installasjoner for norsk kontinentalsokkel.

Under henvisning til ovennevnte, skal Leverandørene yte løpende konsulentbistand i forbindelse med Kundens vurdering av og tilrettelegging for investeringer i større eiendomsprosjekter og shippingprosjekter, - herunder også faste og flytende installasjoner for norsk kontinentalsokkel.»

I avtalen med Fibonacci AS fremheves også Pamers kompetanse «innen tilrettelegging for finansiering av omfattende prosjekter innen bl.a. fast eiendom og shipping, herunder også skipsbyggingsprosjekter». Det fremgår av avtalen at det først og fremst er på disse områdene han skal bistå Havila AS. Konsulentbistanden skal bestå i vurdering og «tilrettelegging for investeringer i større eiendomsprosjekter og shippingprosjekter». Dette taler i seg selv for at

kostnadene til konsulentbistanden for en stor del har påløpt i den ikke skattepliktige del av virksomheten.

Dernest viser lagmannsretten til Havila AS' redegjørelse for konsulentbistanden under bokettersynet, som lød slik:

«Fibonacci AS har gjennom en årrekke vært finansielle og strategiske rådgivere for Havila AS og selskapets datterselskaper. Selskapet er involvert i et signifikant antall av Havila AS sine investeringer av en viss størrelse, samt vurdering av prosjekter som blir valgt vekk. Videre kommer selskapet med forslag til investeringer på eget initiativ. Selskapet har levert en rekke modeller til Havila AS, herunder rente og valutaswap modeller, derivatmodeller, verdivurderingsmodeller av eiendom, shipping og offshoreprosjekter samt kompliserte oljeselskapsmodeller. Ovennevnte omfatter AS, IS og KS strukturer. Videre er det laget verdivurdering av selskaper som Havila AS vurderer å kjøpe helt eller delvis. Av konkrete prosjekter som selskapet har bidratt til kan nevnes Havila Ariel (2007), salg av Njord FSU (2008), kjøp av Solstrand Båter (2009). Av prosjekter som ble valgt vekk kan en signifikant investering av Gassled (2009) nevnes spesielt. Mye av kommunikasjonen mellom Havila AS og Fibonacci AS er uformell og muntlig da oppdragsgiver foretrekker denne formen for samarbeide. Det utarbeides ikke formelle rapporter men presentasjoner utarbeides på Power Point format.»

Pamer sa seg under sin forklaring for lagmannsretten enig i denne beskrivelsen av sin rådgivningsvirksomhet, og hans forklaring for øvrig underbygget inntrykket av at det først og fremst var investeringsvirksomheten og kapitalforvaltningen han ga råd om.

Således taler så vel avtalens innhold som Havila AS' egen skriftlige redegjørelse, sammenholdt med Pamers forklaring, mot at formålet med rådgivningen var å skaffe skattepliktig inntekt, jf. Rt-2012-744 (Skagen) avsnitt 45 hvorefter de objektive kjensgjerningene skal vektlegges ved avgjørelsen av hva som var formålet.

Havila AS har anført at det i kontrollperioden ikke ble kjøpt aksjer og at det var flere prosjekter det ikke ble noe av. Uten at lagmannsretten tar stilling til riktigheten i påstanden, bemerkes at dette ikke endrer lagmannsrettens syn på formålet med de store kostnadene til denne rådgivningen. Det fremgår som nevnt av de skriftlige bevis og Pamers forklaring at rådgivningen først og fremst var rettet mot bedring av lønnsomheten i investeringsvirksomheten og kapitalforvaltningen. Karakteren av rådgivningen og formålet med den endres ikke av at den ikke resulterte i oppkjøp e.l. Kostnadene blir ikke derved fradragsberettigede i den skattepliktige del av virksomheten. Det er således lagmannsrettens syn at en stor del av kostnadene til Fibonacci AS ikke har tilstrekkelig nær tilknytning til den skattepliktige inntekt. Selskapet hadde derfor ikke adgang til å trekke fra alle disse kostnadene på skatten, jf. skatteloven § 6-1.

Havila AS har subsidiært vist til hovedformåls læren og har anført at dersom lagmannsretten anser at kostnadene hadde tilknytning både til erverv av aksjer og den løpende drift, må det likevel gis fradrag for alle kostnadene fordi hovedformålet var rådgivning i den løpende drift. Synspunktet er her at kostnadene til Fibonacci AS må vurderes under ett for hele perioden.

Lagmannsretten er ikke enig i at rådgivningen fra Fibonacci AS skal vurderes under ett, som en sekkepost. Dette ble heller ikke lagt til grunn i skattekontorets vedtak. Redegjørelsen under bokettersynet (gjengitt foran) og omfanget av de leverte tjenester tyder klart på at det dreier seg om tjenester av ulik art. Dette taler for at kostnadene må splittes opp. Havila AS har dessuten ifølge punkt 14 i den fremlagte epost fra advokat Hugo Marøy under bokettersynet viderefakturert kostnader som gjelder bistand til etablering av struktur og børsnøtering av Havila Ariel AS med 542 303 kroner, ekskl. mva. Derved har heller ikke Havila AS selv behandlet kostnadene til Fibonacci AS under ett, men foretatt en oppsplitting. Hovedformåls læren får derfor ikke anvendelse.

Havila AS har også anført at skatteloven § 6-24 får anvendelse. Om dette spørsmål heter det i lignings-ABC side 1325 flg:

«Kostnader som har tilknytning til et erverv av aksjer eller andre formuesobjekter, må aktiveres som en del av inngangsverdien på aksjer eller de ervervede formuesobjektene. For selger vil på tilsvarende måte kostnadene som har sammenheng med realisasjonen redusere utgangsverdien. Kostnader som har sammenheng med den løpende skattepliktige inntekt eller selve inntektsvervet, kan fradragsføres direkte, jf. sktl. § 6-1.

Kostnader knyttet til aksjer som faller inn under fritaksmetoden er som utgangspunkt ikke fradragsberettiget dersom skattyter er subjekt under fritaksmetoden, jf. sktl. § 6-1 og § 2-38. Det gis likevel fradrag for kostnader som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-38, jf. sktl. § 6-24 første ledd. Unntaket gjelder kun eierkostnader knyttet til aksjer som skattyter allerede eier, jf. SKD i Utv-2013-1181. Ervervs- og realisasjonskostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 annet ledd. Har en kostnad tilknytning til både erverv av aksjer eller andre formuesobjekter og til den løpende drift, vil hovedformålet være avgjørende.»

Etter lagmannsrettens syn kan heller ikke dette grunnlaget føre frem i den forstand at hele kostnaden blir fradragsberettiget. For det første skal kostnader ved transaksjoner som er gjennomført aktiveres på aksjen/eiendelen. De ikke gjennomførte aksjekjøp er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget ettersom Havila AS faller inn under fritaksmetoden. Om kostnader som oppstår i en innledende fase av et oppkjøp, heter det videre på side 1326 i ABC'en at dersom de (kostnadene) har tilknytning til den løpende drift og ikke knytter seg til noe bestemt erverv, kan de fradragsføres direkte etter skatteloven § 6-1.

I vedtaket fra skattekontoret er spørsmålet vurdert slik:

«I henhold til Lignings-ABC 2010/11 side 721 er kostnader som knytter seg til kartlegging av målselskaper, før det innledes undersøkelse av konkrete kandidater, direkte fradragsberettiget. Når undersøkelsene har gått fra generell kartlegging av ulike selskaper til mer konkrete mål - har man etter vår vurdering kommet dithen at kostnaden skal behandles som oppkjøpskostnader. Det er et faktum at Fibonacci AS i stor grad bistår med utredninger og rådgivning i forbindelse med strategiutvikling og kartlegging av målselskap for oppkjøp - dvs i en tidlig fase før evt. oppkjøp konkretiseres og forberedes. Disse kostnadene er fradragsberettiget etter sktl § 6-1 jf § 6-24 (1). Derimot fremstår det for skattekontoret som

lite sannsynlig at Fibonacci AS aldri deltar etter den generelle kartleggingen og da i konkrete prosjekter.»

Lagmannsretten er enig i dette og viser til Pamers forklaring for lagmannsretten der han blant annet forklarte seg om sin rådgivning i bestemte prosjekter og understreket hvor lønnsomme de hadde vist seg å bli. Det fremgår også av den foran nevnte eposten fra advokat Hugo Marøy under bokettersynet at rådgivningen til dels gjaldt konkrete prosjekter.

Etter dette finner lagmannsretten det sannsynliggjort at Havila AS ikke hadde rett til fradragsføring av alle kostnadene til Fibonacci AS, verken etter skatteloven § 6-1 eller § 6-24. Dette var som nevnt også ligningsmyndighetens konklusjon, og etter ligningsloven § 8-1 kunne de da endre, utelate eller tilføye poster.

Fradragsfastsettelsen i skattevedtaket er på dette punkt basert på en skjønnsmessig vurdering av hvor stor andel av kostnadene til Fibonacci AS som gjelder den løpende drift i Havila AS, jf. skatteloven § 8-1. Om prøvingsintensiteten ved skjønnsutøvelse etter § 8-1, legger lagmannsretten til grunn det som sies i Rt-2012-744 avsnitt 41:

«Innledningsvis nevner jeg at ligningsloven § 8-1 ikke inneholder noen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve ligningsvedtak, jf. Rt-2009-105 avsnitt 112. Som uttalt der, og tilsvarende i Rt-2010-527 avsnitt 47, vil det si at domstolene også prøver de skjønnsmessige side ved både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen, men slik at det ligger

« ... i sakens natur at domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnresultat ligningsmyndighetene er kommet til.»»

Skattekontoret la til grunn at honoraret til Fibonacci AS fordelte seg på fire ulike kostnadstyper. Lagmannsretten viser til Skattekontorets vedtak side 18, hvor det blant annet heter:

«Grunnet fravær av konkrete holdepunkter ble det i bokettersynsrapporten tatt utgangspunkt i en fordeling med  $\frac{1}{4}$  på hver av de nevnte kostnadstypene. Utifra en antakelse/sannsynlighetsvurdering om at kostnadstype 4 (løpende driftskostnader) utgjorde en større andel enn 25 % - ble denne ved skjønn satt til 40 %.»

Skattemessig fikk dette som konsekvens at 60 % av fradraget tilbakeføres.

Lagmannsretten kan ikke se at det er utøvd et uforsvarlig eller urimelig skjønn. Skriftlige tidsnære bevis om tidsbruken forelå ikke. Det var ikke ført timelister og forelå heller ikke fakturaspesifikasjoner eller lignende som kunne gi holdepunkter for hva som var formålet med bistanden i det enkelte tilfellet. Selskapet ga ikke ytterligere opplysninger. Ligningsmyndighetene måtte basere seg på det foreliggende materialet. Det ble etter grundige overveielser tatt som utgangspunkt at mer enn en fjerdedel av kostnadene til Fibonacci AS måtte anses å knytte seg til løpende driftskostnader. Etter lagmannsrettens syn er det allerede her gitt god margin i Havila

AS' favør. Ettersom andelen er økt til 40 % finner lagmannsretten det klart at det ikke er utøvd et uforsvarlig eller urimelig skjønn.

#### **4. Tilleggsskatt**

Etter ligningsloven § 10-2 skal skattyter som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Tilleggsskatt skal imidlertid ikke ilegges dersom skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1.

Skatteklagenemnda fastsatte tilleggsskatten til 30 %. Vedtaket er begrunnet dels i forhold som ikke har vært til prøving i domstolene (skattemessig fradrag for merverdiavgift vedrørende to båter), dels forholdene som gjelder kostnader til Branco AS, Wikborg Rein & Co og Fibonacci AS, som skulle ha vært aktivert. Tingretten fant at vilkårene for tilleggsskatt var til stede og viste til Skatteklagenemndas begrunnelse. Kostnader til Branco AS er ikke gjenstand for prøving i lagmannsretten.

Havila AS' anførsler for lagmannsretten så langt anken gjelder tilleggsskatten har vært meget knappe og knytter seg utelukkende til kostnadene til Wikborg Rein & Co og Fibonacci AS. Lagmannsretten finner det klart at Havila AS har gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene ettersom alle kostnadene til Wikborg Rein & Co og Fibonacci AS ble ført til fradrag. Noen unnskyldningsgrunn kan ikke ses å foreligge. Dette ble begrunnet slik av Skatteklagenemnda:

«Det vil etter skattekontorets syn ikke være unnskyldelig - verken etter de gamle eller nye reglene - at bestemmelsen i skatteloven § 6-24 er forholdsvis ny og at det foreligger lite retts- og ligningspraksis på området. Det bør stilles krav om at et så stort konsern som Havila AS i alle fall er kjent med hvilke opplysninger som måtte gis for at ligningsmyndighetene kunne foreta den riktige skattemessige bedømmelsen av forholdet. Det at selskapet har fradragsført kostnadene i sin helhet, og uten å tilkjennegi liten erfaring på området, kan ikke være unnskyldelig.

Skattekontoret kan heller ikke se at det foreligger unnskyldelige forhold med hensyn til at en ekstern rådgiver fradragsførte merverdiavgiften vedrørende de to båtene skattemessig. Heller ikke det forhold at selskapet på dette tidspunkt skiftet økonomiansvarlig, kan anses formildende. Selskapet har et selvstendig ansvar for at opplysningene som gis er riktige.»

Lagmannsretten kan ikke se at ligningsloven § 10-3 nr. 1 er anvendt feil. Vilårene for tilleggsskatt er til stede.

Etter dette tas påstanden om opphevelse av Skatteklagenemndas vedtak ikke til følge.

#### **Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak**

##### **1. Rettslige utgangspunkter**

Merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 trådte i kraft 1. januar 2010. Ettersom etterberegningen av merverdiavgift gjelder årene 2007-2009 får derfor merverdiavgiftsloven av 1969 anvendelse.

Klagenemnda for merverdiavgift har imidlertid anvendt den nye loven. Siden det ikke er noen realitetsforskjell mellom ny og gammel lov for bestemmelsene som får anvendelse i saken, får denne feilen ikke betydning.

Etter merverdiavgiftsloven (1969) § 21 er hovedregelen at registrerte næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med avgiftspliktig omsetning, fra den utgående avgiften. Om bestemmelsen uttales følgende i Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 43:

«Denne bestemmelsen har flere funksjoner. Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. ( ... )»

I avsnitt 44 presiseres at hvorvidt tilknytningskravet er oppfylt, må avgjøres ut fra forholdene på anskaffelses- eller oppofrelsestidspunktet.

## **2. Wikborg Rein & Co - fradrag for inngående merverdiavgift**

Det vises til det som er lagt til grunn foran om advokatbistanden og de faktiske forhold.

Den avgiftspliktige virksomheten i Havila AS besto i kontrollperioden av tjenester i form av regnskaps- og forretningsførsel for datterselskaper og andre selskap Havila AS hadde interesser i, samt frivillig registrert virksomhet med utleie av bygg - også dette i hovedsak til datterselskaper.

Havila AS har anført at bistanden til å refinansiere og restrukturere Havyard Solstrand AS medførte merverdiavgiftspliktige inntekter hos Havila AS i form av vederlag for tjenestene Havila AS senere utførte som bestyrende reder for de tre partrederiene og i henhold til avtalene om management. Det er anført at Havila AS derfor hadde rett til fradrag for den inngående merverdiavgiften på salæret for advokatbistanden.

Problemstillingen som lagmannsretten skal ta stilling til er om advokatbistanden fra Wikborg Rein & Co på ytelsestidspunktet var relevant for den avgiftspliktige virksomheten og hadde en tilstrekkelig *naturlig og nær tilknytning* til denne, jf. Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 43 som er sitert foran.

Som nevnt under gjennomgangen av skattespørsmålet finner lagmannsretten at formålet med advokatbistanden først og fremst var å hindre konkurs i verftet og å sikre skrogene slik at skipene kunne bygges ferdig. Bistanden med refinansiering og restrukturering av Havyard Solstrand AS ble ytt fra desember 2007 til april 2009. Fra 30. juni 2008 ble det som nevnt i det vesentlige viderefakturert med merverdiavgift til Havyard Solstrand AS, hvilket tyder på at Havila AS selv anså at bistanden var mest relevant for verftet. Dette taler for at bistanden i sin helhet var mest relevant for verftet.

Etter lagmannsrettens syn er det uansett ikke en tilstrekkelig naturlig sammenheng mellom advokatbistanden på anskaffelsestidspunktet og den senere avgiftspliktige virksomhet i form av oppdrag som bestyrende reder. Denne virksomheten kom i gang tidligst i desember 2008 fordi de opprinnelige bestillerne av skipene ikke ønsket å overta dem til markedspris etter at de ble abandonert av konkursboet. Hadde disse takket ja, ville den avgiftspliktige omsetning ikke kommet i gang. I den grad det er en tilknytning, virker denne løs og tilfeldig fordi den var avhengig av bestillernes ønsker og derfor utenfor Havila AS' kontroll.

Bistandens art taler heller ikke for at det er en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning mellom anskaffelsen og den senere avgiftspliktige omsetning. Det er ikke naturlig å anse at bistand til å hindre konkurs og redde skrogene slik at de kunne bygges ferdig, medfører senere avtaler om forretningsførsel for de ferdigbygde skipene i partrederier. På anskaffelsestidspunktet virket bistanden derfor heller ikke relevant for den avgiftspliktige virksomhet. Også tidsmessig er sammenhengen svak. Alene er dette ikke tilstrekkelig til å nekte fradrag, som påpekt av Havila AS, men den tidsmessige avstand inngår som et moment i den samlede vurdering av om advokatbistanden på anskaffelsestidspunktet hadde en relevant og tilstrekkelig nær og naturlig sammenheng med den avgiftspliktige omsetningen.

Etter dette er det lagmannsrettens konklusjon at anførselen om at advokatkostnadene var til bruk i den avgiftspliktige virksomhet, ikke kan føre frem.

Dommen i Rt-2008-939 (Tønsberg Bolig) kan etter lagmannsrettens syn ikke lede til noe annet resultat. Saken gjaldt et byggefirma som krevde fradrag for inngående merverdiavgift for advokatutgifter som gjaldt et heleid datterselskaps forhold, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Som i vår sak, drev morselskapet delt virksomhet, jf. foran. Advokatbistanden gjaldt dels den avgiftsfrie del av virksomheten, dels et annet selskap, nemlig datterselskapet. Flertallet på tre dommere kom til at det skulle gis fradrag i morselskapet fordi dette hadde «en åpenbar interesse i å opprettholde sitt renommé som en seriøs aktør», jf. avsnitt 46. Anskaffelsen hadde således en klar interesse for den avgiftspliktige entreprenørvirksomheten i morselskapet. Det fremgår etter lagmannsrettens syn av avsnitt 46 at et vesentlig moment var at mor- og datterselskap drev samme type virksomhet. Dette er ikke tilfellet i vår sak.

### **3. Fibonacci AS - fradrag for inngående avgift**

Lagmannsretten vurderer først om rådgivningen fra Fibonacci AS var *relevant* for den avgiftspliktige virksomheten og hadde en tilstrekkelig *naturlig* og *nær tilknytning* til denne virksomheten, jf. Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 43. Ved vurderingen legger lagmannsretten til grunn at Havila AS driver delt virksomhet. Det vises til det som er sagt om dette foran.

Etter lagmannsrettens syn gir verken ordlyden i rådgivningsavtalen, beskrivelsen av rådgivningen som økonomisjef Jill Aasen ga under bokettersynet (se foran) eller Pamer forklaring for lagmannsretten holdepunkter for noen tilknytning mellom rådgivningen og den avgiftspliktige virksomheten. Som nevnt sa Pamer seg enig i Jill Aasens beskrivelse under sin forklaring.

Pamer skal ha deltatt i noen møter med Wikborg Rein & Co, men dette skaper ikke tilknytning mellom rådgivningen og den avgiftspliktige omsetningen. Det vises til vurderingen av advokatbistanden foran. Pamer bisto videre ved etableringen av Havila Ariel AS. Det kan hevdes

at han derved bisto med å etablere et kundegrunnlag for Havila AS - det vil si et selskap som Havila AS senere kunne tilby sine avgiftspliktige tjenester til, men lagmannsretten ser det ikke slik. Som lagmannsretten skal komme tilbake til, var vederlaget for forretningsførselen fra Havila Ariel AS svært beskjedent, hvilket taler klart mot at Pamers bistand var til bruk i eller hadde til formål å oppnå avgiftspliktig virksomhet.

Skattekontoret konkluderte blant annet slik:

«Det fremgår av de avtalepunktene som er referert ovenfor at Fibonacci AS har ytt bistand til Havila AS for at sistnevnte skal kunne vurdere om det vil foreta investeringer i egnede investeringsobjekter innen fast eiendom og shipping. Videre fremgår det av selskapets egen uttalelse at Fibonacci AS gjennom en årrekke har vært finansiell og strategisk rådgiver for Havila AS, og har vært involvert i et betydelig antall av Havila AS sine investeringer av en viss størrelse.

På denne bakgrunn kan skattekontoret ikke se at det foreligger holdepunkter for at Havila AS sitt formål med anskaffelsene var å oppnå avgiftspliktig omsetning i form av management og bestyrende reder overfor de selskaper som det eventuelt ble eier av. Slik vi vurderer det var formålet med anskaffelsene å gjøre så godt funderte investeringer som mulig, verken mer eller mindre.»

Lagmannsretten er enig i denne vurderingen og finner i likhet med tingretten at det er mest sannsynlig at rådgivningen var en anskaffelse til bruk i den avgiftsfrie investeringsvirksomheten.

Forutsatt at lagmannsretten finner at Havila AS drev delt virksomhet og at rådgivningen er til bruk i den avgiftsfrie virksomheten, har ankende part anført at rådgivningen er en innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomheten. Ankende part har vist til Rt-2008-932 (Bowling) som gjaldt et selskap som i likhet med Havila AS drev delt virksomhet. Som i vår sak falt omsetningen dels innenfor, dels utenfor avgiftsplikten. Spørsmålet i saken var om selskapet kunne gjøre fradrag for inngående avgift på kostnader i den avgiftsfrie spilletvirksomheten i den utgående avgiften på kostnader i den avgiftspliktige serverings- og reklamevirksomheten som ble drevet i de samme lokalene. I avsnitt 38 oppsummeres rettstilstanden slik:

«Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.»

Lagmannsretten må således vurdere om rådgivningen var en innsatsfaktor for den avgiftspliktige omsetningen. Heller ikke dette kan føre frem. Lagmannsretten finner det ikke sannsynliggjort at rådgivningen i investeringsvirksomheten har noen relasjon til den avgiftspliktige omsetning. Den kan da heller ikke være noen innsatsfaktor. I den grad rådgivningen førte til erverv av selskap som Havila AS senere solgte tjenester i form av forretningsførsel til, var ikke dette en naturlig og nærliggende følge av rådgivningen, men mer en tilfeldig bieffekt. Lagmannsretten finner i denne sammenheng grunn til å fremheve at vederlaget til Fibonacci AS var mer enn 900 000 kroner i kvartalet, mens forretningsførselen for datterselskapene genererte lave inntekter for Havila AS.

Eksempelvis var godtgjørelsen for tjenestene til Havila Ariel AS med 19 datterselskaper kun 20 000 kroner per måned, jf. managementavtale 2. januar 2008. Det er ikke naturlig å anse anskaffelse av rådgivningstjenester til en så høy pris som en innsatsfaktor i den beskjedne og til dels lite lønnsomme avgiftspliktige omsetningen. Lagmannsretten er således heller ikke enig med den ankende part i at kostnadene til Fibonacci AS er generelle kostnader som Havila AS har pådratt seg i rollen selskapet har i den avgiftspliktige virksomheten.

Ankende part har vist til at Skatteklagenemnda ved vurderingen av det skattemessige fradrag kom til at 40 % av anskaffelsen hadde tilknytning til den løpende drift i Havila AS. Det er anført at anskaffelsen må vurderes på samme måte når det gjelder fradrag etter merverdiavgiftsloven. Dette kan ikke føre frem. Fradragsretten vurderes etter ulike regelsett. Etter merverdiavgiftsloven er det sentrale spørsmål om anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. I denne sammenheng er det lagt til grunn at Havila AS driver delt virksomhet og at bistanden fra Fibonacci AS er relatert til den avgiftsfrie investeringsvirksomheten. Skatterettslig er spørsmålet om kostnaden har tilknytning til skattepliktig inntekt, hvilket avgjøres etter andre kriterier. Det er ikke grunnlag for å hevde at de to klageorganer har vurdert faktum ulikt, og noe likebehandlingsprinsipp for øvrig kan ikke gjøres gjeldende.

#### **4. Fellesutgiftene og Havila-huset**

Dersom en næringsdrivende anskaffer varer eller tjenester dels til bruk i den avgiftspliktige virksomhet, dels til annen bruk - såkalte fellesanskaffelser - følger det av merverdiavgiftsloven 1969 § 23 første punktum at den avgiftspliktige har rett til forholdsmessig fradrag for den inngående avgift. Fradragsføringen skal skje på grunnlag av den antatte bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Ved bokettersynet ble det avdekket at Havila AS hadde fradragsført inngående avgift på felleskostnadene fullt ut.

I utkastet til bokettersynsrapport ble virksomheten innenfor merverdiavgiftsområdet - som besto i forretningsførsel og utleie av Havilahuset - beregnet skjønnsmessig til å utgjøre 20 %, mens virksomheten utenfor merverdiavgiftsområdet ble beregnet til å utgjøre 80 %. I sine merknader til utkastet anførte Havila AS at en fordelingsnøkkel basert på antall ansatte og deres tidsbruk i og utenfor avgiftsområdet ga best uttrykk for bruken av anskaffelsene. Etter Havila AS' syn var 90 % av virksomheten avgiftspliktig. Kun 10 % av virksomheten foregikk utenfor avgiftsområdet.

Skattekontoret fant det åpenbart uriktig å fradragsføre den inngående avgift fullt ut, men fant det vanskelig å beregne hvor stor andel av virksomheten som kunne anses å gjelde investeringsvirksomheten. Skattekontoret kom til at selskapets beregning av ressursbruken ikke kunne legges til grunn. I skattekontorets vedtak heter det:

«I rapporten ble derfor lagt til grunn at det beste vil være å beregne hvor stor andel av virksomheten til Havila AS som gjelder forretningsførsel og utleie av Havila-huset. Den resterende del må da nødvendigvis omhandle investeringsvirksomheten. Dette gjøres med utgangspunkt i omsetning fra disse to avgiftspliktige områdene sett oppimot driftskostnadene.»

Skattekontoret beregnet at gjennomsnittlig ville andelen av virksomheten utenfor avgiftsområdet være på 89,07 %. Ved denne beregningen var det ikke tatt hensyn til at Havilahuset ikke ble leid ut før 1. juli 2008. Rentekostnadene på Havilahuset var det heller ikke tatt hensyn til. Skattekontoret kom til at det ved en skjønnsmessig heving av andelen til 20 % var tatt tilstrekkelig hensyn til feilallokering av kostnader.

I innstillingen til Klagenemnda for merverdiavgift heter det at klager var innrømmet et romslig skjønn ved fastsettelsen av den avgiftspliktige omsetning til 20 %.

Klagenemnda for merverdiavgift la i sitt vedtak samme beregningsmåte til grunn, men justerte tallene ved å trekke ut viderefakturerte kostnader, justere opp driftskostnadene for 2008 og beregne leieinntekter fordelt over alle tre årene. Klagenemnda kom til at Havila AS samlede avgiftspliktige omsetning utgjorde 21,66 % av driftskostnadene, men opprettholdt skattekontorets vedtak om fradragsrett for 20 % av utgiftene.

For tingretten antydte staten ifølge dommen at en fordeling på 30/70 ville være riktigere, men at skjønnets oppbygning uansett var riktig. Bakgrunnen for det endrede syn var at staten nå anså at tap på fordringer skulle regnes som en kostnad ved beregningen.

Tingretten vurderte spørsmålet om skjønnsutøvelsen slik:

«Retten bør være forsiktig med å tilsesette skattekontorets skjønn dersom det er godt overveid og begrunnet, og bygger på riktig faktum og rettsanvendelse, slik det også er for skjønn etter ligningsloven § 8-1.

Retten mener skjønnnet er riktig oppbygd og at en fordeling basert på forholdet mellom kostnader/inntekter i avgiftspliktig virksomhet og totale driftsutgifter er godt begrunnet. Retten viser til begrunnelsen i vedtaket fra Klagenemnda på sidene 24 til 30.

En tidsbasert fordelingsnøkkel som saksøker mener skal legges til grunn, kan være relevant, men retten mener det ikke kan være riktig at 90 % av de ansatte i Havila AS arbeidstid går med til forretningsførsel for andre selskaper og utleie av lokaler til disse. Retten viser til at funksjonen som holdingselskap er den viktigste for Havila AS, og årsaken til at selskapet ble opprettet. At selskapet også driver forretningsførsel for og utleie av lokaler til noen datterselskap og andre selskap de har eierandeler i, er en avledet funksjon av dette. Det er klart at daglig leder Per Sævik som har bygget opp konsernet, ikke driver med forretningsførsel, men utvikling av konsernet. Han forklarte i retten at han hadde brukt det meste av sin tid i perioden på arbeid med Havyard Solstrand AS. Det samme gjelder sønnen Vegard Sævik som ble opplært til å bli nestkommanderende, og dessuten drev en del aksjehandel/trading. Det vises også til at han foretok mellom 263 og 399 aksjesalg hvert år i kontrollperioden. Utgiftene til Fibonacci AS tyder også på at investeringsvirksomhet er en vesentlig del av Havila AS virksomhet. En del støttefunksjoner som kantinemedarbeider og vaktmester, jobber innenfor det avgiftspliktige området med utleie av eiendom. De som jobber med økonomi/regnskap jobber slik retten ser det i begge virksomheter. Retten mener derfor saksøker ikke kan høres med at det nesten ikke er investeringsvirksomhet i selskapet. Eierskapet til datterselskap og andre selskap og forvaltningen av dette er investeringsvirksomhet.

Retten har derfor kommet til at måten skjønnnet er bygget opp på er riktig og gir uttrykk for hva anskaffelse er brukt til.»

Tingretten opphevede likevel vedtaket på visse punkter. Dette begrunnes slik:

«Retten mener imidlertid at tap på fordring skal regnes som en kostnad ved beregningen slik staten også har antydnet under hovedforhandlingen. Vedtaket skal derfor uansett oppheves på dette punktet. Videre mener retten det er uklart hvorfor Havila AS beregning av hva som inngår i fellesutgifter ikke er hensyntatt. Havila AS har, ifølge økonomisjef Jill Aasens forklaring i retten, på oppfordring fra skatteetaten tidlig i prosessen, gått gjennom underbilag og trukket ut blant annet gaver og IT-systemer som kun brukes i den avgiftspliktige virksomheten. Hennes forklaring om dette var godt begrunnet, og retten mener den må legges til grunn. Retten mener at vedtaket også må oppheves på dette punktet.

Anken til lagmannsretten gjelder bare fordelingsnøkkelen ved skjønnsutøvelsen.

Om prøvingsadgangen bemerkes at ettersom omsetningsoppgaven er uriktig og vilkårene for etterberegning etter merverdiavgiftsloven 1969 § 55 er til stede, vil lagmannsretten bare i begrenset utstrekning kunne prøve avgiftsmyndighetens skjønnsmessige vurdering av hvilken etterberegning som skal gjøres. Avgiftsmyndighetens skjønn kan imidlertid settes til side dersom det er klart uforsvarlig eller vilkårlig, eventuelt hvis det bygger på et uriktig faktum.

Partene er enige om at en fordelingsnøkkel basert på en sammenligning av omsetningstall vil gi et galt resultat.

Havila AS har anført at en fordelingsnøkkel basert på de ansattes tidsbruk burde ha vært lagt til grunn. Dette aksepterte Havila AS under bokettersynet. Det ble foretatt en grundig gjennomgang av de ansattes arbeidsoppgaver og tidsbruk, og den foreslåtte nøkkelen 90/10 bygger på denne gjennomgangen. En slik metode er dessuten anerkjent av avgiftsmyndighetene og domstolene.

I innstillingen til Klagenemnda for merverdiavgift har skattekontoret over flere sider vurdert spørsmålet om en fordelingsnøkkel basert på tidsbruk burde anvendes. Lagmannsretten bemerker at det i vurderingen er brukt en del uheldige ord og vendinger som skattekontoret senere skal ha beklaget. I hovedtrekkene og resultatet er det imidlertid etter lagmannsrettens syn foretatt en forsvarlig vurdering. I Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak er det gitt følgende begrunnelse for hvorfor den valgte fordelingsnøkkelen gir et riktigere uttrykk for bruken i den avgiftspliktige virksomheten sammenlignet med bruken i den avgiftsfrie virksomheten:

«I så måte kan en kostnadsbasert fordelingsnøkkel speile den antatte bruken på en bedre måte (enn en tidsbruksbasert fordelingsnøkkel, *lagmannsrettens bemerkning*), forutsatt at det foreligger en klar sammenheng mellom inntektene fra de ulike virksomhetene og disses kostnader. Hvis så er tilfelle må det kunne legges til grunn at kostnadene knyttet til den avgiftspliktige virksomheten ikke overstiger den avgiftspliktige omsetningen. Dette av hensyn til at det skal være ryddige forhold mellom de ulike aktivitetene, men også av hensyn til at disse hver for seg skal anses som næringsvirksomhet (egnet til å gi overskudd), ved at inntektene skal overstige kostnadene.

Selv om Havila AS langt på vei har antydnet at det kan ha tatt for lite i avgiftspliktige honorar, må skattekontoret i mangel av sikre holdepunkter om dette kunne legge til grunn at en så vidt stor og antatt seriøs aktør i markedet har basert seg på markedsmessig prising. Det er altså på denne bakgrunn skattekontoret mener at en kostnadsbasert fordelingsnøkkel speiler den antatte bruken av anskaffelsene på best mulig måte.

( ... )

Etter en gjennomgang av årsregnskapene for årene 2007, 2008 og 2009, og særlig balansen, finner skattekontoret å kunne legge til grunn at Havila AS har foretatt betydelige investeringer i fire poster; investeringer i datterselskap, investeringer i tilknyttede selskaper, investeringer i aksjer og andeler samt markedsbaserte aksjer. Vi oppfatter det dithen at de tre førstnevnte postene (som i balansen er benevnt som finansielle anleggsmidler) gjelder mer langsiktige investeringer, mens sistnevnte post gjelder mer kortsiktige investeringer.»

Deretter gjengis tall for kjøp og salg av de markedsbaserte aksjene og det konkluderes med at det har vært en betydelig aktivitet knyttet til kjøp og salg av aksjer. Videre i vedtaket heter det:

«I tillegg kommer de tre førstnevnte postene, som gjelder mer langsiktige investeringer. Balanseført verdi for samtlige poster utgjør kr 693 mill. for 2007, kr 590 mill. for 2008 og 599 mill. for 2009. Dette viser med all tydelighet at selskapets investeringsvirksomhet har vært meget omfattende i hele kontrollperioden.»

Lagmannsretten er enig med avgiftsmyndigheten i at Havila AS driver delt virksomhet og at investeringsvirksomheten utgjør en dominerende del av virksomheten. Det vises til det som er sagt om dette foran. Fordelingen mellom virksomheten i og utenfor avgiftsområdet er vanskelig, men lagmannsretten finner det ikke urimelig at avgiftsmyndigheten kom til at grunnlaget for anvendelse av en fordelingsnøkkel basert på tidsbruk, som foreslått av Havila AS, var mangelfull. Opplysningene om de ansattes tidsbruk lot seg ikke verifisere og var i liten grad forenlige med det bildet man ellers får av selskapets virksomhet. Det var også gitt opplysninger som det var vanskelig å feste lit til, for eksempel at styreverv måtte avvikles på fritiden.

Det var åpenbart at det måtte foretas en fordeling, og skattekontoret måtte treffe en avgjørelse på bakgrunn av de foreliggende opplysningene. Lagmannsretten finner at risikoen for den usikkerhet som ble skapt for avgiftsmyndighetene må plasseres hos Havila AS, jf. Rt-2003-1233 avsnitt 44. Det var enighet om at omsetningstallene ikke ga et riktig bilde. I denne situasjonen valgte avgiftsmyndighetene en uvanlig modell, nemlig en vurdering av omsetningen på de to områdene opp mot driftskostnadene.

Lagmannsretten er enig med ankende part i at det kan reises spørsmål ved om en sammenligning mellom ulike størrelser gir et fullt ut *riktig* resultat. Det er likevel for retten først og fremst et spørsmål om det er forsvarlig og om hvem de eventuelle svakheter ved metoden går utover. Utover at metodevalget er uvanlig, har ankende part ikke vist til momenter som tilsier at fordelingsnøkkelene gir et urimelig eller vilkårlig resultat.

Ved tingrettens dom er andelen det kunne gis fradrag for økt fra 20 til 30 %. Etter lagmannsrettens syn er ikke dette et urimelig eller uforsvarlig resultat. Som anført av staten bygger modellen på et snitt over tre år. Ved anvendelsen av fordelingsnøkkelen er det således gitt god margin i Havila AS' favør.

Vedtaket er etter dette heller ikke på dette punkt ugyldig.

### **5. Tilleggsavgift**

Klagenemnda for merverdiavgift ila tilleggsavgift med 20 %, jf. merverdiavgiftsloven 1969 § 73. Tingretten fant at vilkårene for å ilegge tilleggsavgift var til stede og begrunnet dette med at Havila AS hadde fradragsført inngående merverdiavgift fullt ut selv om dette åpenbart var uriktig. Tingretten fant dette uaktsomt og egnet til å påføre staten tap. Tingretten opphevet likevel vedtaket så langt det gjelder *utmålingen* av tilleggsavgiften. Dette ble begrunnet med at fordelingen av felleskostnader og kostnader til oppføring av Havilahuset måtte bli en annen.

Havila AS har anket dommen også på dette punkt, og lagmannsretten forstår anken slik at den gjelder spørsmålet om vilkårene for tilleggsavgift er til stede.

Etter merverdiavgiftsloven 1969 § 73 kan forsettlig eller uaktsomme overtredelser av loven medføre ileggelse av tilleggsavgift. Det er et vilkår at overtredelsen førte til tap eller fare for tap av avgift. Regelen er fakultativ.

Lagmannsretten finner det klart at Havila AS har overtrådt merverdiavgiftsloven ved å fradragsføre den inngående merverdiavgift på kostnader til Branco AS (rettskraftig avgjort i tingretten), Wikborg Rein & Co og Fibonacci AS. Videre har selskapet fradragsført felleskostnadene og kostnadene til Havila-huset fullt ut. Fradragsføringen er i strid med loven. Selskapet har anført at det ikke driver delt virksomhet og at alle anskaffelsene er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Dette har de ikke fått medhold i. Lagmannsretten finner det klart at virksomheten er delt. Det vises til det som er sagt om dette foran. I lys av den måte selskapet selv har karakterisert sin virksomhet på i en rekke sammenhenger, finner lagmannsretten at selskapet burde ha skjönt at fradragsføringen i det minste var tvilsom. Den avgiftspliktige må sette seg inn i regelverket, eventuelt søke råd hos avgiftsmyndigheten ved tvil. Havila AS har ved overtredelsen av merverdiavgiftsloven utvist uaktsomhet, og fradragsføringen medførte fare for tap for statskassen. Vilårene for tilleggsavgift er til stede.

Etter dette har heller ikke anken over Klagenemndas vedtak ført frem, og anken å forkaste i sin helhet.

### **Sakskostnader**

Staten v/ Skatt Midt-Norge har vunnet ankesaken fullstendig og skal tilkjennes full erstatning for sine sakskostnader for lagmannsretten, jf. hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig med helt eller delvis unntak etter § 20-2 tredje ledd.

Statens sakskostnader er oppgitt til 157 581 kroner, hvorav 18 331 kroner gjelder reiseutgifter for seniorskattejurist Bols som var til stede under ankeforhandlingen for Klagenemnda for

merverdiavgift og for seniorskattejurist Mette Eidsvik som var til stede for Skatteklagenemnda. Det resterende beløp, 139 250 kroner, gjelder salær.

Havila AS har ikke hatt bemerkninger til statens krav, og det legges til grunn.

Lagmannsretten finner ikke grunn til endre tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

Dommen er avsagt etter lovens frist på grunn av stor arbeidsbelastning i domstolen.

#### *Domsslutning*

*1. Anken forkastes.*

*2. I erstatning for sakskostnader for lagmannsretten betaler Havila Holding AS 157 581 – etthundreogfemtisjutusenfemhundreogåttien - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

# Tingrettsdommer

## SkN 15-065 Mellomregningskonto – lønn/utbytte, tilleggsskatt

**Lovstoff:** Ligningsloven § 8-1 og § 10-3 nr. 1. Skatteloven § 5-1.

**Oslo tingrett:** Dom av 17. februar 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-112277

**Dommer:** Tingrettsdommer Kari Lunde.

**Parter:** A (advokat Anders Christensen v/advokatfullmektig Anders Reidar Holm) mot Staten ved Skatt øst (advokat Tore Skar).

**Sammendrag:** Spørsmål om det var grunnlag for å omklassifisere beløp på mellomregningskonto til lønn. Skattyter hadde i årene 2007 til 2009 en mellomregningskonto i sitt aksjeselskap. Mellomværende ble av skattemyndighetene omklassifisert til lønn etter et bokettersyn. Tingretten godtok langt på vei skattemyndighetenes skjønn, men opphevet ligningen for visse poster. Skattyter kunne ikke nå velge omklassifisering til utbytte i stedet for til lønn. Tilleggsskatt opphevet.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 6. januar 2014 om endring av ligning og illeggelse av tilleggsskatt for inntektsårene 2007, 2008 og 2009.

### Framstilling av saken

Saksøker, A, var eneaksjonær, daglig leder og styreleder i selskapet X AS. Selskapet ble stiftet den 13. juni 2000 med en aksjekapital på 100 000 kroner. Virksomheten har opprinnelig bestått i konsulenttjenester og forlagsvirksomhet i Norge. Selskapet var også involvert i butikkdrift i København. Etter hvert ble virksomheten forsøkt utvidet, og det ble vurdert å starte virksomhet utenlands. Blant annet som følge av sykdom i As kjernefamilie, var det en gradvis redusert virksomhet i selskapet fra 2008. Virksomheten opphørte i 2009.

X AS ble besluttet tvangsoppløst ved Oslo byfogdembetes kjennelse av 3. september 2010. Grunnlaget for tvangsoppløsningen var manglende innsending av årsregnskap for 2008 til Regnskapsregisteret. Bobehandlingen ble avsluttet 17. januar 2011 fordi boets midler ikke kunne dekke kostnadene ved fortsatt behandling. Selskapet er slettet i Foretaksregisteret 17. januar 2011.

X AS ble i brev av 4. juni 2010 varslet om bokettersyn. Oslo kemnerkontoret avholdt bokettersyn for perioden 2007 til og med 2009. Bokettersynet resulterte i bokettersynsrapport av 20. januar 2012. Kontrollen var hovedsakelig begrenset til lån til aksjonær i strid med aksjeloven § 8-7, mellomregningskonto, udokumenterte uttak og private kostnader. Kontrollen var basert på

materiell fra bostyreren: sluttinnberetning av 22. desember 2010, bilagspermer for 2008, bilagsperm for 2009 og bankkontoutskrifter for 2008-2010, og på materiell fra arbeidsgiver: Hovedbokutskrift for 2007-2009 og saldobalanse 2006-2007. I tillegg innhentet kemnerkontoret årsregnskap for 2003-2007 fra Brønnøysundregistrene.

Kemnerkontoret foreslo å øke As inntektsgrunnlag med

- 642 417 kroner for 2007
- 480 995 kroner for 2008
- 788 821 kroner for 2009

For 2007 tok kemnerkontoret utgangspunkt i skattyters mellomregningskonto 2910 Gjeld til ansatte og aksjonærer. Kemnerkontoret mottok spesifisert hovedbokutskrift for kontoen der saldoen var 662 132 kroner, mens det ifølge årsregnskapet var 581 205 kroner. Kemnerkontoret la årsregnskapet til grunn. Hovedbokutskriften viste krediteringer på kontoen som kemnerkontoret ikke godkjente på til sammen 61 212 kroner som gjaldt møbler/utstyr til boligen i Danmark, klær til skattyters daværende ektefelle, passgebyr mv. Mellomregningskonto per 31. desember 2007 var dermed 642 417 kroner.

For 2008 var regnskapet ikke ferdigstilt eller revidert. Kemnerkontoret valgte derfor å se bort fra saldo for 2008 og i stedet summere debetpostene på kontoen og trekke fra kreditposter postert etter 1. januar 2008. Kemnerkontoret anså at flere krediteringer var av privat karakter, og fant at totalt 66 459 kroner ikke kunne godkjennes. Krediteringene gjaldt blant annet tepper, møbler og legebesøk. Kemnerkontoret fant etter dette at saldo på mellomregningskonto per 31. desember 2008 var 480 995 kroner (678 751 kroner (debetposter 2008) minus 264 215 (kreditposter 2008) pluss 66 459 kroner (ikke godkjente krediteringer)). Det er ikke innberettet lønn på saksøker i 2008.

For 2009 tok kemnerkontoret utgangspunkt i at det ifølge selskapets kontoutskrifter var overført 587 000 kroner til A i 2009. Det var ikke innberettet lønn på A i 2009, og kemnerkontoret foreslo på den bakgrunn å øke As inntektsgrunnlag med 587 000 kroner. Bankkontoutskrifter viste at det var foretatt en rekke uttak fra selskapets bankkonto som gjaldt kontantuttak på 201 821 kroner og varekjøp i Norge og i utlandet på 424 232 kroner, til sammen 626 053 kroner. Kemnerkontoret antok at ettersom virksomheten var i drift frem til høsten 2009, var deler av totalbeløpet driftsrelaterte kostnader, og godkjente under tvil varekjøpene i Norge og utlandet som driftsutgifter. De uspesifiserte kontantuttakene i Norge og utlandet ble lagt til grunn for innberetningen.

A innga kommentarer til rapporten i brev av 8. mars 2012. Hun opplyste blant annet at av det som står på mellomregningskontoen er ingenting til privat bruk, og at mye av betalingen foregår kontant og at det er vanskelig å få kvitteringer i land som Malta, Tyrkia og Tunisia. Kemnerkontoret opplyste i brev til A av 30. mars 2012 at kemnerkontorets konklusjoner opprettholdes. Ved at A hadde oppført 180 000 kroner i lønn i sin selvangivelse for 2009, ble imidlertid tilleggsinnberetningen redusert fra 788 821 kroner til 608 821 kroner for 2009. Det ble opplyst at saken oversendes Skatt øst for endelig avgjørelse i saken.

Kemnerkontoret sendte alle mottatte dokumenter til saksøker i mars 2012.

På bakgrunn av rapporten varslet Skatt øst i brev av 9. august 2012 om endring av ligning av A i samsvar med bokettersynsrapporten.

Ved e-poster av 10. desember 2012 la A ved usignert leiekontrakt for arbeidsboligen i Danmark og en del e-postkorrespondanse.

Den 4. februar 2013 fattet skattekontoret vedtak om skjønnsmessig endring av ligningen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009. Skattekontorets vedtak var i samsvar med kemnerkontorets forslag (reduisert med 180 000 kroner somfølge av at A hadde oppført det beløpet i sin selvangivelse for 2009) og innebar følgende økning i personinntekt og alminnelig inntekt:

- For 2007 med 642 417 kroner
- For 2008 med 480 889 kroner
- For 2009 med 608 821 kroner

Skattekontoret ila tilleggsskatt med 30 prosent for hvert av inntektsårene.

A klaget på vedtaket den 15. april 2013.

Ved brev av 11. september 2013 ble A bedt om å fremlegge bebudet dokumentasjon innen 25. september 2013. Fristen ble på begjæring utsatt til 14. oktober 2013. Da ba A om det kunne sendes en oversikt over punkter som eventuelt måtte synes uklare, og hvor det er ønskelig med utdyping.

Skatteklagenemnda fattet vedtak av 6. januar 2014 som stadfestet skattekontorets vedtak, og ila tilleggsskatt med 30 prosent for hvert av de tre årene.

Oslo tingrett mottok stevning av 3. juli 2014 fra saksøkers daværende prosessfullmektig, advokat Terje Sverdrup Mår, med krav om at Skatteklagenemndas vedtak av 7. januar 2014 oppheves. Advokat Tore Skar innga rettidig tilsvaer av 1. september 2014 på vegne av Staten ved Skatt øst, med påstand om at ved ligningen av A for inntektsåret 2009 bortfaller tilleggsskatten, og for øvrig frifinnes Staten ved Skatt øst. Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tingrett 6. og 7. januar 2014. A møtte sammen med sin prosessfullmektig, advokatfullmektig Anders Reidar Holm, og avga forklaring. Staten v/Skatt øst var representert ved prosessfullmektig, advokat Skar. Retten mottok forklaring fra ett vitne. Det vises for øvrig til rettsboken.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag**

Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig.

Beløpene på mellomregningskontoen er ikke disponert til privat bruk. Beløpene utgjør uansett ikke skattepliktig inntekt.

Saksøker bestrider at det er grunnlag for en økning av saksøkers inntekt basert på det som fremkommer på mellomregningskontoen. Skatteklagenemndas vurderinger bygger på de feilene som oppsto innledningsvis ved bokettersynsrapporten og deretter er feilene videreført i den

senere bevisvurderingen og saksbehandlingen, herunder ved at A ikke ble hørt med at kontantuttak var bedriftskostnader.

Hun har ikke fått mulighet til å legge frem sine synspunkter i et møte, og hun har ikke fått tilgang til permer med bilag. Dette trekker i retning av saksbehandlingsfeil.

Skjønnslikningen er vilkårlig, uforsvarlig og gir et åpenbart urimelig resultat.

Vilkårligheten vises ved at det fremstår som tilfeldig hvilke bilag (debet- eller kreditposter) som ble godkjent som næringsrelatert og ikke.

Vilkårligheten vises videre for bedømmelsen av kontantuttak, ved at alle varekjøp godkjennes, mens kontantuttak ikke godkjennes. Det må legges til grunn at det er behov for å betale varer kontant i land som Tyrkia og Tunisia. Vilkårligheten innebærer at skatteklagenemnda ikke har kommet til riktig faktum i saken, og det vil måtte ha påvirket resultatet.

Skjønnen er uforsvarlig på bakgrunn av mangelfull etterlevelse av plikten til nærmere undersøkelse av den informasjonen som saksøker har gitt.

Resultatet er åpenbart urimelig. Det er ikke det mest sannsynlige faktum som er lagt til grunn. Saksøker har vært åpen for at det ikke har vært fullstendig orden i bilagene. Men det kan ikke i seg selv føre til at hun skal beskattes selskapsutgiftene.

Inntektsøkningen må uansett anses å være utbytte. Det er også den løsning saksøker ønsker og mener at det skal være. Hun er ikke gitt reell mulighet til å velge mellom lønn og utbytte. Det ble opplyst om valgt, men ikke i tilstrekkelig grad presentert for saksøker som et valg. Inntekten skal anses som utbytte, under henvisning til at saksøker kan velge selv.

Det bokførte mellomværende på mellomregningskontoen i 2007 viste ikke et gjeldsforhold. Mellomregningskontoen ble opprettet for å holde oversikt over uttak og overføringer der det manglet bilag, og der det var umulig eller uforholdsmessig vanskelig å skaffe bilag.

Saksøker har ikke merknader til den metode som er benyttet for 2008. De ulike krediteringene som har ledet til økning av saksøkers inntekt er imidlertid basert på en feilaktig klassifisering. De fleste krediteringene som ikke er godkjent knytter seg til arbeidsbolig i Danmark. Skattemyndighetenes vurdering av hva som er godkjent og ikke godkjent som næringskostnad, gjør at det kan stilles spørsmål ved de vurderinger som er gjort, om noen, og hvordan saksøkers opplysninger er tatt i betraktning.

Det bestrides at det i 2009 foreligger disponeringer i form av kjøp eller uttak av privat karakter som ikke er oppgitt som lønn.

Det er ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt for 2007 og 2008. Unnskyldningsgrunnene må tas i betraktning. Forholdet er ikke grovt uaktsomhet. Subsidiært, hvis retten kommer til at forholdet er grovt uaktsomt, må retten vurdere spørsmålet om tilleggsskatt etter de tidligere reglene, idet det tidligere var krav til grov uaktsomhet til selve handlingen og de skatterettslige følgene.

Saksøkerens påstand

1. Skatteklagenemndas vedtak av 6. januar 2014 oppheves.
2. Staten ved Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger med tillegg av renter iht forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling skjer.

**Saksøktes påstandsgrunnlag**

Ligningsmyndighetene fastsetter det faktiske grunnlaget etter en fri bevisbedømmelse av alle foreliggende opplysninger, jf. ligningsloven § 8-5. Skattyter skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, jf. ligningsloven § 4-1.

Saksøker er gjentatte ganger bedt om å komme med dokumentasjon. Saksøker mottok allerede i mars 2012 alt regnskapsmateriale, herunder bilagene, i retur fra kemnerkontoret.

X AS hadde i 2007 gitt ulovlig lån til saksøker med saldo 581 205 kroner. Fordringen skyldtes udokumenterte utgifter og private overføringer fra kontoen, i tillegg til dekning av saksøkers private utgifter. Det er utøvd et forsvarlig og fornuftig skjønn når krediteringer på mellomregningskontoen på til sammen 61 212 kroner anses som As privatutgifter og derfor er nektet godkjent. En ting er at X AS leide bolig, men hadde eget kontorlokale. Saksøker har disponert selskapets bankkonto. Det at man får mellomregning er ofte et forsøk på forskudd på lønn. Hvis dette var ment som et reelt lån kommer det uansett ikke på spissen, idet bostyrer ikke klarte å inndrive fordringen i forbindelse med behandlingen av tvangsoppløsningsboet, slik at fordringen er i realiteten ettergitt. Ettergivelsen er avgjørende. Saksøker har ikke oppgitt låneforholdet i sin selvangivelse.

Før endringsligningen var det innberettet 200 000 kroner i lønn og 124 569 kroner i diettgodtgjørelse. Det er basert på et forsvarlig skjønn å beskatte inntektstillegget som lønn og ikke aksjeutbytte. Det foreligger valgmulighet i visse tilfeller der selskapet og aksjonærer blir enige. Saksøker fikk her opplyst valgretten under behandlingen av utkast til skatteklagenemnda, men det vil i praksis være vanskelig å gjøre et valg når selskapet er tvangsoppløst. Når saksøker ikke har brukt valgretten, kan ikke valgretten påberopes senere i en domstolsprosess. Nemnda har uansett foretatt en forsvarlig skjønnsutøvelse. Det samme anføres også for 2008 og 2009.

For 2008 ble inntektstillegget gjort med utgangspunkt i mellomregningskontoen i selskapets regnskap. Debetposterene minus kreditposterene gav i utgangspunktet selskapet en fordring mot saksøker på 414 536 kroner. Det er utøvd et forsvarlig skjønn når krediteringer på mellomregningskontoen på til sammen 66 459 kroner anses som As privatutgifter og derfor er nektet godkjent. Saksøker har ikke fremlagt bilag som dokumenterer at saldo på mellomregningskontoen representerer bedriftskostnader. Saksøker har ikke oppgitt lønn for 2008 i sin selvangivelse. Det er korrekt å beskatte saldoen som lønn for inntektsåret 2008.

2009: X AS' bankkontoutskrifter viser betydelige rundsum-overføringer på til sammen 587 000 kroner til saksøker som tas ut gjennom året. Dette bærer preg av rene lønnsutbetalinger. Det er i tillegg foretatt uspesifiserte kontantuttak og varekjøp i Norge og utlandet, hvorav 201 821 kroner anses som privat forbruk. Under ligningsbehandlingen innberettet saksøker 180 000 kroner som lønn. Ved store uttak fra ansatt, som ikke sørger for å få det innberettet som lønn, og ikke

fremskaffer bilag som dokumenterer uttakene, anses uttakene som inntekt. Til sammen gir dette 608 821 kroner i inntekt, som er et forsvarlig nivå for en arbeidsinnsats, slik at det er korrekt å beskatte saldoen som lønn.

Det har gjennom sakens behandling vært litt ulik vurdering vedrørende tilleggsskatt. Hvis nye regler benyttes, og forholdet anses som grovt uaktsomt, er det enighet mellom partene om at unnskyldningsgrunner ikke kan anvendes. Saksøkte anfører at det heller ikke før 1.1.2010 kunne anvendes unnskyldningsgrunner ved grov uaktsomhet. Det foreligger ikke grov uaktsomhet i 2009. Det er ikke lett å vurdere om det foreligger grov uaktsomhet i 2007 og 2008. Saksøkte mener det ikke er sannsynliggjort på en tilstrekkelig etterrettelig måte hva som var de reelle forholdene i 2007 og 2008.

### Saksøktes påstand

1. Ved ligningen av A for inntektsåret 2009 bortfaller tilleggsskatten. For øvrig frifinnes Staten v/Skatt øst.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

### **Rettens vurdering**

Retten skal ta stilling til gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 6. januar 2014. Retten skal først ta stilling til nemndas endring av ligningen for hvert inntektsår i 2007, 2008 og 2009. Deretter, dersom retten ikke finner grunn til å oppheve vedtaket vedrørende endringene, oppstår spørsmålet om beløpene i stedet for lønn skal klassifiseres som utbytte. Dersom retten kommer til at Skatteklagenemnda korrekt har klassifisert beløpet som lønn, skal retten ta stilling til spørsmålet om tilleggsskatt for 2007 og 2008, herunder om unnskyldningsgrunner kan anvendes. For 2009 har Staten lagt ned påstand om at tilleggsskatten bortfaller.

### **Rettslig utgangspunkt**

Det rettslige utgangspunktet er ligningsloven § 8-1 nr. 1. Bestemmelsen lyder:

«Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det.»

Det framgår av forarbeidene til bestemmelsen (Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 98 og s. 100) at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle foreliggende opplysninger og skal legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering anses som det mest sannsynlige. Høyesterett har også i flere avgjørelser lagt til grunn at ligningsmyndighetene, i samsvar med det som ellers er hovedregelen ved avgjørelsen av sivile rettskrav, skal legge til grunn det faktum som finnes mest sannsynlig, jf. bl.a. Rt-2005-1461 og Rt-2008-1307. Som en naturlig videreføring av dette bestemmer § 8-1 nr. 1 tredje punktum at ligningsmyndighetene også kan *«endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det»*.

Retten legger videre til grunn at bestemmelsen ikke inneholder noen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve ligningsvedtak. Retten har full kompetanse til å overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen selv om bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen inneholder skjønnsmessige elementer. Domstolene må imidlertid ved slik prøving ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til.

Det er fastsatt i ligningsloven § 4-1 nr. 1 at skattyter skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og skal gjøre ligningsmyndigheten oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er oppmerksom på. Høyesterett har i Rt-1998-383 (Vrybloed), understreket at ligningsloven § 4-1 nr. 1 innebærer at skattyter har primæransvaret for å fremskaffe det faktiske grunnlaget for ligningen: *«Har skattyteren forsømt å gi de nødvendige opplysninger for å klarlegge grunnlaget for beskatningen, vil dette få konsekvenser for adgangen til å angripe likningen. Ligningsmyndighetene må i slike tilfelle ha en større adgang til å 'endre, utelate eller tilføye poster' og stå friere ved det skjønn som eventuelt må foretas med sikte på å komme fram til det sannsynlig riktige, jf. Rt-1994-326 på side 265 med videre henvisninger.»* Dette er situasjonen i vår saken.

Retten går så over til å vurdere nemndas endring av ligningen for henholdsvis 2007, 2008 og 2009.

### **Inntektsåret 2007**

Ifølge årsregnskapene for 2003-2007 har arbeidsgiver gitt lån til aksjonær. Lånesaldoen utviklet seg på følgende måte i årene 2004-2007:

	2004	2005	2006	2007
IB	kr 100 777	kr 76 675	kr 74 381	kr 775 056
UB	kr 76 675	kr 74 381	kr 775 056	kr 581 205
Endring	(kr 24 042)	(kr 2 294)	(kr 700 675)	(kr 193 851)

Det er ikke stilt sikkerhet, i strid med aksjeloven § 8-7.

Det er uomstridt at saksøker hadde en mellomregningskonto 2910. Kemnerkontoret mottok spesifisert hovedbokutskrift for kontoen, som viste at utgående saldo per 31. desember 2007 var 662 132 kroner, mens det ifølge årsregnskapet var 581 205 kroner. Kemnerkontoret la til grunn at revisor hadde revidert regnskapet og i den forbindelse foretatt korrigeringer, og la årsregnskapet til grunn. Saksøker har opplyst at det ikke dreier seg om et lån, men en mellomregningskonto for private betalinger hun mangler bilag for, samt utbetalinger selskapet har gjort hvor det mangler bilag eller bilagene ikke er godkjent av revisor. Saksøker har blant annet forklart om utbetalinger til forfattere i henhold til kontrakt, der det foreligger kvittering for utbetalingen, men faktura fra forfatteren mangler. Hun har videre opplyst at der det har vært uenighet mellom revisor og henne

om klassifiseringen av en utgift, står beløpet ikke på mellomregningskontoen, men er ansett som lønn. Som eksempel har saksøker nevnt innkjøp av barnebøker til forlagsvirksomheten.

Retten legger til grunn at når saksøker har overført penger/belastet kontoen, og har levert underbilag for driftsrelaterte kostnader, har beløpet på mellomregningskontoen blitt redusert tilsvarende. Dersom det hadde blitt levert underbilag på alle belastningene i form av kvitteringer for næringsrelaterte kostnader, ville kontoen stadig gått mot 0. Det skjedde imidlertid ikke.

Saksøker er ansvarlig for de udokumenterte utgiftene som hun pådrar selskapet. Det gjelder også for 2008 og 2009. Det er ikke fremlagt dokumentasjon på hva beløpene har gått til. Når det gjelder utbetalinger til forfattere i henhold til kontrakt, forklarte vitnet B at hun ikke hadde sett noen forfatterkontrakt i underlagsmaterialet. Videre er slik kontrakt ikke lagt frem for retten. Retten finner det derfor ikke sannsynliggjort at noen del av saldoen gjelder slike utbetalinger. Saksøker har heller ikke fremlagt annen dokumentasjon for å avklare hva saksøker mener er det reelle gjeldsforholdet. Retten kan etter dette ikke se at det foreligger et uforsvarlig skjønn knyttet til saldoen.

Retten er enig med skatteklagenemnda at lånesaldoen på 581 205 kroner må anses som et ikke-reelt lån. Videre er retten enig i at fordringen i realiteten er ettergitt, ved at bostyrer ikke klarte å inndrive fordringen ved behandlingen av tvangsoppløsningsboet.

Retten er videre enig i at det ikke kan godkjennes krediteringer som anses som privatutgifter. Retten er dermed enig i at det trekkes ut krediteringer som gjelder klær til skattyter daværende ektefelle, passgebyr mv.

Når det gjelder ikke godkjente utgifter til arbeidsboligen i Danmark på til sammen 46 745 kroner, er det ikke mulig ut fra den begrunnelse som er gitt, å vurdere hvorvidt nemndas skjønn er basert på korrekt faktum og rettsanvendelse. Retten viser til at krediteringene var godkjent av selskapets revisor. De opplysninger skattyter ga - også tidlig under saksbehandlingen - tilsa etter retten syn at det var grunn til å foreta en nærmere avklaring av faktum, for å avklare forholdet til reglene om fri arbeidsbolig i utlandet. Retten bemerker at X AS hadde virksomhet både i Norge og Danmark. Det synes videre ut fra saksøkers selvangivelse for 2007 og 2008 at hun har hatt utgifter til bolig som anses som fast bolig i Norge under arbeidsoppholdet i Danmark. Det er fremlagt usignert leiekontrakt. Det kan da synes etter det uklart om fri arbeidsbolig i Danmark skal være gjenstand for beskatning. Retten konkluderer etter dette med at nemndas skjønn knyttet til krediteringer som gjelder boligen i Danmark, ikke er tilstrekkelig godt overveid og begrunnet.

Nemndas vedtak skal etter dette oppheves for så vidt gjelder ikke godkjente krediteringer vedrørende boligen i Danmark. Dersom skatteklagenemnda ønsker å fastholde denne omklassifiseringen, må det foretas en ny behandling der det foretas en nærmere vurdering og gis en nærmere begrunnelse.

Ut fra de opplysninger som har fremkommet under saksbehandlingen, som under hovedforhandlingen, gjelder dette tilsvarende for de ikke godkjente krediteringer på til sammen 62 599 kroner vedrørende boligen i Danmark i 2008.

Ut over dette anser retten at det foreligger et forsvarlig skjønn for de øvrige krediteringene som ikke er godkjent. Ved tvil om en kreditering er privat, synes skjønnet å ha gått i saksøkers favør. Dette innebærer ikke at skjønnet er vilkårlig.

### Hva inntektstillegget skal omklassifiseres til

Saksøker har gjort gjeldende at beløpene uansett skal klassifiseres som utbytte, og ikke som lønn.

Det legges til grunn at selskapet og aksjonær i utgangspunktet kan velge om en utdeling skal anses som lønn eller utbytte etter ligningspraksis, jf. Lignings-ABC for 2012/2013 side 819 under «Behandling av ikke-reelle lån fra aksjeselskap», punkt 5.4.1:

«Ved omklassifisering av ikke-reelle lån for aksjonær som arbeider i selskapet, kan selskapet og aksjonærene velge om utdelingen skal anses som lønn eller som utbytte etter sktl. § 10-11. En forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, er at lønnen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle aksjonæren. Har selskapet flere aksjonærer, må selskapet og hver enkelt aksjonær omforenes om klassifiseringen. Fremsettes det ikke krav om klassifisering eller blir ikke den enkelte aksjonæren og selskapet omforent om en løsning, må det for hver av aksjonærene vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen. I tilfeller der selskapet er tatt under konkursbehandling vil det normalt ikke være aktuelt med noen omforent klassifisering, siden partene har motstridende interesser.»

Saksøker fikk ved innsyn i skattekontorets innstilling til vedtak til skatteklagenemnda, i forbindelse med regelverk for lån, mellom regning og udokumenterte, blant opplyst at «*Er arbeidstaker aksjonær i selskapet, har arbeidstaker som hovedregel valgt om inntekt skal anses som lønn eller utbytte, jf Utv 2009 s. 1284. Dette betinger samtykke fra selskapet/arbeidsgiver.*»

Retten er enig med saksøker at det her riktignok ble opplyst om valgt, men det ble ikke presentert til saksøker som en oppfordring til å ta et valg. Ettersom X AS er tvangsoppløst, er det imidlertid ikke mulig med symmetrisk behandling på selskapets og skattyters side. På den bakgrunn kan retten ikke se at skattekontorets formulering kan ha innvirket på avgjørelsen i saken.

Selv om saksøker ikke har valgt utbytte, legger retten til grunn at retten kan vurdere om nemnda har foretatt en forsvarlig skjønnsutøvelse. Retten mener at det er foretatt et forsvarlig skjønn her. De mange enkeltoverføringene og enkeltuttakene taler for at det er lønn og ikke utbytte. Videre tilsier salgsinntektenes størrelse, jf. årsregnskapet for 2007, at det foreligger en betydelig arbeidsinnsats, slik at inntekten er foranlediget av hennes arbeidsinnsats og ikke hennes aksjonærposisjon. Disse omstendighetene gjelder etter rettens syn også for 2008 og 2009. Totalt sett fremstår heller ikke lønnen for daglig leder på et uforholdsmessig høyt lønnsnivå. Retten har i den forbindelse også tatt hensyn til at saksøker tidligere har oppgitt lønn på 200 000 kroner for 2007 og diettgodtgjørelse med 124 569 kroner som lønn, jf. skattekontorets vedtak av 25. februar 2011 vedrørende inntektsåret 2007.

Retten forstår saksøkers forklaring dithen at endringsvedtaket er urimelig fordi hun ikke har hatt noen *fordel* som kreves for skatteplikt etter skatteloven § 5-1 første ledd, men at dette tvert i mot

har vært svært kostbart for henne, ved at hun opplyser å ha benyttet private midler til å dekke selskapets utgifter. Uavhengig av hvor stort det reelle beløpet på mellomregningskontoen skulle vært, er imidlertid saksøker ansvarlig for de uttakene som ikke kan dokumenteres. I mangel på dokumentasjon for at uttakene er benyttet til noe annet enn privat bruk, må det jf. skatteloven § 5-2 legges til grunn at saksøker har hatt fordel ved uttak til eget bruk. Dette gjelder tilsvarende for 2008 og 2009.

### **Inntektsåret 2008**

For 2008 er det benyttet hovedbokutskrift fra det danske regnskapssystemet. Det er opplyst i kemnerkontorets rapport at inngående balanse ikke samsvarer med den norske, og det er mange posteringer i begynnelsen av året som gjelder 2007. Kemnerkontoret valgte derfor å legge sammen kredit- og debetposteringene i 2008. Debetposteringer minus kreditposteringer gav selskapet en fordring mot saksøker på 414 536 kroner.

Det er ikke uenighet om metoden. Saksøker bestrider imidlertid at beløpene er benyttet til privat bruk.

Retten bemerker at skattyter ikke har oppgitt lønn for 2008. Det er ikke fremlagt dokumentasjon for hva beløpene er benyttet til. Det er fremlagt noe e-postkorrespondanse som viser aktivitet. Dette er ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre om eller i hvilken utstrekning belastningene er knyttet til næringsrelatert virksomhet.

Retten er videre enig i at krediteringer som anses som privatutgifter trekkes ut, og anser at nemndas skjønn her er forsvarlig, med unntak av utgifter til arbeidsboligen i Danmark. Retten viser til drøftelsen foran. Nemndas vedtak skal etter dette oppheves for så vidt gjelder ikke godkjente krediteringer vedrørende boligen i Danmark for 2008. Dersom skatteklagenemnda ønsker å fastholde denne omklassifiseringen, må det foretas en ny behandling der det foretas en nærmere vurdering og gis en nærmere begrunnelse.

### **Inntektsåret 2009**

For 2009 er vurderingene gjort ut fra bankkontoutskrifter for selskapet.

Selskapet har i henhold til kontoutskrifter fra konto 7874 05 89996 overført 587 000 kroner til skattyter privat. Skattyter bestrider at overføringene er til privat bruk.

Skattyter har oppgitt lønn på 180 000 kroner for 2009.

Retten er enig med saksøkte i at rundsumoverføringene bærer preg av lønnsutbetalinger. Det er ikke fremlagt dokumentasjon for hva beløpene er benyttet til, og heller ikke dokumentasjon som kan sannsynliggjøre om eller i hvilken utstrekning de overførte beløpene er knyttet til næringsrelatert virksomhet.

Bankutskriftene viser at det i tillegg er foretatt uspesifiserte kontantuttak og varekjøp i Norge og utlandet. Varekjøpene i Norge og utlandet på til sammen 424 232 er godkjent av ligningsmyndighetene, ut fra en vurdering av at det har vært noe virksomhet i selskapet i perioden. Aksepten av varekjøpene som driftsrelaterte inngår som en del av ligningsmyndighetenes skjønnsfastsettelse av inntekten.

Kontantuttakene i Norge og utlandet utgjør 201 821 kroner, hvorav 86 201 kroner er uttak i Norge. Skattyter har forklart at selskapet var aktivt i utlandet også, det var i den forbindelse vanskelig å få kvitteringer ettersom det meste baserte seg på kontantkjøp. Retten bemerker at det heller ikke for disse uttakene er fremlagt dokumentasjon som kan sannsynliggjøre om eller i hvilken utstrekning uttakene er knyttet til næringsrelatert virksomhet.

Retten finner etter dette at nemnda har foretatt en forsvarlig skjønnsutøvelse når inntektsgrunnlaget for 2009 er økt med 608 821 kroner.

### **Hva inntektstillegget skal omklassifiseres til for 2008 og 2009**

Retten viser til det som er sagt ovenfor i forbindelse med inntektsåret 2007 vedrørende spørsmål om klassifisering som utbytte eller lønn, og som gjelder tilsvarende for 2008 og 2009.

Retten finner at lønnen for daglig leder totalt ikke ligger på et uforholdsmessig høyt nivå etter inntektstillegget, verken for 2008 eller 2009. Retten anser derfor at nemnda har foretatt en forsvarlig skjønnsutøvelse når inntekten for 2008 og 2009 er klassifisert som lønn.

### **Saksbehandlingsfeil**

Retten forstår saksøker dithen at det er anført saksbehandlingsfeil på grunn av manglende kontradiksjon ved at saksøker ikke har fått mulighet til å legge frem sine synspunkter i et møte, og ved at saksøker ikke har fått tilgang til permer og bilag.

Saksøker ønsket et møte, men det ble ikke avholdt. Retten ikke se at det utgjør en saksbehandlingsfeil at det ikke ble avholdt møte. Saksøker ble gitt anledning til kontradiksjon ved at hun fikk anledning til å kommentere samt fremlegge ytterligere dokumentasjon flere ganger underveis.

Kontradiksjon i forvaltningen skal ivareta partenes adgang til å uttale seg før avgjørelse treffes og må anses som et grunnleggende forvaltningsrettslig prinsipp. Hans Petter Graver skriver i Lov og Rett 2005 side 579 om bakgrunnen for regler om forhåndsvarsel:

«Forvaltningslovskomiteen oppstiller to hovedgrunnsetninger for gjennomføringen av kontradiksjonsprinsippet i forvaltningen: Partenes og de interessertes adgang til å uttale seg før avgjørelse treffes, og retten til å gjøre seg kjent med de anførsler og bevis som foreligger i saken. Reglene om varsel må ses i sammenheng både med reglene om partsinnsyn og med forvaltningens veiledningsplikt.»

Det er med andre ord adgang til å uttale seg før avgjørelse treffes og rett til å gjøre seg kjent med forvaltningens anførsler og de bevis som finnes i saken. I ligningsforvaltningen vil bevisene være framlagt av skattyter i medhold av opplysningsplikten, jf. ligningsloven § 4-1 og § 4-2 jf. § 8-1 om ligning på grunnlag av selvangivelse. Videre er saksøker gjentatte ganger oppfordret til å fremlegge dokumentasjon før nemnda traff sitt vedtak..

Videre legger retten til grunn at saksøker fikk tilsendt permene med bilag fra Oslo kemnerkontor i mars 2012, i god tid før skatteklagenemnda traff sitt vedtak . Saksøker fikk også innsyn i

innstilling til vedtak i brev av 24. oktober 2013, med 14 dagers frist for merknader. A inngav merknader 21. november 2013.

Retten finner etter dette at kontradiksjon er godt ivaretatt i denne saken, i samsvar med grunnleggende forvaltningsrettslige prinsipper.

**Tilleggsskatt**

Retten skal vurdere om det er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt for 2007 og 2008, herunder om det foreligger unnskyldningsgrunner som kommer til anvendelse.

For 2009 er tilleggsskatt akseptert frafalt av Staten v/Skatt øst. Det ble vist til at det forelå håndfast informasjon med legeuttalelse datert 19. mars 2010, og saksøkte mener at A av denne grunn ikke har opptrådt grovt uaktsomt, slik at unnskyldningsgrunnene i ligningsloven § 10-3 kan benyttes. Retten er enig i den vurderingen.

Retten finner ut fra bevisførselen at det samme gjelder for 2007 og 2008, selv om det ikke foreligger håndfast dokumentasjon.

For at det skal foreligge grov uaktsomhet må det foreligge en kvalifisert klanderverdig opptreden som foranlediger sterke bebreidelser for mangel på aktsomhet, jf. Rt-1970-1235. Retten viser også til Rt-1995-1278.

A har forklart seg på en troverdig måte i retten. Retten viser til As forklaring om at hun måtte slutte i ordinært arbeidsforhold 2005/2006 på grunn av hjemmesituasjonen. As nest eldste sønn ble diagnostisert som paranoid schizofren i 2006/2007. Videre har A en sønn født i 2000, som har fått diagnosen asperger syndrom. Nest eldste sønn var hjemmeboende og var As ansvar inntil sykehuset etter en svært alvorlig hendelse tok mer ansvar. Sønnen bodde fortsatt hjemme i periodene han ikke var innlagt på psykiatrisk avdeling. Saksøker har forklart at sønnen i denne perioden fikk barn med en kvinne som var alvorlig syk, og saksøker forsøkte også å følge opp henne under graviditeten, og hun overtok omsorgsansvaret for barnebarnet fra hun ble født i juli 2008. Den turbulente hjemmesituasjonen har forverret sykdomsforløpet til sønnen som er født i 2000. Retten legger også til grunn saksøkers forklaring om at hun selv som følge av den ekstreme belastningen fikk diagnosen depresjon i 2008. Retten er ikke i tvil om at A har levd med ekstremslitasje over tid, både før sønnen fikk diagnosen paranoid schizofren, og i 2007 og 2008, før det kulminerte i 2009. Retten finner på den bakgrunn, etter en konkret vurdering av den ekstraordinære situasjonen som foreligger i denne saken, at det er tilstrekkelig årsakssammenheng mellom saksøkers belastende sykdomssituasjon og manglende informasjon, med den følge at det heller ikke kan konkluderes med grov uaktsomhet for de to foregående årene, og unnskyldningsgrunnene i ligningsloven § 10-3 nr. 1 kan anvendes.

Retten finner etter dette at skatteklagenemndas vedtak for så vidt gjelder tilleggsskatt oppheves, ikke bare for 2009, men også for de øvrige årene, det vil si også for 2007 og 2008.

**Sakskostnader**

Saksøker fått delvis medhold ved at vedtakene skal oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatt og for så vidt gjelder inntekstillegg for møbler/utstyr til arbeidsboligen i Danmark for 2007 og 2008. Dette innebærer at ingen av partene har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, jf.

tvisteloven § 20-2 første ledd jf. andre ledd, og har da ikke krav på erstatning for sakskostnader. Retten kan ikke se at noen av unntaksreglene kommer til anvendelse. Ingen av partene kan anses å ha fått medhold av betydning etter § 20-3.

Sakskostnader skal etter dette ikke tilkjennes.

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

### *Domsslutning*

*1. Skatteklagenemndas vedtak av 6. januar 2014 oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatt.*

*Skatteklagenemndas vedtak av 6. januar 2014 oppheves for så vidt gjelder inntektstillegg for møbler/utstyr til boligen i Danmark på til sammen 46 745 –  
førtisekstusensjuhundreogførtifem - kroner i 2007 og på til sammen 62 599 –  
sekstitotusenfemhundreogtjue - kroner i 2008.*

*For øvrig frifinnes Staten v/Skatt øst.*

*2. Sakskostnader tilkjennes ikke.*

## **SKN 15-066 Fradrag for tap på fordring**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2.

**Senja tingrett:** Dom av 13. februar 2015, **sak nr.:** TSENJ-2014-120886

**Dommer:** Dommerfullmektig m/alm. fullmakt Kristian Olsen Willumsen.

**Parter:** Taj Holding AS (advokat Ulf Henning Sørdal) mot Staten v/Skatt Nord (advokat John Steen Holm).

**Sammendrag:** Aksjeselskap solgte aksjer i underliggende selskaper til et annet aksjeselskap i samme bransje. Deler av kjøpesummen ble gjort opp med en fordring. Fordringen ble etter en tid delvis ettergitt. Spørsmålet i saken var om tapet på fordringen var fradragsberettiget. For at tapet skal være fradragsberettiget må det foreligge en «særlig og nær tilknytning» mellom fordringen og aksjeselskapets egen virksomhet, noe tingretten fant at det ikke gjorde. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder overprøving av ligningsvedtak fattet av Skatteklagenemnda ved Skatt nord 28. mars 2014 for Taj Holding AS for inntektsårene 2010 og 2011.

### **Framstilling av saken**

TAJ Holding AS, heretter benevnt «TAJ» eller «saksøker», ble stiftet 1. januar 1995. Selskapets formålet var «å delta i andre selskaper», og det ble stiftet med en aksjekapital på kr 19 550 000, skutt inn ved innskudd av verdier i form av 50 % av aksjene i AS Frøy. AS Frøy eide igjen aksjer i entreprenørselskaper, herunder Bygg i Nord AS, i en bygningselementprodusent og i eiendomsutviklingsselskaper. Terje Arnulf Johansen, heretter benevnt som «Johansen», var personlig eier av aksjene i TAJ.

I de første årene etter stiftelsen drev TAJ sin virksomhet gjennom prosjekter i «Bygg i Nord»-konsernet. På slutten av 1990-tallet og begynnelsen av 2000-tallet rettet imidlertid TAJ i økende grad sin virksomhet inn mot eiendomsmarkedet i Tromsø. Her var forretningsideen å forestå integrert eiendomsutvikling ved å være til stede i hele verdikjeden fra kjøp og utvikling av tomteområder, via prosjektering og utbygging, og til slutt markedsføring og salg av fast eiendom. På bakgrunn av satsingen i Tromsø ble selskapene Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS stiftet av TAJ i henholdsvis 1998 og 2000. Mens Bygg Gruppen AS skulle forestå satsingen på boligutvikling av større bygg, skulle Eiendoms Gruppen AS forestå satsingen på småhus. I tillegg ble TAJ Eiendom AS stiftet i 1999 for å stå for erverv av utbyggingsområder og forvalte disse frem til utbygging. Samtidig med oppbyggingen av virksomheten i Tromsø solgte TAJ seg gradvis ut av «Bygg i Nord»-konsernet.

Slik retten forsto var det relativt stor aktivitet i gruppen av selskaper der TAJ var konsernspiss, og i løpet av de første årene på 2000-tallet stiftes og erverves en rekke selskaper der TAJ var direkte eller indirekte eier. 2. januar 2007 inngikk TAJ og selskapet T&T Holding AS avtale om å overdra samtlige aksjer i Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS til det nystiftede selskapet Bygg og Eiendomsgruppen AS, heretter omtalt som «BEG». Forut for overdragelsen eide TAJ 100 % av aksjene i Bygg Gruppen AS og 90 % av aksjene i Eiendomsgruppen AS. T&T Holding AS eide de siste 10 % av Eiendomsgruppen AS. Overdragelsen omfattet også datterselskapene i Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS, og kjøpesummen var til sammen kr 350 000 000. Av dette beløpet ble for øvrig kr 200 000 000 ansett som merverdi forbundet med BEGs gevinst på eksisterende og fremtidige prosjekter knyttet til TAJs tomter.

Kjøpesummen ble gjort opp ved kontant betaling av kr 245 000 000, samt ved at TAJ og T&T Holding AS ytet BEG kreditt i form av to rentebærende ansvarlige lån og selgerkreditt. Det ene ansvarlige lånet («Ansvarlig lån nr. 1») var på kr 50 000 000, hvorav kr 43 000 000 var fra TAJ og kr 7 000 000 var fra T&T Holding AS. Det andre lånet («Ansvarlig lån nr. 2») var på kr 30 000 000, hvorav TAJ sto for kr 28 500 000 og T&T Holding AS sto for kr 1 500 000. Selgerkreditten utgjorde kr 25 000 000, fordelt med kr 24 000 000 på TAJ og kr 1 000 000 på T&T Holding AS. Låneavtaler i henhold til dette ble signert 2. januar 2007.

Samme dag ble det også inngått en avtale om resultatbonus mellom avtalepartene. Avtalen sikret TAJ og T&T Holding AS en resultatbonus dersom BEG nådde nærmere fastsatte resultatmål i perioden 2007 til 2010.

TAJ hadde på tidspunktet for aksjeoverdragelsen ingen eierandel i BEG. Derimot hadde Y&T Holding AS, et selskap eid og kontrollert av Johansen og hans sønn, en eierandel på 25 % av aksjene i BEG. Utover dette eide T&T Holding AS 25 % av aksjene, mens resten var eid av andre aksjonærer. I 2008 ble imidlertid Y&T Holding AS fusjonert inn i TAJ, slik at TAJ Holding fra dette tidspunkt eide 25 % av aksjene i BEG.

Den 21. mai 2008 ble det videre signert en felles aksjonæravtale mellom aksjonærene i BEG og avtale mellom de personlige partene. Her ble det blant annet inntatt en såkalt «stand still»-klausul for de personlige partene, og forbud mot konkurrerende virksomhet. Herunder ble følgende avsnitt inntatt på side 5:

*«Bygg og Eiendomsgruppen AS skal ha en absolutt forkjøpsrett til markedspris på alle de tomteområder som Terje Johansen, eller de selskaper han har dominerende innflytelse i (50 % eierandel etc.), eier eller har kjøpsrett til, nå og i fremtiden. Retningsgivende for markedspris er salgsprisen for ferdig regulert og byggeklar tomt i markedet for utbyggere, som er høyeste reelle dokumenterte pris. På de tomteområdene som Terje Johansen, eller et selskap han «kontrollerer», eier eller har kjøpsrett til pr 31.12.06, gjelder forkjøpsretten i all fremtid. For tomter som erverves eller hvor kjøpsrett etableres etter dette tidspunktet, gjelder forkjøpsretten kun så lenge Terje Johansen er aksjonær i Bygg og Eiendomsgruppen AS. De samme bestemmelsene gjelder for alle aksjonærene og dets eiere som enkeltpersoner.*

*[ ... ] For Terje Johansen, forutsettes det at han er tilknyttet selskapet som styremedlem og rådgiver i minst 4 år.»*

Det må legges til grunn at det ble foretatt tomtesalg fra TAJ til selskaper tilknyttet BEG etter stiftelsen av BEG. Retten kommer nærmere tilbake til dette senere i den utstrekning det har betydning for sakens tvistetema.

På grunn av blant annet finanskrisen begynte virksomheten til BEG etterhvert å gå dårlig, og BEG fikk problemer med å betjene lånene fra TAJ og T&T Holding AS.

Den 25. juni 2010 ble det inngått avtale mellom BEG, TAJ, T&T Holding AS, de øvrige aksjonærene i BEG og Johansen om delvis ettergivelse av ansvarlige lånene. For så vidt gjelder bakgrunnen for ettergivelsen fremgår følgende under avtalens punkt 1:

*«[ ... ]*

*Selskapet [BEG, rettens anmerkning] har vært inne i en tung økonomisk periode med svake driftsresultater og har ikke vært i stand til å betjene de ansvarlige lånene som avtalt. Det er opparbeidet en ubetalt rentesaldo på ca kr 6 millioner. Dessuten har besluttet utbytte i Selskapet på til sammen kr 4 millioner som ikke er utbetalt aksjonærene, men blitt omgjort til lån.*

*Etter lengre tids diskusjon blant partene er det kommet til enighet om at TH [TAJ, rettens anmerkning] skal ettergi deler av de ansvarlige lånene til Selskapet; prinsipper for utdeling av fremtidig utbytte, historisk utbytte omgjort til lån og betaling av ikke ettergitt ansvarlig lån; at T&T H [T&T Holding AS, rettens anmerkning] kan erverve THs aksjer i Selskapet samtidig som TH sammen med TJ [Johansen, rettens anmerkning] trer ut av og fristilles fra alle rettigheter og plikter etter aksjonæravtalen.*

*Med henvisning til ovennevnte er Partene enige om å inngå denne avtalen.»*

Når det gjelder selve ettergivelsen fremgår følgende under punkt 2:

*«2.1 TH og T&T H ettergir kr 10 millioner av Ansvarlig lån 1 til Selskapet, jf. avtale om ansvarlig lån datert 02.01.2007, jf. Bilag 1, men slik at opptjente renter også av det ettergitte beløp skal betales til TH og T&T H. Det skal beregnes renter på opptjente renter av det ettergitte beløp fra dato for inngåelse av denne avtalen som fastsatt i låneavtalen. Ettergivelsen av lånet skal i forholdet mellom TH og T&T H som långiver helt ut belastes TH.*

*2.2. TH og T&T H ettergir kr 28,5 millioner av Ansvarlig lån 2 til Selskapet, jf. avtale om ansvarlig lån datert 02.01.2007, jf. Bilag 2. Ettergivelsen av lånet skal i forholdet mellom TH og T&T H som långiver helt ut belastes TH.»*

For så vidt gjaldt TAJ og Johansens bortfall av forpliktelser fremgår følgende i punkt 4:

*«Ved underskrift på denne avtalen godkjenner samtlige parter T&T Hs erverv av aksjer i Selskapet fra TH samtidig som det samtykkes i at TH sammen med TJ trer ut av og fristilles fra alle rettigheter og plikter etter aksjonæravtalen.»*

I henhold til avtale datert 26. juni 2010 overdro deretter TAJ sin eierandel på 25 % av aksjene i BEG til T&T Holding AS, mot et avtalt vederlag på kr 10 000 000. Oppgjør av vederlaget skulle dog skje i den grad T&T Holding AS i fremtiden mottok utbytte på aksjene.

I næringsoppgaven for 2010 krevde TAJ fradrag for ettergivelsen av fordringene som et tap i næring. I et vedlegg til næringsoppgaven ble det gitt en kort orientering om ettergivelsen.

Ved brev datert 9. januar 2012 fra Skatt nord ble TAJ anmodet om å komme med nærmere angitte redegjørelser, og sende inn nærmere angitt dokumentasjon knyttet til kravet om fradrag for ettergivelsen av fordringene i forbindelse med etterkontroll av TAJs ligning for inntektsåret 2010. Anmodning ble besvart av advokatfirmaet Steenstrup Stordrange på vegne av TAJ ved brev datert 1. februar 2012.

TAJ ble deretter ved brev datert 16. mai 2012 varslet om at det var opprettet endringssak for selskapets ligning for inntektsåret 2010, og at skatteetaten ville vurdere om vilkårene for å innrømme fradrag var til stede. Varselet ble kommentert av advokatfirmaet Steenstrup Stordrange ved brev datert 6. juli 2012.

Den 2. oktober 2012 fattet Skatt nord vedtak med følgende konklusjon og slutning:

«Konklusjon

Vi finner etter dette at det ikke er grunnlag for å innrømme fradrag for tap på fordring mot Bygg og Eiendomsgruppen AS. Fradrag for tap reduseres fra kr 38 500 000 til kr 0.

Slutning:

2010

Alminnelig inntekt for 2010 økes med kr 38 500 000, fra kr -57 485 607 til kr -18 985 607. Underskudd til fremføring reduseres fra kr 156 295 941 til kr 117 795 941.

2011

Underskudd til framføring reduseres med kr 38 500 000.»

Skattekontorets vedtak ble påklaget ved brev datert 16. november 2012. Skatteklagenemnda fattet deretter 28. mars 2014 vedtak om at klagen ikke tas til følge og at skattekontorets vedtak opprettholdes. Det er dette vedtaket retten nå har til overprøving.

Ved stevning mottatt av Senja tingrett 23. juli 2014 krevde advokatfullmektig Vegard Østlid Bagstevold på vegne av saksøker rettslige prøving av skatteklagenemndas vedtak. Tilsvar, der saksøkers fremsatte krav ble bestridt, ble rettidig inngitt av advokat John Steen Holm på vegne av staten ved Skatt nord.

Hovedforhandling i saken ble gjennomført 20. januar 2015. Saksøker møtte med sin prosessfullmektig advokat Ulf Henning Sørdal, og advokat John Steen Holm møtte som prosessfullmektig for staten ved Skatt nord. Johansen avga partsforklaring på vegne av saksøker, og det ble avhørt ett vitne. For øvrig ble det foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboka.

**Saksøkerens påstandsgrunnlag**

Saksøkers fordringer mot BEG, som ble realisert ved ettergivelsen den 25. juni 2010, har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten til saksøker. Vedtaket i Skatteklagenemnda ved Skatt nord den 28. mars 2014 som nekter fradragsrett for tapet på fordringene er derfor ugyldig og skal oppheves.

Skatteklagenemnda har vurdert faktum feil når den kommer til at det ikke er tilstrekkelig tilknytning mellom de tapte fordringene og virksomheten i TAJ.

Det er ikke adgang til å gjøre en slik oppdeling av virksomheten i TAJ som Skatteklagenemnda har gjort, hvor fordringene holdes utenfor selskapets aktivitet knyttet til kapitalplassering som derimot skattekontoret har akseptert som virksomhet. På dette punkt foreligger det også saksbehandlingsfeil i vedtaket, ettersom Skatteklagenemnda ikke har foretatt en tilfredsstillende drøfting av spørsmålet om én eller flere virksomheter med den grundighet ligningspraksis og god forvaltningsskikk foreskriver.

Uansett er det i alle tilfeller tilstrekkelig tilknytning mellom de tapte fordringene og virksomheten til TAJ innen eiendomsutvikling. Også på dette punkt foreligger det saksbehandlingsfeil ettersom Skatteklagenemnda i vedtaket har unnlatt å drøfte viktige faktiske momenter omkring dette, herunder betydningen av felles prosjekter og hvorvidt lånet var ordinært.

**Saksøkerens påstand**

1. Staten v/Skatt nord sitt vedtak i Skatteklagenemnda den 28. mars 2014 i klagesak for inntektsårene 2010-2011 rettet mot Taj Holding AS oppheves.
2. Ved nytt ligningsvedtak for inntektsårene 2010 og 2011 skal det legges til grunn at Taj

Holding AS har fradragsrett for tapte fordringer med beløp kr 38 500 000,-.

3. Staten v/Skatt nord dømmes til å erstatte Taj Holding AS sine sakskostnader etter lovens regler.

### **Saksøktes påstandsgrunnlag**

Etter rettspraksis kreves en særlig og nær tilknytning mellom de tapte fordringene og virksomheten i TAJ for å akseptere fradragsretten. En slik særlig og nær tilknytning er ikke påvist eller nærmere eksemplifisert, og det fastholdes at det rent faktisk ikke foreligger en slik nær sammenheng mellom virksomheten i TAJ og BEG.

Skatteklagenemnda har ikke begått saksbehandlingsfeil av betydning for avgjørelsen.

En samlet vurdering av virksomheten i TAJ med tilknyttede selskaper fyller i rettslig henseende ikke kravene til særlig og nær tilknytning til fordringene etter den foreliggende rettspraksis.

De aktuelle lånene har ikke vært ytet for å styrke TAJs egen virksomhet og ettergivelsen kan ikke sees som ledd i dette.

### **Saksøktes påstand**

1. Staten v/Skatt nord frifinnes
2. Staten v/Skatt nord tilkjennes sakskostnader for Senja tingrett.

### **Rettens vurdering**

Retten skal i foreliggende sak foreta en rettslig prøving av Skatteklagenemnda ved Skatt nord sitt vedtak datert 24. mars 2014. Det bemerkes at søksmålsfristen i ligningsloven § 11-1 fjerde ledd er overholdt.

Retten vil innledningsvis påpeke at de alminnelige regler for domstolsprøvelse av forvaltningsvedtak også gjelder for overprøving av ligningsvedtak. Således kan retten prøve om det foreligger saksbehandlingsfeil, om avgjørelsen er truffet på riktig faktisk grunnlag og om rettsanvendelsen er riktig. Forvaltningens skjønn kan ikke prøves, men retten kan kontrollere om det virkelig foreligger noe skjønn og sette det til side dersom det er vilkårlig eller åpenbart urimelig.

Saksøker har anført at det hefter saksbehandlingsfeil ved Skatteklagenemndas vedtak. Det er gjort gjeldende at vedtaket mangler en tilfredsstillende drøfting av spørsmålet om TAJs aktivitet kan deles i én eller flere virksomheter, og en fyllestgjørende drøfting av integrasjonen mellom saksøkers og BEGs virksomhet. Saksøkers prosessfullmektig var imidlertid under hovedforhandling klar på at saksøker ikke ønsket at retten skulle henvise avgjørelsen til ny behandling hos Skatt nord. Dette er også reflektert i saksøkers påstand. Slik retten vurderer det vil det i foreliggende sak derfor ikke være nødvendig å ta uttrykkelig stilling til om det foreligger saksbehandlingsfeil ved vedtaket, kun de skatterettslig materielle innsigelsene.

Saksøker har krevd fradrag for tap på to fordringer som oppsto da saksøker ytet to ansvarlige lån til BEG 2. januar 2007, i forbindelse med BEG sitt erverv av virksomhetene i Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS. Av det ene lånet - Ansvarlig lån nr. 1 - er kr 10 000 000 av TAJs andel av lånebeløpet stort kr 43 000 000 ettergitt, mens hele TAJs andel på kr 28 500 000 er ettergitt av det andre lånet - Ansvarlig lån nr. 2. Den sentrale problemstillingen i foreliggende sak er hvorvidt TAJ kan kreve fradrag for tapet på disse to fordringer med til sammen kr 38 500 000.

Skattemessig fradrag er regulert i skatteloven («sktl.») kapittel 6, og hovedregelen om fradrag i alminnelig inntekt fremgår i § 6-1 første ledd første punktum som lyder:

*«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»*

I § 6-2 er det gitt uttrykkelige bestemmelser om fradrag for tap, herunder tap på fordringer. Det foreligger ingen uenighet mellom partene om at TAJ drev virksomhet i skattelovens forstand da fordringene ble ettergitt, og retten legger også dette til grunn. Det rettslige utgangspunktet for problemstillingen i saken vil således være § 6-2 annet ledd første punktum. Her fremgår følgende:

*«Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.»*

Det er i foreliggende sak enighet mellom partene om at tapet på til sammen kr 38 500 000 er «endelig konstatert», noe retten for øvrig er enig i. Således er også dette vilkåret for fradrag oppfylt. For å ha krav på fradrag for tap på fordringer har imidlertid rettspraksis oppstilt et krav om at fordringen må ha en viss tilknytning til kreditors virksomhet. Det er dette tilknytningskravet partene er uenige om er oppfylt.

Krav på fradrag for tap på fordringer har vært gjenstand for rettslig prøving av domstolene en rekke ganger, og Høyesterett har ved flere anledninger hatt tilknytningskravet opp til behandling. Utgangspunktet for vilkåret er av Høyesterett oppsummert slik i Rt-1993-396.

*«Generelt gjelder at det stilles relativt strenge vilkår for at aksjer skal anses eiet i næring. Det kreves «en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet og aksjonærenes egen virksomhet», se førstvoterendes uttalelse i Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi). Dette er et utgangspunkt som også er lagt til grunn i senere rettsavgjørelser. Utenfor enkelte typetilfeller må det foretas en konkret vurdering, på grunnlag av flere momenter.»*

Selv om Høyesterett konkret behandlet spørsmål om fradrag for tap på aksjer, er det slik retten kommer nærmere tilbake til under lagt til grunn at det oppstilte tilknytningskravet gjelder tilsvarende for tap på fordringer.

Generelt sett vil fordringer som oppstår som ledd i den ordinære driften oppfylle vilkåret om «særlig og nær tilknytning» til virksomheten. Typiske eksempler er kundefordringer som oppstår ved omsetning av varer eller tjenester på kreditt, og fordringer oppstått ved salg av driftsmidler. For fordringer som er oppstått ved at skattyteren har ytet lån eller stilt garanti kan imidlertid tilknytning være mer uklar eller løsere, og den kan sågar være helt ikke-eksisterende. Det er

imidlertid på det rene at fradragsrett også vil kunne foreligge for fordringer i den sistnevnte kategorien dersom hovedformålet med fordringen har vært å fremme egen virksomhet for eksempel gjennom å skaffe kunder, oppdrag, tilgang til forretningslokaler eller vareleveranser. I tillegg har Høyesterett kommet til at tilknytningskravet også kan være oppfylt i tilfeller der debitor utgjorde en integrert del av kreditors virksomhet. Det vises blant annet til Høyesteretts avgjørelser inntatt i Rt-1976-1467 (Løiten Brønderi) og Rt-2005-1171. Dersom hovedformålet derimot kun har vært å oppnå avkastning av kapitalen, anses tapet ikke for å ha en «særlig og nær tilknytning» til virksomheten og er således heller ikke fradragsberettiget.

Saksøker har anført at det ikke er grunnlag for å splitte opp TAJs aktivitet i flere virksomheter. Ifølge saksøker er det tale om én virksomhet.

På bakgrunn av blant annet uttalelser i Lignings-ABC 2010-2011 side 1418 legger retten til grunn at et selskap kan anses å ha flere adskilte virksomheter dersom det drives flere økonomiske aktiviteter som hver for seg tilfredsstiller kravet til å være virksomhet, men hvor det ikke er innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet mellom de økonomiske aktivitetene. Vurderingen vil være konkret.

Etter en samlet og konkret vurdering, der retten legger vekt på forklaringene til Johansen og TAJs revisor i de aktuelle inntektsårene, Bjørn Arild Espnes, finner retten ikke å skille TAJs økonomiske aktivitet i flere virksomheter. Retten forstår at TAJ også drev en utstrakt handel med aksjer og andre verdipapirer, men dette synes å ha blitt gjort for å oppnå en meravkastning på kapital som ikke for tiden var bundet opp i tomteerverv og for å differensiere gruppens risikoprofil. For retten fremstår det som noe uklart hvorvidt saksøker med sin anførsel om at TAJ drev én virksomhet mener at dette må medføre at TAJ anses for å ha drevet aktiv kapitalforvaltning - all den tid skatteklagenemnda har akseptert at TAJ drev aktiv kapitalforvaltning - slik at tapet på fordringene alene av den grunn blir fradragsberettigede. Retten kan imidlertid under enhver omstendighet ikke se at dette er tilstrekkelig bevist.

Spørsmålet i det følgende blir derfor om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom de to fordringene og TAJs egen virksomhet. En fordring vil for øvrig kunne endre karakter i løpet av eiertiden, og det må legges til grunn at det er situasjonen ved tidspunktet for realisasjon som er avgjørende ved vurderingen. For fullstendighetens skyld kan nevnes at skattyter har bevisbyrden for de faktiske omstendigheter som gjør en kostnad fradragsberettiget, se Ole Gjems-Onstad m.fl. Skatteprosess, side 277-278.

Saksøker har gjort gjeldende at lånet til BEG ikke var et ordinært lån, og at det var en sterk integrasjon mellom saksøkers virksomhet og BEGs virksomhet. Det er vist til at samarbeidet mellom TAJ og BEG om eiendomsutviklingsprosjekter er av en slik art og omfang at TAJ sin virksomhet er så tett integrert i BEG sin virksomhet at det etter rettspraksis er grunnlag for tapsfradrag. Det er også anført at ettergivelsen av fordringene styrker TAJs virksomhet både fordi den sikrer BEG som viktig samarbeidspartner, hvilket har stor betydning for TAJ sine omsetnings- og inntektsmuligheter, og gjennom at TAJ fristilles fra de konkurransebegrensningene som fulgte av aksjonæravtalen i BEG. Ifølge saksøker kan det ikke finnes spor av passiv kapitalplassering.

Saksøkte har på sin side anført at det både før og etter TAJs salg av virksomheter til BEG i 2007 var et forretningssamarbeid mellom TAJ og dets datterselskaper på den ene siden, og BEG og dets datterselskaper på den andre siden, men at dette ikke er nok til å innrømme fradragsrett.

Retten forstår at TAJs forretningside i de prosjektene som ble utviklet sammen med BEG i enkle trekk besto i at TAJ, enten selv eller gjennom et av dets datterselskap, foresto erverv av tomteareal, for deretter å inngå avtale om at et selskap i BEG-gruppen skulle bygge ut tomten. TAJs rolle var således å finne og undersøke aktuelle tomter, forhandle om kjøp av disse, samt å finansiere og kjøpe tomter som ble ansett som interessante. TAJ ville videre få inntekt i disse prosjektene når tomteområdet var ferdig utviklet, prosjektert, markedsført av BEG og en salgsgrad på som regel minst 70 % av enhetene i prosjektet var oppnådd. Som regel besto denne inntekten av tomtens kostpris. I tillegg mottok TAJ inntekt fra prosjektet etter en nærmere avtalt inntektsfordelingsberegning.

At tomtene som ble ervervet ble plassert i datterselskaper av TAJ, i såkalte singel purpose-selskaper, og ikke nødvendigvis i selve TAJ, kan retten for øvrig ikke se har betydning for tilknytningsvurderingen. Retten legger til grunn at rettspraksis har akseptert at et selskaps virksomhet også omfatter datterselskapenes aktivitet, jfr. blant annet Rt-1971-1237.

Johansen har i retten forklart om to byggeprosjekter i Trondheim der TAJ og BEG samarbeidet i tidsperioden fra TAJ solgte virksomheter til BEG til ettergivelsen av lånene. Han forklarte også at han i disse prosjektene, ettersom finanskrisen hadde slått inn, måtte kjøpe enheter fra BEG gjennom sitt selskap LAJO Invest AS for at BEG skulle oppnå en salgsgrad på 70 %, slik at BEG fikk finansiering i bank til utbyggingen. I det ene prosjektet kjøpte LAJO Invest AS 54 leiligheter av i alt 84, og i det andre prosjektet kjøpte han 13 av totalt 16 leiligheter. Slik retten forsto tjente LAJO Invest AS penger på videresalget av leilighetene.

Videre forklarte Johansen at han i perioden 2008-2009 også fant tre prosjekter i Oslo som BEG kunne bygge, men BEG takket nei til disse prosjektene da de mente de fikk for liten del av inntektene. Slik retten forsto Johansen skal BEG ha vært misfornøyd med den høye avkastningen Johansen satt igjen med etter videresalgene av leiligheter i de to prosjektene i Trondheim.

I retten er det også fremlagt en tomtsalgsavtale som viser at TAJ og BEG inngikk samarbeid om et utbyggingsprosjekt i Skedsmo like før gjeldsettergivelsen og TAJs salg av sine aksjer i BEG i juni 2010.

På bakgrunn av de ovenfor beskrevne prosjektene, og det forhold at 200 av 350 millioner kroner av kjøpesummen BEG betalte for virksomhetene i Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS relaterte seg til BEGs gevinst på eksisterende og fremtidige prosjekter knyttet til TAJs eiendommer, må det legges til grunn at TAJ og BEG hadde et til dels omfattende forretningssamarbeid. Retten kan allikevel ikke se at det på realisasjonstidspunktet for fordringene, det vil si 25. juni 2010, forelå en «særlig og nær tilknytning» mellom fordringene og TAJs egen virksomhet.

For det første kan retten ikke se at samarbeidet medførte at det foreligger en så sterk integrasjon mellom BEGs virksomhet og TAJs virksomhet som Høyesterett har krevd må foreligge. Det vises

blant annet til Rt-2005-1171 eller i Rt-2005-1157 (Commercial Buildings). I begge dommene ble tilknytningskravet ansett oppfylt.

Avgjørende for Høyesteretts standpunkt om at det var en «særlig og nær tilknytning» i Rt-2005-1171 var at det forelå en så stor grad av økonomisk integrasjon mellom kreditor og de to debitorene at virksomheten hos debitorene ikke ville ha vært mulig uten den stadig sterkere finansielle støttefunksjon fra kreditor, samtidig som kreditors virksomhet i det vesentlig besto i å holde virksomhetene i debitorselskapene gående. Fordringene besto for øvrig av akkumulerte pengeoverføring for å dekke løpende likviditetsbehov ved driften i debitorselskapene.

Selv om det må legges til grunn at mye av verdiskapningen i BEG var tenkt å skje gjennom samarbeidsprosjekter med TAJ, har dette samarbeidet på langt nær samme karakter - verken hva gjelder innhold eller omfang - som tilknytningen mellom kreditorselskapet og debitorselskapene i denne dommen. Videre kan det overhodet ikke legges til grunn at TAJs virksomhet i det vesentlig besto i å holde virksomheten i BEG gående, og selve fordringene var dessuten av en annen karakter. For øvrig er det ikke fremsatt opplysninger om at TAJ og BEG hadde felles administrasjon, lokaler eller arbeidsstokk. Også dette var momenter Høyesterett la vekt på.

I Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) kom Høyesterett til at en kreditor hadde fradragsrett for tap på fordringer mot et amerikansk datterselskap. Dette ettersom det ble lagt til grunn at datterselskapet utøvde det norske morselskapet (kreditor) sin egen virksomhet innenfor et annet geografisk område under aktiv styring av morselskapet. Også her var fordringene oppstått etter at kreditorselskapet løpende finansierte debitorselskapets likviditetsbehov. Det bemerkes at TAJ og BEG bedrev ulike virksomheter.

Retten kan for øvrig ikke se at Høyesteretts uttalelser i Rt-2009-1473 (Samdal) har endret tilknytningskravet av betydning, slik saksøkers prosessfullmektig har gjort gjeldende.

Retten kan heller ikke se at det etablerte avtaleverket medfører at det foreligger tilstrekkelig integrasjon mellom TAJ og BEG. Det vises til at BEG kun hadde en absolutt forkjøpsrett for tomter eid av TAJ etter aksjonæravtalen. Det må legges til grunn at TAJ kunne benyttet seg av andre entreprenørselskaper gitt at BEG ikke ønsket å nytte seg av sin forkjøpsrett for det konkrete prosjektet. Heller ikke de øvrige klausulene i aksjonæravtalen eller resultatbonusavtalen gir uttrykk for en integrasjon utover forutsetning om tett samarbeid mellom BEG og TAJ.

Endelig har retten ved vurderingen av integrasjonen mellom TAJ og BEG lagt vekt, dog i begrenset grad, på Johansens forklaring om at samarbeidsklimaet mellom han og eierne av BEG hadde blitt forsuret frem mot ettergivelsen. Som nevnt skal BEG ha vært misfornøyd med den høye avkastningen Johansen satt igjen med etter videresalgene av leiligheter i Trondheim-prosjektene. Ifølge Johansen hadde det bygd seg opp en konflikt mellom BEG og han, og Johansen forklarte at det kunne virke som om det for enkelte i BEG var viktigst at han ikke lyktes. Ettersom Johansen i bunn og grunn var TAJ, synes retten det er vanskelig å forene disse uttalelsene med en anførsel om at det skal ha vært en tett integrasjon mellom BEG og TAJ på ettergivelsestidspunktet. At TAJ dagen etter ettergivelsen solgte seg helt ut av BEG, samt at TAJ og Johansen ble fristilt fra samtlige plikter etter aksjonæravtalen, taler også imot en tett integrasjon på ettergivelsestidspunktet. Dette selv om Johansen forklarte at han solgte TAJs aksjeandel til Ted Larsen og T&T Holding AS for at Ted Larsen skulle få skikk på selskapet.

Retten kan ikke forstå TAJ og Johansens fristillelse på noen annen måte enn at de ønsket å stå friere til å realisere sine prosjekter uavhengig av BEG.

For det andre kan retten ikke se hovedformålet med fordringene har vært å fremme TAJs egen virksomhet. Det vises til Johansens forklaring om at lånene ble utstedt fordi den banken som skulle finansiere BEGs oppkjøp av Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS trakk seg, og at den banken som i stedet kom inn ikke ville bidra med en like stor lånesum. For at BEG skulle finansiere oppkjøpet måtte derfor TAJ og T&T Holding AS utstede de to ansvarlige lånene.

Det er under bevisførsel ikke fremkommet holdepunkter for at hovedformålet med de ansvarlige lånene var å styrke TAJs egen virksomhet. Slik retten forstår foreliggende rettspraksis er det i utgangspunktet hovedformålet med fordringene som sådan som er vurderingskriteriet, ikke formålet med selve ettergivelsen. Dog vil formålet med ettergivelsen kunne underbygge formålet med fordringene som sådan.

Slik retten ser det ga ikke lånene TAJ noe nevneverdig inntekspotensiale. Selskapet fikk for eksempel ikke tilgang til nye tomteområder. Ettersom den nevnte aksjonæravtalen uttrykkelig presiserte at BEGs kjøp av tomter fra TAJ skulle skje til markedspris, ville ikke TAJ få en større inntekt ved å utføre prosjekter med BEG enn det ville ved å samarbeide med andre entreprenører. Som nevnt over ville TAJ stått fritt til å gjøre det, dersom BEG ikke benyttet seg av sin forkjøpsrett. At det derimot var i TAJ sin interesse å gjennomføre prosjekter med BEG, både fordi TAJ frem til ettergivelsen eide 25 % av BEG og således ville kunne motta utbytte fra BEG og/eller få en kursgevinst ved salg, og fordi dette sikret BEG kapital til å betale det gjenstående på fordringene har ikke betydning ved denne vurderingen. Det samme gjelder det forhold at det var i TAJs interesse å ettergi fordringene for å holde driften i BEG i gang. Retten kan ikke se at fordringene hadde endret karakter da lånene ble ettergitt.

Retten er etter dette kommet til at det ikke foreligger en «særlig og nær tilknytning» mellom de to fordringene mot BEG som det kreves tapsfradrag for og TAJs egen virksomhet. Vilkårene for fradrag er derfor ikke oppfylt, og TAJ har ikke krav på fradrag for tap på to fordringer mot BEG på til sammen kr 38 500 000. Skatteklagenemndas vedtak av 28. mars 2014 er gyldig, og Staten ved Skatt nord blir å frifinne.

### **Sakskostnader:**

Saksøkte har vunnet saken fullt ut, og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd rett til full erstatning for sine sakskostnader. Saksøkte har fremsatt et sakskostnadskrav på kr 182 625\* inklusive merverdiavgift. Av kravet utgjør kr 11 437,50 reiseomkostninger for prosessfullmektigen, resten er prosessfullmektigens salær. Det er medgått 91,5 timer inkludert hovedforhandlingen, hvorav 10 timer utgjør etterarbeid og reisetid. Til sammenligning har saksøker fremsatt et sakskostnadskrav på kr 251 884 inklusive merverdiavgift. Kravet omfatter i tillegg til salæret utgifter til reise med kr 14 584, utgifter utarbeidelse av utdrag, sekretærarbeid og kopi med kr 5 000 og rettsgebyret. Medgått tid er oppgitt til 68 timer. Saksøker har ikke fremmet innsigelser mot saksøktes arbeidsoppgave.

Retten kan ikke se at tungtveiende grunner gjør det rimelig å sette ned salæret, jfr. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Retten finner videre at kostnadene har vært nødvendige og rimelige, jfr. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er sakens kompleksitet og stor arbeidsbyrde ved domstolen.

*Domsslutning*

- 1. Staten v/Skatt nord frifinnes.*
- 2. Taj Holding AS dømmes til innen 14 - fjorten - dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til Staten v/Skatt nord med 182 625 – etthundreogåttitotusensekshundreogtjuefem\* - kroner.*

\*158 625. Rettet i medhold av tvisteloven § 19-8 første ledd. Dmf. Kristian Olsen Willumsen, Finnsnes 03.03.2015

## Uttalelser Skattedirektoratet

### **SKN 15-067 Utdeling av beløp som skriver seg fra skattefrie selskapsinntekter**

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-2 annet ledd.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet,** publisert 13. mai 2015.

**Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde er skattefritt etter skatteloven § 9-13 åttende ledd.**

I brev av 19. desember 2012 til Norges Bondelag, la Finansdepartementet til grunn at overføring av slik gevinst til de personlige deltakerne i ansvarlig selskap vil være en skattepliktig utdeling etter skatteloven § 10-42. Skattedirektoratet legger til grunn at brevet er uttrykk for gjeldende rett.

Dersom skogen drives som ledd i virksomheten til et ansvarlig selskap, og erstatningen skal kompensere for tapt framtidig virksomhetsinntekt, er det Skattedirektoratets oppfatning at det er selskapet som er den skadelidte og som skal tilordnes erstatningsgevinsten. Utbetaling av erstatningsgevinsten til de personlige deltakerne i selskapet anses i slike tilfeller som skattepliktig utdeling etter skatteloven § 10-42.

### **SKN 15-068 Avvikende regnskapsår – Når må det sendes søknad til Skattedirektoratet?**

**Lovstoff:** Regnskapsloven § 1-7 første ledd.

**Sammendrag:** Skattedirektoratet behandler søknader om dispensasjon fra kravet til å benytte kalenderåret som regnskapsår, jf. regnskapsloven § 1-7 første ledd. Mange av de som sender søknad, kommer inn under lovens unntak og trenger ikke søke dispensasjon. I denne uttalelsen omtales forskjellige spørsmål knyttet til bruk av avvikende regnskapsår.

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet,** publisert 4. mai 2015.

Virksomhet som kommer inn under unntakene i regnskapsloven skal ikke søke om dispensasjon

• **Filialer og datterselskap av utenlandske foretak**

Regnskapspliktige som er filial eller datterselskap av utenlandske foretak, kan benytte avvikende regnskapsår for å ha samme regnskapsår som det utenlandske foretaket, jf. regnskapsloven § 1-7 første ledd, tredje punktum. Det samme gjelder selskaper som er indirekte eid av det utenlandske selskapet, såfremt de mellomliggende selskapene benytter avvikende regnskapsår.

Det kreves ikke dispensasjon fra Skattedirektoratet i slike tilfeller.

• **Regnskapspliktige som driver sesongmessig virksomhet**

Avvikende regnskapsår kan benyttes dersom dette på grunnlag av sesongmessig virksomhet øker regnskapets informasjonsverdi, jf. regnskapsloven § 1-7 første ledd annet punktum. Det kreves da ikke dispensasjon fra Skattedirektoratet. Den regnskapspliktige må selv vurdere om virksomheten faller inn under unntaket.

Bestemmelsen er omtalt i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) punkt 4.4.5. Skattedirektoratet har med bakgrunn i forarbeidene lagt til grunn at dersom virksomheten er sterkt sesongbetont, kan et annet avslutningstidspunkt enn årsslutt gi mer informative årsregnskaper. I enkelte selskaper vil resultater fra periode med særlig høyt aktivitetsnivå være av uforholdsmessig betydning for selskapets samlede resultat. Dersom en slik sesongaktivitet pågår for fullt ved kalenderårets slutt, vil de skjønnsmessige vurderingene ofte bli kompliserte og resultatregnskapet lite representativt. For å komme inn under sesongmessig virksomhet er det også lagt til grunn at aktiviteten ikke kan strekke seg over mer enn seks måneder. Eksempel på dette er vinteraktiviteter som drift av skitrekk.

Anne type virksomhet må søke dispensasjon;

Hvis den regnskapspliktige driver virksomhet som ikke kommer inn under ett av unntakene nevnt ovenfor, må det søkes om dispensasjon, jf. regnskapsloven § 1-7 første ledd fjerde punktum.

**Søknad sendes til:**

Skattedirektoratet

seksjon for foretakskatt

Postboks 9200, Grønland

0134 Oslo

Forhold som kan medføre at dispensasjon gis er:

- Foretak som gjennom samarbeidsavtaler inngår i et internasjonalt forpliktende samarbeid uten at de er filialer eller datterselskaper av utenlandske selskaper. I slike samarbeidsforhold vil ofte fordeling av kostnader og overskudd basere seg på det totale resultatet, noe som taler for at de enkelte foretak bør ha anledning til å følge identiske regnskapsår.

- Tilknyttede selskap som skal konsolideres i regnskap som følger et avvikende regnskapsår.
- Humanitære organisasjoner som kan ha behov for avvikende regnskapsår på grunn av utstrakt internasjonalt samarbeid.

En søknad om bruk av avvikende regnskapsår må inneholde opplysninger om:

- Selskapet som søker, navn og org. nr.
- En begrunnelse for hvorfor foretaket ønsker å benytte avvikende regnskapsår. Det må kunne vises til praktiske problemer med å følge kalenderåret som regnskapsår.

Det er ikke utarbeidet eget skjema for søknad. Søknader bør inneholde relevant informasjon for vurdering av de overnevnte forholdene.

Ved eventuelt behov for ytterligere avklaring av forhold rundt en søknad, kan følgende kontaktes:

- Torstein Kinden Helleland, tlf. 22 07 81 39
- Inger Helene Iversen, tlf. 61 23 67 72
- Rune Tystad, tlf. 977 59 464

Første og siste avvikende regnskapsår kan være kortere eller lengre enn 12 måneder

Den regnskapspliktiges første regnskapsår, første avvikende regnskapsår eller siste avvikende regnskapsår kan være kortere eller lengre enn 12 måneder. Regnskapsåret kan ikke i noe tilfelle være lengre enn 18 måneder, jf. regnskapsloven § 1-7 annet ledd.

#### Levering av næringsoppgave

Avvikende regnskapsår kan også legges til grunn ved ligningen dersom det er anledning til å benytte avvikende regnskapsår i medhold av regnskapsloven § 1-7, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 2 første ledd første punktum. Inntekten fastsettes til det beløpet den utgjorde siste regnskapsår som ble avsluttet før 1. januar i det året ligningen foretas, jf. skatteloven § 4-1 annet ledd og § 14-1 tredje ledd.

Fristene for å levere selvangivelse med næringsoppgave er de samme uavhengig av hvilket regnskapsår som benyttes. Det skal fremgå av næringsoppgaven hvilken regnskapsperiode som benyttes (fra – til).

#### • **Næringsoppgaven kan ikke omfatte mer enn 12 måneder**

Selv om den regnskapspliktiges første regnskapsår er lengre enn 12 måneder, kan næringsoppgaven likevel ikke omfatte mer enn 12 måneder, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 2 første ledd annet punktum. Det medfører at den regnskapspliktige i slike tilfeller må levere næringsoppgave selv om det ikke er fastsatt et årsregnskap.

#### **Eksempel 1**

Et datterselskap av et utenlandsk foretak etableres i Norge fra 1. januar 2014. Morselskapet har regnskapsår fra 1. april til 31. mars. Det norske selskapet ønsker at det første regnskapsåret skal omfatte perioden 1. januar 2014 til 31. mars 2015, dvs. 15 måneder.

Det norske selskapet må levere næringsoppgave for 2014. Næringsoppgave skal omfatte perioden 1. januar 2014 til 31. mars 2014, og leveres innen ordinær frist for inntektsåret 2014.

- **I enkelte tilfeller vil det ikke være plikt til å levere næringsoppgave for det året virksomheten starter opp**

#### **Eksempel 2**

Et selskap som kan benytte avvikende regnskapsår etableres med virkning fra 1. april 2014. Det skal benyttes avvikende regnskapsår som går fra 1. april til 31. mars. Første årsregnskap fastsettes pr. 31. mars 2015 og omfatter dermed 12 måneder. Pr. 31. desember 2014 er det ikke fastsatt noe årsregnskap, og det skal ikke leveres næringsoppgave. Selskapet leverer næringsoppgave første gang for perioden 1. april 2014 til 31. mars 2015, innen ordinær frist for inntektsåret 2015.

#### **Eksempel 3**

Et selskap som kan benytte avvikende regnskapsår etableres med virkning fra 1. november 2014. Det skal benyttes avvikende regnskapsår som går fra 1. februar til 31. januar. Første regnskapsår skal omfatte perioden fra stiftelsen 1. november 2014 til 31. januar 2016, dvs. 15 måneder. Næringsoppgaven kan ikke omfatte mer enn 12 måneder. Virksomheten må levere næringsoppgave for perioden fra stiftelsen 1. november 2014 til 31. januar 2015. Denne skal leveres innenfor ordinær frist for inntektsåret 2015. Det medfører at det ikke skal leveres næringsoppgave for inntektsåret 2014.

- **Det skal leveres særskilt næringsoppgave ved overgang til et annet regnskapsår enn tidligere**

Ved overgang til et annet regnskapsår enn tidligere skal det leveres særskilt næringsoppgave for tiden mellom avslutning av det forrige og begynnelsen av det nye regnskapsåret, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 2 annet ledd.

#### **Eksempel 4**

Et norsk aksjeselskap etablert i 2010 ble kjøpt opp av et utenlandsk aksjeselskap med virkning fra 1. juni 2015. Morselskapet benytter avvikende regnskapsår som går fra 1. mai til 30. april, og det norske selskapet vil benytte samme regnskapsår. Selskapet ønsker at første avvikende regnskapsår skal omfatte perioden 1. januar 2015 – 30. april 2016, jf. regnskapsloven § 1-7 annet ledd. Det skal leveres særskilt næringsoppgave som omfatter perioden fra forrige regnskapsårs avslutning til det nye regnskapsåret begynner, som er 1. mai 2016. Da denne perioden omfatter mer enn 12 måneder, må det her leveres to næringsoppgaver.

- **Skal skattekontoret varsles om avvikende regnskapsår?**

Det er ikke plikt til å melde fra om avvikende regnskapsår til skattemyndighetene. Det bør likevel gis beskjed til skattekontoret hvis virksomheten ikke har plikt til å levere næringsoppgave for det året virksomheten har startet opp, jf. eksempel 2 og 3 ovenfor.

### Innsending til Regnskapsregisteret

Årsregnskapet skal sendes til Regnskapsregisteret innen en måned etter at det er godkjent av generalforsamlingen eller tilsvarende organ, jf. regnskapsloven § 8-2.

For å unngå forsinkelsesgebyr må årsregnskap med noter, årsberetning og eventuell revisjonsberetning være sendt til Regnskapsregisteret innen 1. september - i året etter regnskapsåret. Dette gjelder for regnskapspliktige som har avslutningsdato i perioden 1. juli – 31. desember. For regnskapspliktige med avslutningsdato i perioden 1. januar til 30. juni. er tilsvarende frist 1. mars.

For nærmere informasjon om innsending av årsregnskap vises det til Brønnøysundregistrene.

### **Skal det gis melding til Regnskapsregisteret om avvikende regnskapsår?**

Det er ikke plikt til å gi Regnskapsregisteret beskjed om overgang til, eller fra, avvikende regnskapsår, men det kan likevel være hensiktsmessig å sende en henvendelse om det.

Send epost til [firmapost@brreg.no](mailto:firmapost@brreg.no) og oppgi grunnen til at dere vil anvende avvikende regnskapsår.



# Skattenytt 6/2015

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

<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-069 Kildeskatt på utbytte, endringsadgang, tilleggsskatt	1
SkN 15-070 Spørsmål om avskjæring av underskudd	27
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>37</b>
SkN 15-071 Tilleggsskatt	37
SkN 15-072 Summarisk fellesoppgjør	43
SkN 15-073 Poker - næringsvirksomhet, endringsadgang, tilleggsskatt.	58
SkN 15-074 Salg til underpris fra AS – uttak, utbytte og tilleggsskatt	70
SkN 15-075 Summarisk fellesoppgjør	76
SkN 15-076 Fradrag for kostnader i fritaksmetoden	120
SkN 15-077 Fradragsrett for tap på fordring	129
SkN 15-078 Avskjæring av underskudd, tilleggsskatt	137
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>147</b>
SkN 15-079 Om opphør av presters boplikt	147
SkN 15-080 Rimelig lån i arbeidsforhold, jf. skattel. § 5-12	147
SkN 15-081 Uttaksbeskatning ved overføring av gårdsbruk	149
SkN 15-082 Dommskommentar, Barcode-dommen	150
SkN 15-083 Dommskommentar, Solér-dommen	153
<b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>	<b>156</b>
SkN 15-084 Omdanning av ANS til AS	156
SkN 15-085 Realisasjon av bruksrett	164
SkN 15-086 Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Luxembourg	172
<b>LOVENDRINGER</b>	<b>194</b>

<b>SkN 15-087 Endringslov til skatteloven</b>	<b>194</b>
<b>SkN 15-088 Endringslov til ligningsloven</b>	<b>197</b>
<b>SkN 15-089 Endringslov til skattebetalingsloven</b>	<b>198</b>
 <b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	 <b>204</b>
<b>SkN 15-090 Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer mv.</b>	<b>204</b>
<b>SkN 15-091 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt</b>	<b>204</b>

# Lagmannsrettsdommer

## SkN 15-069 Kildeskatt på utbytte, endringsadgang, tilleggsskatt

**Lovstoff:** Selskapsskatteloven § 3-2 og § 3-5 (opphevet lov). Ligningsloven § 9-6 og § 10-2.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 1. juni 2015, **sak nr.:** LB-2013-112760

**Dommere:** Lagdommer Eirik Vikanes, lagdommer Anne-Mette Dyrnes, ekstraordinær lagdommer Helge Monstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-97674 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-112760 (13-112760ASD-BORG/03).

**Parter:** Transocean Inc (advokat Ulf Werner Andersen) mot Skatt Vest (advokat Goud Helge Homme Fjellheim).

**Sammendrag:** Saken gjaldt kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær, tilleggsskatt og spørsmål om det forelå endringsadgang. Det utenlandske selskapet Transocean Offshore Inc var eneaksjonær i det norske selskapet Transhav AS. Det ble i 1998 besluttet kapitalnedsettelse i Transhav AS med MNOK 4 641,895. Det ble besluttet å foreta oppgjøret i USD, da omregnet til MUSD 609,869. Det viste seg i ettertid at utdeling av nedsettingsbeløpet i 1998 ikke var lovlig, fordi beløpet ikke kunne utdeles før kapitalnedsettelsen var registrert i Foretaksregisteret, noe som skjedde i 1999. På dette tidspunktet tilsvarte nedsettingsbeløpet MUSD 597,143. Det er beskattningen av differansen på MUSD 12,72 som var omtvistet i saken. Lagmannsretten kom til at beløpet var kildeskattepliktig utbytte. Lagmannsretten kom videre til at endringsfristen var 10 år fordi det var gitt uriktige opplysninger i selvangivelsen til Transhav AS. 10-årsfristen måtte gjelde selv om Transocean Offshore Inc som utenlandsk aksjonær ikke hadde selvangivelsesplikt eller noen direkte opplysningsplikt til norske skattemyndigheter. Lagmannsretten så det slik at Transocean Offshore Inc i realiteten både var opprinnelsen til de uriktige opplysningene og bestemte at disse skulle gis til myndighetene. Uten deres involvering var det ikke sannsynlig at de uriktige opplysningene hadde blitt gitt til ligningsmyndighetene. Etter rettens syn var dette tilstrekkelig til at det var gitt uriktige opplysningene i henhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a. Lagmannsretten kom likevel til at det ikke var adgang til å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2. Det var etter rettens syn ikke naturlig å si at opplysninger gitt gjennom andre var omfattet av bestemmelsen.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 om ligningen for Transocean Inc. for inntektsåret 1999. Ifølge vedtaket var en utbetaling på ca 99 millioner kroner fra Transhav AS til Transocean Inc. å anse som utbytte. Transocean Inc. ble derfor ilagt 15 % kildeskatt av det utbetalte beløpet og 60 % tilleggsskatt.

### Sakens bakgrunn

#### Transocean-konsernet og kapitalnedsettelsen i Transhav AS

Transocean-konsernet er et stort internasjonalt boreselskap som driver virksomhet i en rekke land, blant annet Norge. I 1998 var selskapet Transocean Offshore Inc., et selskap registrert i USA, eneaksjonær i det norske selskapet Transhav AS (heretter Transhav). Transhav eide igjen det norske driftsselskapet. På det tidspunktet var de ansatte på konsernets hovedkontor i Houston, herunder en skatteavdeling kalt Houston Tax, ansatt i Transocean Offshore Inc. I april/mai 1999 flyttet Transocean Offshore Inc. til Cayman Islands. Selskapet skiftet senere navn til Transocean Inc. Det er ikke bestridt i saken at Transocean Inc. er rettsetterfølgeren til Transocean Offshore Inc. I forbindelse med flyttingen til Cayman Islands ble de ansatte i Houston flyttet over til det amerikanske datterselskapet Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc. Utover de lovpålagte kravene til styre og ledelse hadde Transocean Inc. ingen ansatte etter flyttingen til Cayman Islands.

Generalforsamlingen i Transhav vedtok 24. juli 1998 en nedsettelse av aksjekapitalen med 4 641 895 000 kroner. Det fremgår av vedtaket at nedsettelsen skulle benyttes til tilbakebetaling til aksjonæren. Etter utløpet av kreditorfristen besluttet styret og generalforsamlingen i Transhav 29. desember 1998 å gjennomføre kapitalnedsettelsen. Samme dag ble det foretatt oppgjør overfor eneaksjonæren Transocean Inc. Det ble besluttet å foreta oppgjøret i USD. Aksjekapitalen var i norske kroner. Omregningen fra norske kroner til USD var basert på valutakursen den samme dagen. Det samlede beløpet som lå til grunn for oppgjøret, var USD 609 868 879, som således tilsvarte tilbakebetaling av den nedsatte aksjekapitalen på 4 641 895 000 kroner. Selve oppgjøret skjedde ved at Transhav overdro fordringer som selskapet hadde mot andre konsernselskaper, og utstedte et gjeldsbrev (promissory note) for det overskytende beløpet på USD 285 741 913. Gjeldsbrevet var rentebærende, men hadde ingen bestemmelser om avdrag. Beløpet i sin helhet forfalt til betaling etter påkrav fra Transocean Inc., og uansett senest 10 år etter utstedelsesdato. Det var ingen henvisning til kapitalnedsettelsen i gjeldsbrevet.

I april 1999 ble Transhav klar over at utdeling av nedsettingsbeløpet i desember 1998 ikke var lovlig. Beløpet kunne ikke utdeles før generalforsamlingens beslutning om gjennomføring av kapitalnedsettelsen var registrert i Foretaksregisteret. Slik registrering skjedde først 28. april 1999.

Etter valutakursen per 28. april 1999 tilsvarte nedsettingsbeløpet da USD 597 143 500. Dette utgjorde en differanse på USD 12 725 379 i forhold til det beløpet som var fastsatt i desember 1998. Det er beskatningen av denne differansen som er omtvistet i saken. Differansen utgjør ca 99 millioner kroner. Verken i april 1999 eller senere ble det utstedt noe nytt gjeldsbrev mellom Transhav og Transocean Inc.

### **Perioden fra registrering av kapitalnedsettelsen og frem til varsel om endring av ligning**

I april-mai 1999 var det noe kommunikasjon internt i Transocean-konsernet om hvordan komplikasjonene som følge av den etterfølgende registreringen, skulle håndteres i Transhav. Kommunikasjonen gikk mellom blant annet økonomisjef Trine Romuld i det norske Transocean-selskapet, Karen Najvar i Houston Tax og Transoceans norske skatterådgiver Klaus Klausen i Ernst & Young. Romuld utarbeidet et notat til Najvar der hun blant annet ga uttrykk for at renteinntekter/-kostnader frem til 28. april 1999 måtte reverseres, og at valutakursen per 28. april 1999 måtte benyttes ved utregning av dollarbeløpet i gjeldsbrevet. Hun mente derfor at det måtte utstedes et nytt gjeldsbrev. Det ble ikke trukket noen konklusjon på det tidspunktet.

Den interne diskusjonen ble tatt opp igjen i desember 1999. Nåværende utarbeidet et notat om saken til advokat Einar Brask, Ernst & Young, 31. desember 1999:

On July 24, 1998 the Board of Transhav AS resolved to redeem its share capital by NOK 4,641,895.000. The capital redemption was filed and made public through the press. As of December 29, 1998 the notice period had lapsed and no creditors had filed obligations. On December 29, 1998 the Board of Transhav AS held a meeting to recommend that the share capital redemption be made effective and to amend the By Laws of the company accordingly. The Board also authorized the negotiation of a promissory note between Transhav AS and its shareholder, Transocean Offshore Inc., in the amount of USD \$285,741,913 in order to effect this redemption of shares. On this same date, December 29, 1998, a General Assembly of the shareholders of Transhav AS was also held. At this time the shareholder agreed to the conditions of the note.

Transhav AS primarily maintains its cash in US dollars, since its primary source of revenue is in US dollars. It does not hold much Norwegian kroner in reserve. Historically Transhav AS has been short on NOK. In this light Transhav AS' Board saw a need to fix the amount that would become due and payable to its shareholder in US dollars. To fix the amount to be paid Transhav AS entered into a forward contract on December 29, 1998 with its shareholder, Transocean Offshore Inc., to pay the balance of the share redemption in the form of a promissory note denominated in US dollars.

It is our understanding that according to a new statement issued by the Norwegian Association of Accountants, Transhav AS can record this note on its books effective January 1, 1999 even though the redemption was not formally registered until April 1999. In the January books the redemption will be reflected in a «contra equity account». Since the debt is not legally effective until April, the books will not reflect any interest on the note from January through April of 1999. As of April 28, 1999, the formal registration date, interest will begin accruing on the promissory note. The \$ 12,725,379 difference between the recorded final redemption value on April 28, 1999 and the value of the note will be reflected as an exchange loss attributable to the forward contract for US dollars. Such loss will be reflected in Transhav AS' books for April 1999.

Brask utarbeidet et notat om samme tema 7. januar 2000 der han blant annet uttrykte:

Under the 1998 accounting and corporate legislation, the non-registered redemption should not be recorded on the balance sheet nor had the promissory note any value as a debt instrument concerning face value. However, the promissory note had civil law effect that it gave legally binding obligations for Transhav AS with respect to the currency, as we understand this part of the promissory note to be a forward currency agreement. Face value of the note was though conditional upon registration of the capital redemption itself.

On December 29th, 1998, we understand that the promissory note was the residual amount of MNOK 4 461, 895 from other notes that Transhav AS was the holder of, in USD. The promissory note was signed by the Managing Director also being a member of the Board, and it is understood above that both the Board of Directors and the General Assembly had given both their approval and their authorization for him to sign the note. The note itself

should between these parties at least be effective. Furthermore we will mention the fact that the company's Act § 8-1 reads that illegal credit to share holders are invalid. Such invalidation is in our opinion repaired in this case as to understanding the promissory note as a conditional note until the redemption has been registered. The currency element of the note however, is not a debt and can accordingly not be disrupted by this section. The currency forward agreement could actually have been made toward a third party and would have resulted in the fact that the same dollar amount could be paid.

In 1999 the accounting and company laws were renewed and new legislation prescribes that the capital redemption with repayment to its shareholder shall be recorded in the balance sheet upon the making of any such decision. Accordingly, the whole capital redemption of MNOK 4 641, 895 shall be recorded as debt from January 1st 1999. In the period until the registration was made on April 28th, this debt is not interest bearing, as the repayment was not allowed during this period. On April 28th, the repayment of capital with the other notes are allowed, and the face amount of the promissory note of USD \$ 285 741 913 became effective and interest bearing. At the same date it is our opinion that an exchange loss of USD \$ 12 725 379 shall be recorded as an exchange loss under the forward agreement.

There might be several arguments against the above corporate and accounting treatment. Accordingly we would hesitate to claim a tax deduction for the exchange loss unless all information is provided together with the filing of the tax return. However, it is our belief that the exchange loss was suffered under a binding contract and that the loss really was realized on the date of repayment. Accordingly, there should also be recorded an exchange loss or gain from April 28th and onwards, which of course also shall be accounted for.

I et notat av 11. januar 2000 til Transoceans norske revisor ga Klausen uttrykk for følgende syn:

Vedlagt følger notat fra Einar Brask.

Etter min mening er det vel nærliggende å gå ut fra at avtaleverket var basert på at utbyttet ble utbetalt den 29/12-98. Jeg har derfor problemer med realiteten i denne saken, slik at jeg vanskelig kan se at det er en «forward kontrakt» her.

Imidlertid må Einar Brask ha en bedre forutsetning for å vurdere de privatrettslige forhold, slik at jeg ikke har noe grunnlag for å betvile hans konklusjon.

I forbindelse med utarbeidelse og innsendelse av Transhavs selvangivelse for 1999 oppstod det en videre diskusjon om problemstillingen i mai 2000. Romuld sendte en e-post til Najvar og Bobby New i Houston Tax 11. mai 2000 der hun presenterte tre alternative løsninger:

We have had a meeting today with E&Y discussing the different alternatives we have regarding the share capital decrease 1998/1999 and all the currency transactions involved.

Background;

The capital decrease as per legal papers (denominated in NOK) was NOK 4, 641, 895, 000. Amount transferred to Houston converted to the rate of exchange at the first possible date for

transferring (April 29, 1999) was NOK 4, 740, 815, 708. Thus we have a difference of NOK 98, 920, 708 (paid more in NOK than formally decided by the Shareholder meeting). Difference is due to change in the exchange rate USD/NOK (from 7,6113 to 7,7735).

Houston tax was informed of the «challenge» this made from early 1999 and onwards. Furthermore, E&Y has been involved with senior personnel discussing this with Houston tax (Karen Najvar).

Based on the above the following three solutions have been worked out;

#### **PREPAID DIVIDEND /LOAN TO PARENT COMPANY**

This alternative implies that we record the correct payable and offset this against a prepaid dividend receivable for 1999 [ ... ]

**TO EXPENSE NOK 98, 920, 708**

**Without tax deduction**

The amount can be expensed as loss on receivables from parent company. Such a loss is according to Norwegian tax legislation not deductible [ .. ]

**With tax deduction**

We can also claim this as an expense based on loss on forward contract. There are however several arguments that need to be sorted out under this alternative. The formal contract has not yet been presented. However, based on input from Karen Najvar the promissory note itself should be regarded as the forward contract. This is not sufficient. Furthermore, the equity transaction should not be regarded as part of this transaction i.e. this is a strict hedging transaction by Transocean Offshore Inc with Transhav as the counterpart, taken all the risks.

E&Y questions the tax deductibility of this method and state that it must be thoroughly explained and documented to the tax authorities to avoid any additional taxes if the authorities disagree.

Eventually it can be noted that the cash impact of the above method is the same with respect to any future dividend. For taxes payable the last alternative is the most favorable and **AGGRESSIVE**.

From my knowledge I strongly recommend the first alternative (however I do not know whether this may cause any US tax problems)

I would appreciate your comments and thoughts regarding the above ASAP.

Najvar besvarte e-posten samme dag:

The last alternative was our recommended course of action. I faxed you a copy of a memorandum from Einar Brask of Ernst & Young dated January 7, 2000 that supports this recommendation. It was agreed at that time that the note itself was sufficient evidence of the forward currency element of the agreement. It was agreed that the exchange loss was suffered under a binding contract and that the loss would be deductible. The only issue left for debate was whether this loss would be fully deductible as of April 28, 1999 or whether this loss would be deductible over time as the principal on the note is repaid.

Yes, it certainly causes a tax problem to use the first two alternatives. It's a Norway problem not a U.S. issue. The first two alternatives create a permanent difference whereas the last alternative is only a timing issue. We would take a financial statement hit if we change our position.

I de etterfølgende dagene var det kontakt mellom Romuld, Klausen og Brask. Sistnevnte sendte følgende e-post til Klausen og revisor Jostein Johannessen 15. mai 2000:

I telefon til Trine S. Romuld idag sa jeg at det fra mitt ståsted var tryggest med alt 3, hvor vi behandler valutatapet på bakgrunn av promissory note, i regnskapet og i sa. Det er større usikkerhet med den delen av valutatapet som er dekket av motregning på fordringene, men også for disse er det mest naturlig å innfortolke et motregningsoppgjør, så lenge disse er i US dollar.

Vi ble enige om at Klaus skriver vedlegg og at jeg kan undertegne SA sammen med revisor (hvis revisor ikke vil, en manager).

Klausen utarbeidet deretter et utkast til vedlegg. Brask tiltrådte dette utkastet.

Romuld sendte deretter en ny e-post til Najvar og New 18. mai 2000:

After some discussions please note the mainpoints below;

- 1) we do not have timing difference issue regarding the NOK 98 million referred to below
- 2) there are two alternatives, the exchange loss is tax deductible in 1999 or the exchange loss is not tax deductible in 1999
- 3) there are different «point of view» regarding the correct treatment. However, what is important is to make sure that all relevant information is enclosed the tax return in order to make sure that we will not be in a position that we will have to pay any penalty tax (maximum 60 %). I have asked Klaus Klausen (E&Y) to draft the enclosure. I have today received this draft. I will fax (7033) this draft to you and I would appreciate any comments from you.

Det skjedde ingen endringer i utkastet. Notatet fulgte som vedlegg - i engelsk og norsk versjon - til Transhavs selvangivelse og næringsoppgave for 1999 som begge var datert 29. mai 1999. Selvangivelsen var signert av daglig leder i Transhav, mens næringsoppgaven var signert av daglig leder og selskapets revisor. Det fremgår av selvangivelsen at Transhav hadde inntekter på i alt ca 173 millioner kroner og tilsvarende fradragsposter. Transhav hadde to fradragsposter,

hvorav valutatap utgjorde den største fradragsposten. Tilnærmet hele dette valutatapet var knyttet til kapitalnedsettelsen.

Samtidig med selvangivelsen sendte Transhav inn skjema for aksjonærbeskatningen for 1999 der Transocean Inc. var opplistet som eneste aksjonær. Aksjonæren var angitt å falle inn under gruppe C der kildeskatten på utbytte vanligvis er 15 %. Det var ikke angitt at det var betalt noe utbytte.

Vedlegget til selvangivelsen er sentralt i saken og gjengis i sin helhet:

**Vedlegg til selvangivelse for 1999 - Valutatap på kr 98 920 708 vedrørende kapitalnedsettelse**

Den 24 juli 1998 besluttet styret i Transhav AS å nedsette aksjekapitalen med kr 4 461 895 000. Melding om kapitalnedsettelse ble innsendt til firmaregisteret og offentliggjort via pressen. Den 29 desember 1998 var fristen til å komme med innsigelse mot kapitalnedsettelsen utløpt og ingen kreditorer hadde kommet med innsigelser. Den 29. desember 1998 ble det avholdt styremøte i Transhav AS der det ble besluttet å anbefale kapitalnedsettelsen og endre selskapets vedtekter tilsvarende. Styret ga også fullmakt til å forhandle om utstedelse av gjeldsbrev mellom selskapet og dets aksjonær, Transocean Offshore Inc, på USD 285 741 913 for å få gjennomført kapitalnedsettelsen. På samme dato, 29 desember 1998, ble det avholdt generalforsamling i Transhav AS. Aksjonæren godkjente på dette tidspunktet vilkårene i gjeldsbrevet.

Beløpet på USD 285 741 913 framkom som vist nedenfor basert på at kapitalnedsettelsen ble omgjort til USD basert på dagskurs den 29 desember 1998 med kurs 1 USD = kr 7,6113.

Total kapitalnedsettelse	USD 609 868 879
Frdrag for fordringer på selskap innen gruppen som skal overdras til aksjonær	USD 324 126 966
Gjenværende beløp	USD 285 741 913
Total kapitalnedsettelse basert på omregningskurs 29 desember 1998	USD 609 868 879

Transhav legger til grunn at selskapet har påtatt seg en forpliktelse i forhold til selskapets aksjonær til å utbetale et beløp på USD 609 868 879 (4 641 895 000: 7,6113). Denne forståelsen er basert på det faktum at beløpet på USD 285 741 913 oppført som gjeld til Transocean Offshore Inc i henhold til gjeldsbrev forutsetter en kapitalnedsettelse på USD 609 868 879.

Aksjonæren var berettiget til å motta dette beløpet uavhengig av valutakursutvikling fra generalforsamlingens vedtak til den dato kapitalnedsettelsen ble formelt registrert av Foretaksregisteret. Kapitalnedsettelsen blir registrert den 29. april 1999. I henhold til aksjelovens § 8-1 er tilsagn om utbetaling til aksjonær ugyldig før den dato kapitalnedsettelsen er formelt registrert.

I henhold til dette prinsippet har aksjonær ikke mottatt rente på gjeldsbrev og de overførte fordringer før 29. april 1999. Gjeldsbrevet og overføring av fordringer må anses som betingede før kapitalnedsettelsen har blitt registrert.

Transhav mener imidlertid at valutaelementet i avtalen er bindende slik at Transhav var forpliktet til å betale USD 609 868 879 som kapitalnedsettelse til aksjonæren.

I henhold til denne forståelse av transaksjonen, er det ved ligningen krevd fradrag for følgende beløp.

Total kapitalnedsettelse	NOK 4 641 895 000
Valutakurs	7,7735
Beløp i USD (4 641 895: 7,7735)	USD 597 143 500
Betalt til aksjonær i henhold til avtale	USD 609 868 879
Valutatap	USD 12 725 379
Valutatap i USD = 7,7735	NOK 98 920 708

Som dokumentasjon vedlegges:

1. Styreprotokoll
2. Protokoll fra ekstra ordinær generalforsamling
3. Promissory note (gjeldsbrev)

I et notat av 29. mai 2000 uttrykte Brask følgende:

With regards to the question of claiming a tax deduction for the exchange loss suffered in connection with the share capital redemption [ ... ] I have advised the company that this loss should be claimed as a deduction, provided that sufficient information was enclosed with the taxreturn. Klaus Klausen has written such a statement and I have expressed towards the company that the chances for incurring any penalty tax given that the taxauthorities are in disagreement, should be at a minimum.

On the other hand, we expect the taxauthorities to consider that particular question in a careful way given the doubt that is expressed in the enclosure itself. The outcome of this is accordingly somewhat unpredictable.

For accounting purposes, when computing the taxeffect of this deduction, I am slightly more optimistic than pessimistic about the outcome.

Ligningsmyndighetene la fradraget for valutatap til grunn ved ligningen av Transhav. Selvangivelsen til Transhav var ferdig behandlet i september 2000 etter at Transhav hadde sendt inn et par korrigeringer i august og september.

Transhav ble avvirket i 2002. I den forbindelse ble det krevd forhåndsligning.

### **Varsel om endring, endringsvedtak og rettslig behandling**

Stavanger ligningskontor varslet Transhav om endring av ligningen 6. april 2006. Kontoret mente at differansebeløpet var å anse som utbyttebetaling og ikke tap på en valutaforpliktelse. På det

tidspunktet var det startet etterforskning mot Transocean-konsernet. Det var gjennomført beslag hos både Transocean-konsernet og rådgivere.

I et internt notat fra en underdirektør til lederen av Stavanger ligningskontor i april 2007 ble det uttalt følgende om endring av Transhavs ligning:

Min oppfatning er at dette blir en vanskelig sak å vinne frem med i retten.

- Vi har mottatt et vedlegg som gir tilstrekkelig info til å vurdere at det ikke er fradragsrett. Det er et stort beløp som burde medført en særlig vurdering fra vår side.
- Det kan anføres at store deler av vedlegget var egnet til å forvirre men kan vi bevise at dette er gjort med hensikt og at skattyter ikke tilstrekkelig har bidratt til riktig ligning? Altså vinner fram med lojalitetspåstand?
- Er det uttrykt tilstrekkelig tvil??? Det heter i vedlegget at «I henhold til denne forståelse av transaksjonen ...» Kan vi hevde at skattyter burde ha sagt at det ikke foreligger fradragsrett, men vi prøver oss allikevel ... ??
- Burde skattyter ha sagt i fra om at de var i tvil om fradragsretten?

Det blir mye usikkerhetsmomenter her og en tradisjonell tilnærming til problemstillingen, basert på rettspraksis som den foreligger, gjør meg i tvil om vi har en sak.

Men for å gå litt nye veier og være litt kreativ:

Kan vi hevde at det foreligger uriktige og ufullstendige opplysninger ved at selskapet i det hele tatt har fremsatt et krav om skattemessig fradrag for valutatap når det er så klart at selskapet faktisk ikke har hatt noe valuttap. Vedlegget kan da hevdes å være egnet til å gjemme bort et riktig faktum på en måte som skattyter må bære ansvaret på. Vår rettslige argumentasjon må da bli at det er utformet et vedlegg som skattyter måtte forstå ikke hadde noe med det egentlige faktum å gjøre og det foreligger da uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Dette er prosedabelt, men med usikkert utfall.

Skatt vest sendte 14. mai 2008 utkast til vedtak mot Transhav som gjaldt kildeskatt og tilleggsskatt for aksjonæren Transocean Inc. Samme dag i et separat brev ble Transocean Inc. varslet om at ligningsmyndighetene ville ilegge selskapet kildeskatt med 15 % av det påståtte utbyttet med 60 % tilleggsskatt.

Skatt vest traff deretter et vedtak 18. mars 2009 der Transhavs ligning for 1999 ble endret ved at valutatapet ikke ble godkjent som fradragsberettiget. Samme dag vedtok Skatt vest å ilegge Transocean Inc. kildeskatt og tilleggsskatt som tidligere varslet. Transocean Inc. påklaget vedtaket til skatteklagenemnda. Nemnda tok ikke klagen til følge i sitt vedtak av 9. desember 2011. Summen av kildeskatt, tilleggsskatt og renter frem til 2009 utgjorde ca 33 millioner kroner.

Ved stevning av 11. juli 2012 gikk Transocean Inc. til søksmål mot staten for å få kjent skatteklagenemndas vedtak ugyldig.

Oslo tingrett avsa 19. april 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.
2. Transocean Inc skal i sakskostnader betale til Staten v/Skatt vest 182 250 - etthundreogåttitotusentohundreogfemti - kroner innen to uker fra dommens forkynnelse.

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

Transocean Inc. har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 22.-24. april 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger. Det ble avhørt 1 vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

### **Partenes påstander og påstandsgrunnlag**

Den ankende part, **Transocean Inc.**, har i hovedtrekk anført:

Endringsvedtaket er ugyldig på sju ulike grunnlag. Vedtaket om tilleggsskatt er i tillegg alene ugyldig på ytterligere fem ulike grunnlag.

For det første foreligger det ingen betaling av utbytte fra Transhav til Transocean Inc. i forbindelse med kapitalnedsettelsen. Transocean Inc. har bare mottatt en kapitalnedsettelse som ble gjort opp etter en USD-kurs som ble avtalt på forhånd. En slik fastsettelse av en omregningskurs kan ikke anses som vederlagsfri overføring etter selskapsskatteloven § 3-2. Det er derfor ikke materielt grunnlag for noen skatteplikt for Transocean Inc. Transhav hadde full adgang til å kjøpe valuta for fremtidig leveranse av den forpliktelsen selskapet ville få. Transhav hadde påtatt seg en slik forpliktelse overfor Transocean Inc. Gjeldsbrevet var ikke en nullitet, men gjeldsbrevets virkning ble utsatt til april 1999. Som en konsekvens av dette, foreligger det en kostnad i form av valutatap hos Transhav og ikke noe utbytte hos Transocean Inc.

For det annet gjelder det enendringsfrist på to år i forhold til en utenlandsk aksjonær, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Dette følger direkte av lovens ordlyd. Transocean Inc. har ikke levert selvangivelse og har ingen opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Heller ikke har Transocean Inc. gitt opplysninger. Opplysningene er gitt av Transhav. Transocean Inc. kan derfor ikke ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og omfattes derfor av fristen på to år. Også en utenlandsk aksjonær må være beskyttet av fristen på to år. Ved innføring av ligningsloven var en utenlandsk aksjonær helt utenfor ligningsloven. En frist på to år vil øke endringsmuligheten overfor en utenlandsk aksjonær. Det kan ikke være riktig at det ikke skal være noen frist for endring, slik som hevdet av staten. Fristen på to år er utløpt.

For det tredje hadde Transhav fremlagt alle dokumenter og gitt alle opplysninger om kapitalnedsettelsen og valutatapet. Skattemyndighetene kunne derfor kontrollere Transhavs syn på det prejudisielle rettsforholdet knyttet til privatrettslige forpliktelser. Vedlegget til selvangivelsen beskrev valutatapet i detalj. Det inneholdt alle opplysninger og dokumenter. Transhav hadde fremlagt alle «rettsfakta». Det eneste som gjestod, var en skatterettsanvendelse som er skattemyndighetenes ansvar. Det vises blant annet til Skåland-dommen (Rt-2011-340) og Skjold Larsen-dommen (Rt-1999-1924). Det er viktig å skille mellom de tilfellene der det bare opplyses om en privatrettslig forpliktelse, og de tilfellene der skattyter - som her - har fremlagt

alle dokumenter og opplysninger slik at skattemyndighetene selv kan kontrollere dette standpunktet. Det var gitt fullstendige og riktige opplysninger slik at fristen for endring var to år. Fristen er utløpt.

For det fjerde fikk skattemyndighetene flere opplysninger enn det som følger av den normen som kan utledes av Loffland-dommen (Rt-1992-1588). Det avgjørende er om ligningsmyndighetene fikk tilstrekkelige opplysninger til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet. De opplysningene som ble gitt av Transhav, oppfyller dette kravet. Det ble gitt en åpen og tydelig forklaring der man ber ligningsmyndighetene kontrollere fradraget. Dette var også et fradrag som var like stort som underskuddet. Transocean Inc. mener det er uriktig bevisbedømmelse i vedtaket når det står at ligningsmyndighetene ikke hadde konkret oppfordring til å se nærmere på fradragsspørsmålet. Det er videre uriktig rettsanvendelse i vedtaket når det legges til grunn at det skulle ha vært redegjort for at det var en problemstilling om man var rettslig forpliktet. Det var grunnlag for å stille spørsmål på grunnlag av de opplysningene som var gitt. Alt var lagt på bordet, og da til forskjell fra Elf-dommen (Rt-1997-1430) og Slørdahl-dommen (Rt-1995-1183) [Rt-1995-1883?]. Ligningskontoret hadde en klar foranledning til å foreta nærmere undersøkelser. Tilsvarende følger av skattekontorets egne interne notat fra 2007. Fristen for endring av ligningen var dermed to år. Fristen er utløpt.

For det femte er det ikke hjemmel for å ilegge tilleggsskatt. Dette bygger igjen på sju ulike grunnlag:

- (i) Transocean Inc. er ikke skattyter i henhold til ligningsloven § 10-2. Transocean Inc. faller helt utenfor betingelsessiden i bestemmelsen. Transocean Inc. er ikke pliktsubjekt etter ligningsloven. En utenlandsk aksjonær er fritatt for opplysningsplikt, og opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-2 er begrenset til å gjelde egne skattemessige forhold. Det er utdelende selskap som skal innberette opplysningene som tredjemannsopplysninger, og reaksjoner mot slike følger ligningsloven § 10-6 om tvangsmulkt. Vedtaket legger til grunn at Transocean Inc. medvirket til at Transhav ga uriktige tredjemannsopplysninger. En slik medvirkning rammes ikke av ligningsloven § 10-2.
- (ii) Transocean Inc. har ikke gitt opplysninger til skattemyndighetene. Transocean Inc. har ingen plikt til å gi opplysninger, og det er heller ingen spor av at selskapet faktisk har gitt opplysninger. I praksis er det bare tale om skriftlig kommunikasjon, og det foreligger ingen slik kommunikasjon mellom Transocean Inc. og ligningsmyndighetene før i 2008. Konsernselskaper er egne selskaper i forhold til både egne opplysninger og tredjemannsopplysninger. Transocean Inc. kan ikke identifiseres med Transhav.
- (iii) Det foreligger ikke uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. argumentasjonen om endringsfristen.
- (iv) Det gjelder et klarhetskrav til lovhjemmel som ikke er til stede, jf. EMK artikkel 7 om straff. Det vises til forarbeidene fra 1920 og 85 års ligningspraksis for at utenlandske aksjonærer ikke kan ilegges tilleggsskatt. Det gjelder krav til forutberegnelighet, jf. Ytterbøe-dommen (Rt-1990-1293). Anvendelse av tilleggsskatt krever en lovendring.

- (v) Vilkårene til subjektiv skyld er ikke oppfylt, verken vanlig uaktsomhet som kreves for ordinær tilleggsskatt, eller grov uaktsomhet/forsett som kreves for tilleggsskatt med forhøyet sats. Transocean Inc. har ikke gitt noen opplysninger, og det er heller ingen holdepunkter for at Transocean Inc. har gitt uttrykk for synspunkter på utformingen av Transhavs vedlegg til Transhavs selvangivelse. Houston Tax fulgte den norske rådgiverens anbefalinger, og hadde ingen kommentarer til at dette skulle forklares grundig og alle opplysninger fremlegges. Vedlegget ble utarbeidet av Klausen, og det var ingen innspill til endringer fra Houston Tax. De ansatte i Houston Tax var heller ikke ansatt i Transocean Inc.
- (vi) Transocean Inc. befinner seg utenfor norsk strafferettslig jurisdiksjon, jf. blant annet forarbeidene fra 1920 og juridisk teori. Transocean Inc. har ikke operert i Norge og selskapets styre eller øverste ledelse har aldri vært i kontakt med norske skattemyndigheter eller innlevert oppgaver eller lignende før PwC ble engasjert i 2008.
- (vii) Tilleggsskatt er en uforholdsmessig reaksjon. Tilleggsskatten utgjør 8 900 000 kroner ved et omtvistet krav på 14 838 106 kroner. Det er en vilkårlig utmåling av straff som må oppheves.

For det sjette er endringsvedtaket ugyldig etter reglene om passivitet. Det vises blant annet til Rodeløkken-dommen (Rt-1967-581) og Slørdahl-dommen. Det følger av disse dommene at en passivitetsperiode på 4-5 år avskjærer endringsadgang, mens passivitet på under to år ikke gjør det. Det avgjørende er når skattekontorets aktivitetsplikt oppstod. Primært er dette da skattekontoret fikk alle opplysninger. Skattyter har krav på at beslutning om ligningsmessig behandling deretter treffes innen rimelig tid. I dette tilfellet har skattekontoret hatt alle relevante opplysninger på bordet siden Transhavs selvangivelse ble innlevert i mai 2000. I tillegg fikk skattekontoret tilgang til Økokrims beslag fra 2005. I forhold til Transocean Inc. som skattyter for eventuell kildeskatt, ble det utvist fullstendig passivitet helt til mai 2008 da Transocean Inc. ble varslet. Vedtaket forelå i mars 2009. Siden er det gått ytterligere tid før klagenemnda traff sitt vedtak og før saken får sin avgjørelse for domstolene. Det er i dette tilfellet gått for lang tid i forhold til passivitetsreglene.

I tillegg foreligger det overtredelse av kravet i EMK artikkel 6 nr. 1 første punktum om endelig avgjørelse av spørsmål om straff innen rimelig tid. Bestemmelsen gjelder i saker om tilleggsskatt. Fristen regnes fra det tidspunktet da Transocean Inc. ble vesentlig berørt. I dette tilfellet må dette være oppfylt fra det forelå mistanke i mars 2005 og i alle fall fra mistankegrunnlaget forelå i september 2006. Det er nå gått nesten 10 år uten av saken er avgjort. Det er tale om en relativt enkel sak som burde ha vært avgjort langt tidligere.

For det sjuende er vedtaket ugyldig fordi vedtaket retter seg mot feil beregningsenhet. Systemet er slik at vedtaket skulle ha vært rettet mot det avviklede selskapet, eller en beregningsteknisk enhet med eget løpenummer. Det er ikke gjort. Vedtaket er rettet direkte mot Transocean Inc. En utenlandsk aksjonær, som Transocean Inc., lignedes ikke særskilt. Den beregningstekniske enheten

er gruppen av utenlandske aksjonærer. Gruppen føres opp under et særskilt løpenummer som gir staten et krav mot det utdelende selskapet, ikke mot det mottagende selskap. Dette vises ved at alle som lignedes legges ut i skattelister. Utenlandske aksjonærer er ikke med i noen skatteliste. Det har ikke skjedd noen ligningsfastsettelse overfor Transocean Inc. som kan endres. Dette kan ikke være annerledes fordi det bare er én aksjonær i det utdelende selskap.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for Transocean Inc. for inntektsåret 1999 oppheves som ugyldig.
2. Transocean Inc. tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

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

Saken reiser fire hovedspørsmål. For det første om det foreligger materiell skatteplikt, dvs. kildeskatt på utdelt utbytte. For det annet om vedtaket er rettet mot riktig subjekt. For det tredje om fristen for endringsadgang er oversittet, eventuelt bortfalt ved passivitet. Og for det fjerde om det er grunnlag for tilleggsskatt.

Det foreligger et skattepliktig utbytte. I desember 1998 ble det foretatt et oppgjør av kapitalnedsettelsen før den var registrert og trådt i kraft. Dette var ugyldige disposisjoner i strid med aksjeloven (1976) § 6-3 tredje ledd. Transhav og Transocean Inc. ratihaberte disse disposisjonene så snart de hadde mulighet til det, dvs. i april 1999, og dette har de innrettet seg etter. Når oppgjøret skjedde på nytt i april 1999, ble det utbetalt for mye. Dette overskytende beløpet er skattepliktig utbytte etter selskapsskatteloven § 3-2 og § 3-5.

Det bestrides at gjeldsbrevet av desember 1998 var delvis ugyldig ved at en angivelig valutakomponent fortsatt var gyldig. Partene inngikk ingen valutaterminkontrakt i desember 1998. Dette er noe selskapet har funnet på i ettertid og så rapportert til ligningsmyndighetene. Det er ingen spor av at en slik kontrakt ble inngått. Dette er et synspunkt som Najvar lanserte i desember 1999. Det er ikke fremlagt noen skriftlig kontrakt om dette, og det er ikke gjort forsøk på å underbygge en muntlig avtale. Etter som partene trodde de kunne utbetale kapitalnedsettelsen i desember 1998, gir det heller ingen mening at de skulle sikre en valutarisiko.

Subsidiært gjøres det gjeldende at Transhav uansett ikke kunne binde seg i desember 1998 til å betale ut et fastsatt USD-beløp når kapitalnedsettelsen ville tre i kraft. En slik avtale utløser kildeskatt for overføring til aksjonær.

Transocean Inc. er skattesubjektet for kildeskatten, jf. selskapsskatteloven § 3-1 og § 3-2 og skatteloven (1999) § 2-3. Også utenlandske aksjonærer omfattes. Beregningsteknisk enhet er ikke noe begrep i lovverket, og et løpenummer er ikke noe rettssubjekt. Bestemmelsen i selskapsskatteloven § 3-5 er en innkrevingsteknisk regel som ikke innebærer at utdelende selskap blir skattesubjekt. Det vises blant annet til Rt-2012-159 avsnitt 37.

Det gjelder en endringsfrist på ti år etter hovedregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 1. Ligningsloven gjelder for alle norske skatter, også kildeskatt for utenlandske aksjonærer. Endringsfristen på to år

i § 9-6 nr. 3 bokstav a gjelder bare for skattytere som faktisk har gitt opplysninger. Dersom retten skulle mene at Transocean Inc. ikke har gitt opplysninger til norske myndigheter, og at Transocean Inc. ikke har en opplysningsplikt, er konsekvensen at fristen er ti år. Det er den naturlige språklige forståelsen av bestemmelsen. Formålet med fristen på to år er å beskytte den lojale skattyter som har lagt forholdene til rette for at ligningsmyndighetene skal kunne treffe en riktig beslutning. Transocean Inc. har ikke opptrådt lojalt når det ble gitt instruks til Transhav om hva som skulle gis av opplysninger. Det vises blant annet til Baker Hughes-dommen (Rt-1999-1087) og Heereema-dommen (Rt-1997-860).

Videre er fristen uansett to år fordi Transocean Inc. prinsipalt har gitt uriktige opplysninger til skattemyndighetene eller subsidiært har gitt ufullstendige opplysninger.

Det skjer en rettsanvendelse i to faser der skattyter har risikoen for at det gis korrekte opplysninger om den første fasen, dvs. hva som er innholdet i en privatrettslig forpliktelse. En uriktig påstand om en slik forpliktelse er en uriktig opplysning i lovens forstand. Dette følger av blant annet forarbeidene og Skåland-dommen. Loffland-læren gjelder for vurderingen av om det er gitt ufullstendige opplysninger, ikke for hva som skal regnes som uriktige opplysninger. Det er mulig at uriktige opplysninger om privatrettslige rettsforhold kan repareres ved å gi absolutt alle opplysninger om rettsforholdet og samtidig påpeke den tvil som knytter seg til vurderingen. Men uriktige, tilpassede opplysninger kan ikke repareres eller nøytraliseres ved å vedlegge underliggende dokumentasjon, jf. blant annet Slørdahl-dommen, Elf-dommen og Lyse Energi-dommen (Rt-2007-360). Skattyters opplysningsplikt går foran skattemyndighetenes undersøkelsesplikt. Dette gjelder også ved spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger der utgangspunktet er Loffland-læren.

I vedlegget til Transhavs selvangivelse ble det gitt flere uriktige opplysninger. Dette gjelder blant annet at Transhav hadde påtatt seg en forpliktelse til å betale det høye USD-beløpet til aksjonæren, at valutaelementet i avtalen er bindende, og at det er betalt til aksjonær i henhold til en avtale. Det er ikke sagt noe om at Transhav utbetalte før registrering av kapitalnedsettelsen på grunn av manglende kunnskap om reglene, og at utdelingen var reversert. De uriktige påstandene repareres ikke ved å fremlegge underliggende dokumenter.

Det er videre bevist utover enhver rimelig tvil at Houston Tax ved Najvar lanserte tanken om en valutakontrakt, og at Houston Tax bestemte innholdet i Transhavs selvangivelse. Houston Tax handlet på vegne av konsernspissen Transocean Inc. Det er tale om utøvelse av hovedkontorfunksjoner som innebærer beslutningsmyndighet. I henhold til ordlyden etter § 9-6 nr. 3 bokstav a er det den som har forårsaket at skattemyndighetene har fått opplysningene, som må anses for å ha gitt opplysningene. Transocean Inc. har derfor gitt uriktige opplysninger.

Subsidiært gjøres det gjeldende at Transocean Inc. har gitt ufullstendige opplysninger. Ved å involvere seg i prosessen fikk Transocean Inc. en aktivitetsplikt, som igjen ga en opplysningsplikt. Det gjelder en lojalitetsplikt også for de skattyterne som ikke har selvangivelsesplikt etter ligningsloven. Når en bruk av selvangivelsesrett gir opplysningsplikt, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 5, må det samme gjelde der skattyter direkte bestemmer hva som skal opplyses om egne skattepliktige forhold til ligningsmyndighetene.

Endring av ligningen var ikke avskåret på grunn av utvist passivitet. Det avgjørende er saksbehandlingen mellom varsling om endring og vedtak. Det har ikke vært perioder med «dødtid».

Beviskravet ved tilleggsskatt er klar sannsynlighetsovervekt. Dette kravet er oppfylt. Transocean Inc. har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og det vises til argumentene knyttet til endringsfristen. Transocean Incs syn vil innebære at det overhodet ikke er adgang til å ilegge tilleggsskatt ved uriktige opplysninger om forhold som er avgjørende for kildeskattplikten. En slik forståelse harmonerer dårlig med hele tankegangen bak ligningsloven. Staten mener at det er adgang til å ilegge tilleggsskatt.

Transocean Inc. har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. Påstanden om en valutaavtale var uten fornuftige holdepunkter i faktiske forhold.

Spørsmålet om tilleggsskatt er avgjort innen rimelig tid og er ikke i strid med EMK artikkel 6 nr. 1. Utgangspunktet er da Transocean Inc. kan anses siktet, og det må være fra varsel om tilleggsskatt ble sendt i 2008. At behandlingen har tatt lang tid, skyldes at skattyter har benyttet seg av alle de rettsikkerhetsgarantier som systemet stiller til disposisjon.

Det er uklart om domstolene kan anvende et prinsipp om forholdsmessighet på en administrativ straffesanksjon med hjemmel i EMK artikkel 6. Uansett er sanksjonen ikke uforholdsmessig i denne saken.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten.

## **Lagmannsrettens vurdering**

### **Innledning og oversikt**

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten hva gjelder spørsmålet om skatteplikt og endringsadgang. Derimot har lagmannsretten kommet til at det ikke er adgang til å ilegge tilleggsskatt. Av dette følger at skatteklagenemndas vedtak er ugyldig så langt det gjelder tilleggsskatt. For øvrig forkastes anken.

Saken reiser fire hovedspørsmål; (i) om vedtaket er rettet mot riktig subjekt; (ii) om det foreligger skattepliktig utbytte som medfører kildeskatt; (iii) om fristen til å endre ligningen er utløpt; og (iv) om det er adgang til å ilegge tilleggsskatt. Særlig de to siste spørsmålene reiser flere ulike problemstillinger.

Lagmannsretten vil behandle spørsmålene i den ovennevnte rekkefølgen. På bakgrunn av det resultatet som lagmannsretten har kommet til på de tre første spørsmålene, er det også nødvendig å ta stilling til det fjerde spørsmålet om adgangen til å ilegge tilleggsskatt.

### **Om vedtaket retter seg mot riktig subjekt**

Skatteklagenemndas vedtak er rettet mot Transocean Inc. Fra Transocean Incs side er det gjort gjeldende at vedtaket skulle ha vært rettet mot gruppen av utenlandske aksjonærer under et eget løpenummer og/eller det avviklede selskapet Transhav. Det er blant annet vist til at ligningen «skjer under ett» i henhold til dagjeldende selskapsskatteloven § 3-5, og at utdelende selskap, dvs. Transhav, er ansvarlig for skatten.

Etter lagmannsrettens syn kan det ikke være tvilsomt at en utenlandsk aksjonær er å anse som den skattepliktige for kildeskatten ved utdeling av utbytte. Dette følger av dagjeldende selskapsskatteloven § 3-1 sett i sammenheng med § 3-2. Tilsvarende følger også av skatteloven (1999) § 2-3 første ledd bokstav c) som er trådt i kraft senere. Formuleringene i § 3-5 om at skatteberegningen «skjer under ett», og at utdelende selskap er «ansvarlig for den skatt som etter denne regel faller på aksjonærene», er ikke noe annet enn en innfordringsteknisk regel. Den medfører ingen endring av skatteplikten eller skattesubjektet. Lagmannsretten vil her vise til uttalelsene i Borgarting lagmannsretts dom av 13. januar 2010 (LB-2007-151609) punkt 3.3:

Selv om skatteberegningen skjer under ett, retter skattevedtaket seg utvilsomt mot aksjonæren, som betaler skatt i forhold til hvor mange aksjer han eier. Dette endres ikke ved at det utdelende selskapet er ansvarlig for å innkreve skatten. Dette er en praktisk ordning i likhet med den som gjelder for vanlig personbeskatning der arbeidsgiver er ansvarlig for de ansattes skattetrekk, jf. skattebetalingsloven § 10. Ordningen ble innført i 1920 [ ... ] I Ot.prp.nr.60 (1982-1983) på side 2 er begrunnelsen for selskapets ansvar for utenlandske aksjonærers skatt utdypet:

Dette henger sammen med at man overfor skattytere som er bosatt i utlandet, vil ha vanskelig for, eller ikke vil kunne, innfordre skattekrav hos den enkelte aksjonær.

I dommens punkt 3.5 ble det videre gitt uttrykk for at utdelende selskap ikke er skattepliktig. Anken til Høyesterett ble forkastet.

Samme synspunkt er kommet til uttrykk i Rt-2012-159 avsnitt 36-37, der det blant annet er vist til Borgarting lagmannsretts dom av 13. januar 2010 og Baker Hughes-dommen (Rt-1995-596).

Selv om både LB-2007-151609 og Rt-2012-159 gjaldt skatteloven (1999) § 10-13 der formuleringen «skjer under ett» ikke lenger er med, kan ikke lagmannsretten se at dette endrer noe på vurderingen av spørsmålet om hvem som er skattepliktig. Det må videre være klart at et vedtak om endring av ligning da også kan rettes mot den skattepliktige, dvs. aksjonæren Transocean Inc.

Lagmannsretten kan ikke se at det som Transocean Inc. for øvrig har vist til, blant annet bestemmelsen om skattelister i ligningsloven § 8-8, kan lede til noe annet resultat.

Lagmannsretten har dermed kommet til at skatteklagenemndas vedtak retter seg mot riktig subjekt. Vedtaket er derfor ikke ugyldig på dette grunnlaget.

### **Spørsmålet om det foreligger skattepliktig utdeling til aksjonær**

Det er uomtvistet at utdeling av utbytte fra Transhav til den utenlandske aksjonæren Transocean Inc. var skattepliktig i henhold til selskapsskatteloven § 3-2 og § 3-5, såkalt kildeskatt, og at den

aktuelle skattesatsen var 15 %. Det er heller ikke omtvistet at tilbakebetaling av aksjekapital til aksjonæren, ved en kapitalnedsettelse, ikke er skattepliktig utbytte. Spørsmålet i saken er om differansebeløpet som følge av kursutviklingen mellom USD og norske kroner fra desember 1998 til april 1999, er å anse som skattepliktig utbytte.

Det følger av dagjeldende selskapsskatteloven § 3-2 nr. 2 første punktum at som «utbytte regnes enhver utdeling som innebærer vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær». Deretter er det gjort et uttrykkelig unntak i annet punktum for blant annet tilbakebetaling av aksjekapital. Det er en tilsvarende bestemmelse i skatteloven (1999) § 10-11 annet ledd. I Rt-2007-360 (Lyse Energi) er det uttalt i avsnitt 47 at utbyttebestemmelsen fanger opp «alle ensidige overføringer fra selskapet til aksjonærene, enten de er lovlige eller ulovlige».

Lagmannsretten vil først redegjøre kort for reglene om ikrafttredelse av en kapitalnedsettelse og utbetaling til aksjonærene. Det følger av aksjeloven (1976) § 6-3 tredje ledd, som gjaldt frem til 1999, og aksjeloven (1997) § 12-6 nr. 3 og 4 at et aksjeselskap kan treffe en beslutning om ikrafttredelse av en kapitalnedsettelse når fristen for innsigelser fra kreditorer er utløpt, og eventuelle innsigelser er avklart. Dette skjer ved at det sendes inn en erklæring til Foretaksregisteret om at forholdet til kreditorene ikke er til hinder for ikrafttredelse. Denne erklæringen blir så registrert i Foretaksregisteret. Det er først når erklæringen er registrert, at kapitalnedsettelsen er trådt i kraft. Utbetaling til aksjonærene kan ikke skje før kapitalnedsettelsen er trådt i kraft.

Da styret og generalforsamlingen i Transhav vedtok å gjennomføre kapitalnedsettelsen 29. desember 1998, ble det samtidig foretatt oppgjør overfor Transocean Inc. ved overdragelse av fordringer og utstedelse av gjeldsbrevet (promissory note). Dette oppgjøret skjedde til tross for at erklæringen om ikrafttredelse ikke var registrert i Foretaksregisteret. Om dette skyldtes en intern rutinesvikt eller misforståelse av regelverket, er uten betydning. Erklæringen ble først registrert 28. april 1999. Oppgjøret i desember 1998 var derfor ikke gyldig. Hele den interne diskusjonen fra april 1999 til mai 2000, som er gjengitt på side 3-7 ovenfor, dreide seg om hvordan selskapet skulle rette opp den feilen som var gjort, da den ble oppdaget. Ut fra denne skriftlige dokumentasjonen og hvordan selskapene faktisk innrettet seg, kan det ikke være tvilsomt at partene etter registreringen reverserte det ugyldige oppgjøret og foretok et nytt oppgjør etter at registreringen var gjort. Dette skjedde blant annet ved tilbakeføring av renteinntekter og rentekostnader i den mellomliggende perioden. Derimot ble det ikke gjort noen endringer av gjeldsbrevet som var utstedt i USD.

Aksjekapitalen i Transhav var angitt i norske kroner. Kapitalnedsettelsesbeløpet var naturlig nok også et beløp i norske kroner. Det kan ikke da være tvil om at dette kronebeløpet utgjorde begrensningen for det beløpet som kunne utbetales til aksjonæren som tilbakebetaling av aksjekapital. Reglene for den prosedyren som må følges ved en kapitalnedsettelse, og da særlig hensynet til og formålet med å varsle kreditorene, tilsier at det avgjørende tidspunktet er ikrafttredelsen. Dette innebærer at en omregning fra norske kroner til en annen valuta, hvis oppgjøret til aksjonæren skal skje i en annen valuta, må baseres på valutakursene per tidspunktet for ikrafttredelse, i dette tilfellet 28. april 1999. Dette innebærer videre at det overskytende beløpet på ca 99 millioner kroner som følge av endret vekslingskurs mellom USD og norske kroner fra desember 1998 til april 1999, ikke er å anse som en tilbakebetaling av aksjekapital. Dette taler for at beløpet anses som en vederlagsfri overføring av verdier fra Transhav til

aksjonæren Transocean Inc., altså et skattepliktig utbytte i henhold til selskapsskatteloven § 3-2 nr. 1 og nr. 2.

Transocean Inc. hevder at det ikke er tale om noe utbytte fordi Transhav hadde påtatt seg en forpliktelse til å betale det USD-beløpet som var angitt i gjeldsbrevet, og at valutakomponenten i gjeldsbrevet var bindende. Det er videre blitt beskrevet at Transhav hadde låst oppgjørsbeløpet i USD for å sikre seg mot valutaendringer, altså en form for valutasikring. Dette var igjen begrunnet i at Transhavs inntekter var i USD og ikke norske kroner. Dette resonnementet er beskrevet nærmere i Karen Najvars notat av 31. desember 1999 og Einar Brasks notat av 7. januar 2000 som gjengitt på side 3-4 ovenfor. At det forelå en forpliktelse til å betale USD-beløpet angitt i gjeldsbrevet, og at valutaelementet i avtalen var bindende, er også beskrevet i vedlegget til Transhavs selvangivelse, jf. side 8 ovenfor.

Lagmannsretten kan ikke følge Transocean Incs resonnement. Gjeldsbrevet ble utstedt som ledd i oppgjøret av kapitalnedsettelsen fra Transhav til Transocean Inc., og USD-beløpet i gjeldsbrevet ble fastsatt ut i fra den kursen som gjaldt på det angivelige oppgjørstidspunktet. Lagmannsretten er ikke i tvil om at partene foretok et oppgjør i desember 1998. På det tidspunktet var det ikke tale om noen fremtidige forpliktelser for Transhav knyttet til kapitalnedsettelsen etter som denne allerede da ble oppgjort. Siden Transhavs kontantstrøm er i USD, er det forståelig at selskapet ønsket å omgjøre forpliktelsen fra norske kroner til USD. Det var imidlertid ikke noe behov for å «låse» dollarkursen etter som oppgjøret var foretatt. En slik avtale om valutasikring kan ikke utledes av gjeldsbrevet eller annen dokumentasjon. Etter lagmannsrettens oppfatning er den konstruert i ettertid. Videre er det heller ikke slik at Transhav - som del av en kapitalnedsettelse - kunne påta seg en forpliktelse til å betale det USD-beløpet som var angitt i gjeldsbrevet, jf. i den forbindelse avsnitt 62 i Lyse Energi-dommen. Da den uteglemte registreringen ble oppdaget i april 1999, skulle partene ha endret USD-beløpet i gjeldsbrevet hvis dette fullt ut skulle representere en tilbakebetaling av aksjekapital. Det valgte partene ikke å gjøre. Betaling av det overskytende beløpet til aksjonæren Transocean Inc. blir da en vederlagsfri overføring som omfattes av reglene om kildeskatt på utbytte.

Lagmannsretten har dermed kommet til at skatteklagenemnda korrekt har lagt til grunn at det var et skattepliktig utbytte. Vedtaket er dermed ikke ugyldig på dette grunnlaget.

### **Fristen for å endre ligningen**

Transocean Inc. har gjort gjeldende at fristen for endring av ligning etter ligningsloven § 9-6 var utløpt. Videre har Transocean Inc. hevdet at adgangen til endring er avskåret på grunn av passivitet. Lagmannsretten tar først stilling til anvendelsen av § 9-6.

Den relevante delen av ligningsloven § 9-6 har følgende ordlyd:

1. Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.
2. Fristen skal være tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig.
3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være
  - a) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger
  - b) [ ... ]

Varsel om endring av Transhavs ligning for 1999 ble sendt i april 2006, mens varsel om ileggelse av kildeskatt ble sendt til Transocean Inc. i mai 2008. Vedtaket mot Transocean Inc. ble truffet i mars 2009. Av dette følger at fristene på tre og to år i ligningsloven § 9-6 nr. 2 og nr. 3 var utløpt. Det er fristen på to år i nr. 3 bokstav a som er gjort gjeldende av Transocean Inc. Spørsmålet er derfor om det er denne fristen eller fristen på 10 år i § 9-6 nr. 1 som kommer til anvendelse. Hvis den kortere fristen gjelder, var det ikke adgang til å endre ligningen. Spørsmålet reiser to hovedproblemstillinger; for det første om vilkårene etter nr. 3 bokstav a er oppfylt, og for det annet om denne bestemmelsen overhodet gjelder for en utenlandsk aksjonær som Transocean Inc., selv om vilkårene er oppfylt. Den førstnevnte problemstillingen inneholder igjen to elementer; om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og om Transocean Inc. har gitt disse opplysningene.

Lagmannsretten har kommet til at Transocean Inc. har gitt uriktige opplysninger, slik at fristen for endring av ligningen var 10 år i henhold til § 9-6 nr. 1. Det er da ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til spørsmålet om fristregelen i nr. 3 bokstav a i noe tilfelle gjelder for en utenlandsk aksjonær.

Lagmannsretten tar først for seg spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i henhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a. Staten mener at det ble gitt både uriktige og misvisende/ufullstendige opplysninger i selvangivelsen til Transhav vedrørende det påståtte fradragberettigede valutatapet. Ifølge staten gjelder dette blant annet Transhavs angivelige plikt overfor Transocean Inc. knyttet til valutaelementet i gjeldsbrevet. Staten hevder at dette var en uriktig opplysning om privatrettslige forhold som må likestilles med uriktige faktiske opplysninger. Transocean Inc. på sin side har med styrke gjort gjeldende at vedlegget til selvangivelsen inneholder alle opplysninger og dokumenter, og at ligningsmyndighetene selv kunne kontrollere riktigheten av opplysningene som gjaldt privatrettslige forhold. Det er gjort gjeldende at det eneste som gjenstod, var ligningsmyndighetenes anvendelse av skattereglene. Eventuelle uriktige opplysninger om den skatterettslige vurderingen er ikke uriktige opplysninger etter ligningsloven. Transocean Inc. har videre hevdet at det uansett var gitt tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene hadde all mulig foranledning til å ta opp skattespørsmålet og eventuelt etterspørre flere opplysninger.

Før lagmannsretten går inn på den konkrete vurderingen, er det hensiktsmessig å redegjøre noe nærmere for forståelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Bestemmelsen kom først inn under Stortingets behandling av lovforslaget. I Innst.O.nr.44 (1979-1980) side 26 er det blant annet uttalt:

Komitéen mener at adgangen til endring av ligning til ugunst for skattyter som har oppfylt sin opplysningsplikt etter kap. 4 bør være mer begrenset enn etter proposisjonens forslag og tar opp forslag om at det tas inn i denne paragraf et nytt § 9-6 nr. 3 [ ... ]

Også i forhandlingene i Odelstinget var bestemmelsen knyttet opp mot vern for den skattyteren som har oppfylt sin opplysningsplikt. Det er også gjennomgående i rettspraksis at uriktige/ufullstendige opplysninger vurderes i lys av opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4. Lagmannsretten kommer nærmere tilbake til dette i vurderingen av hvem som har

«gitt» opplysninger. For øvrig er det liten direkte veiledning om hva som ligger i «uriktige eller ufullstendige opplysninger». I rettspraksis, jf. blant annet Rt-2012-1648 (Statoil) avsnitt 40, er det imidlertid vist til at uttrykket er forutsatt å ha samme innhold som følgende uttalelse på side 109 i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) knyttet til ligningsloven § 9-6 nr. 2:

Mange ligningsavgjørelser må bygge på en oppfatning om skattyterens konkrete rettsstilling etter rettsregler utenfor skatteretten, f.eks. om han eier eller leier en eiendom, om en fordring er betinget eller ubetinget, om skattyteren skylder noe eller ikke. Om ligningsmyndighetene har lagt en oppfatning av slike rettsforhold til grunn for sin avgjørelse, og det så viser seg at denne oppfatning var feilaktig, må dette bety at kravet om uriktig faktisk grunnlag for vedtaket er oppfylt. Det er på skatterettens område ligningsmyndighetene ikke skal kunne ombestemme seg eller reparere feilen uten medvirkning av overordnet myndighet. Hvilken rettsstilling skattyteren har etter andre rettsregler, er han den nærmeste til å bringe klarhet i. Løsningen av det spørsmålet må betraktes som ett av de fakta ligningsmyndigheten må bygge på, og som kan være feilaktig som faktisk grunnlag for et vedtak.

I Statoil-dommen er det videre uttrykt følgende:

Det er altså ikke en uriktig opplysning i ligningslovens forstand om en skattyter på grunn av en skatterettslig misforståelse for eksempel krever et fradrag vedkommende ikke er berettiget til, dersom de opplysningene som er gitt, setter skattemyndighetene i stand til å rette opp feilen.

Det er deretter vist til uttalelsen i Rt-1992-1588 (Loffland) på side 1592-1593. Dette er i utgangspunktet knyttet opp til spørsmålet om det er gitt fullstendige opplysninger. Det vil imidlertid ofte være en glidende overgang mellom hva som er uriktige opplysninger, og hva som er ufullstendige opplysninger.

Lagmannsretten vil videre vise til følgende uttalelse i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 122, som riktignok gjaldt ligningsloven § 10-2 om tilleggsskatt:

Anførsler og påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen kan ikke anses som uriktige opplysninger. Derimot vil anførsler som gir et uriktig uttrykk for skattyterens rettsstilling for øvrig måtte anses som uriktig opplysning i denne forbindelse, f.eks. en opplysning om at han leier en formuesgjenstand, mens han i virkeligheten eier den. Dette gjelder selv om skattyterens utsagn bygger på en uriktig forståelse av de rettsregler som har betydning for hans forhold.

Uttalelsen er i tråd med det som redegjort for ovenfor, og er henvist til i blant annet Rt-2009-813 (Gaard) avsnitt 78. Tilsvarende følger også av Rt-2011-340 (Skåland) i avsnitt 40:

Det er riktig at hvis grunnlaget for vedtaket har blitt feil som følge av at rettsregler utenfor skatteretten er anvendt feil, så skal det regnes som en feil i faktum i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 2

Selv om uttalelsen var knyttet til en anmodning fra skattyteren om endring av ligningen etter § 9-6 nr. 2, er den likevel relevant for forståelsen av begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter nr. 3 bokstav a.

Både i flertallets bemerkninger i Rt-1995-1883 (Slørdahl) på side 1887-1888 og i Rt-2007-360 (Lyse Energi) avsnitt 68, med videre henvisning til Rt-1997-1430 (Elf), er det gitt uttrykk for at skattyters opplysningsplikt normalt vil gå foran ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Dette er først og fremst relevant ved vurderingen av om det er gitt ufullstendige opplysninger og rekkevidden av normen utledet av Loffland-dommen. Slik lagmannsretten vurderer faktum i denne saken, kommer ikke dette spørsmålet på spissen. Den konkrete vurderingen av det enkelte saksforhold i rettspraksis gir begrenset veiledning for den konkrete vurderingen som må foretas i vår sak.

Av den ovennevnte gjennomgangen følger at det vil være en uriktig opplysning i henhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a dersom en skattyter gir en uriktig opplysning om sin egen privatrettslige stilling. Dette gjelder selv om skattyteren her bygger på en uriktig forståelse av sin rettsstilling. Derimot vil det ikke være en uriktig opplysning i lovens forstand hvis skattyter har lagt til grunn eller gitt uttrykk for en uriktig skatterettslig vurdering. Så vil det - som for så vidt fremhevet av Transocean Inc. - kunne oppstå grensetilfelle der det er uklart om skattyterens opplysning gjelder den rent privatrettslige vurderingen, som naturlig nok vil kunne ha skattemessige konsekvenser, eller om det er tale om den skatterettslige karakteristikken av en privatrettslig disposisjon. Lagmannsretten kan ikke se at vår sak befinner seg i dette grenselandet.

Lagmannsretten går så over til den konkrete vurderingen i vår sak. Spørsmålet er om det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i Transhavs selvangivelse og næringsoppgave med vedlegg om det angivelige valutatapet knyttet til kapitalnedsettelsen. Dette hadde da også den direkte konsekvens at det heller ikke ble oppgitt noe utbytte til Transocean Inc. i det innsendte skjema for aksjonærbeskatning.

Som lagmannsretten allerede har redegjort for ovenfor i tilknytning til spørsmålet om skatteplikt, er det ikke riktig at Transhav var «forpliktet til å betale USD 609 868 879 som kapitalnedsettelse til aksjonæren» fordi «valutaelementet i avtalen er bindende», slik som uttrykt i vedlegget til selvangivelsen. Dette var en uriktig opplysning om Transhavs privatrettslige forpliktelser overfor Transocean Inc. For det første var en slik forpliktelse i strid med aksjelovens bestemmelser om kapitalnedsettelse, og for det annet var idéen om en selvstendig valutaforpliktelse noe som ble lansert rundt ett år etter at gjeldsbrevet ble utstedt. Det var dermed både tale om en uriktig rettslig vurdering av Transhavs forpliktelser, som skattyter bærer risikoen for, og en direkte uriktig opplysning om hva som var avtalt. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er tale om en uriktig vurdering eller opplysning som knytter seg til den skatterettslige rettsanvendelsen slik som hevdet av Transocean Inc. Når disse uriktige opplysningene først var gitt, kunne ikke, og ble heller ikke, disse «reparert» ved å bruke formuleringer som «legger til grunn» og «[i] henhold til denne forståelse». Heller ikke fremleggelsen av dokumentene bidro til å rette opp disse uriktige opplysningene. Selv om det ikke er avgjørende for lagmannsrettens vurdering, skal det tilføyes at uriktigheten av opplysningene ble forsterket av at det ikke ble sagt ett ord i vedlegget om at Transhav opprinnelig hadde foretatt et ulovlig oppgjør overfor aksjonæren i desember 1998 som senere måtte reverseres, eller at det aktuelle gjeldsbrevet ble utstedt som et ledd i dette opprinnelige ugyldige oppgjøret. Lagmannsretten kan for øvrig heller ikke se at

ligningsmyndighetene hadde noen forutsetning for å utlede disse faktiske opplysningene av vedlegget og de fremlagte dokumentene. Selv om det fremgår av de interne drøftelsene i Transocean-konsernet, og i drøftelsen med deres rådgivere i Ernst & Young, at det var meningen å gi alle opplysninger til ligningsmyndighetene, endrer ikke dette på det forhold at det ble gitt uriktige opplysninger. Vurderingen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a gjelder ligningsmyndighetenes adgang til i ettertid å fastsette en korrekt ligning for skattyter. Selv om det skulle være slik at skattyter har ment å gi alle opplysninger, kan dette ikke forhindre adgangen til å fastsette en korrekt ligning når skattyter har gitt uriktige opplysninger.

Slik som lagmannsretten har vurdert saken, er det ikke relevant å gå inn på en nærmere vurdering av hvor langt Loffland-standarder rekker. Heller ikke kan lagmannsretten se at de synspunktene som er uttrykt i notatet til lederen av Stavanger ligningskontor, som gjengitt på side 9-10 ovenfor, får betydning.

Lagmannsretten har dermed kommet til at det ble gitt uriktige opplysninger i Transhavs selvangivelse med vedlegg, samt i skjemaet for aksjonærbeskatning.

Det neste spørsmålet er om skattyter i vår sak, Transocean Inc., har «gitt» uriktige opplysninger i henhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a. Transocean Inc. har vist til at selskapet ikke har noen opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, og at det heller ikke har gitt noen opplysninger i saken. Staten har fremholdt at det avgjørende må være om Transocean Inc. har forårsaket at uriktige opplysninger er gitt til ligningsmyndighetene.

Etter lagmannsretten forståelse av ligningsloven § 1-1 bokstav a er det slik at kildeskatt på utbytte, som sådan, faller innenfor lovens anvendelsesområde, jf. Borgarting lagmannsretts dom av 13. januar 2010 (LB-2007-151609) punkt 3.3 og senere avgjørelser. Det er imidlertid på det rene at Transocean Inc. ikke hadde noen plikt til å sende inn selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2, eller på annet grunnlag var pålagt å gi opplysninger til ligningsmyndighetene. Transocean Inc. hadde derfor ingen opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Dette er selvsagt ikke til hinder for at Transocean Inc. kunne gi opplysninger. Det er imidlertid på det rene at Transocean Inc. ikke har sendt inn selvangivelse eller andre egne dokumenter til ligningsmyndighetene før i 2008. At det er gitt muntlige opplysninger, kan utelukkes. Spørsmålet er derfor om Transocean Inc. har «gitt» opplysninger gjennom de dokumentene som Transhav sendte inn, nærmere bestemt Transhavs selvangivelse med vedlegg.

Etter sin ordlyd er § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke knyttet til en oppfyllelse av opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4. Heller ikke er det uttrykt noe vilkår om at opplysningene er gått direkte fra skattyter til ligningsmyndighetene. Det må imidlertid være klart at bestemmelsen refererer til opplysninger som har kommet til ligningsmyndighetenes kunnskap i forbindelse med ligningsfastsettelsen til vedkommende skattyter. Da bestemmelsen ble gitt, og slik den er blitt tolket i Loffland-dommen og flere senere dommer, er det ingen tvil om at den er blitt koblet til opplysningsplikten i kapittel 4. Ligningsmyndighetene har tradisjonelt ikke forholdt seg direkte til utenlandske aksjonærer som derfor langt på vei har falt utenfor prosessen for fastsettelse av ligningen. Lagmannsretten er enig med Transocean Inc. i at denne lange tradisjonen og den koblingen som er gjort til opplysningsplikten i forarbeidene og rettspraksis, taler for at § 9-6 nr. 3 bokstav a forutsetter at skattyteren har en opplysningsplikt for å kunne «gi» uriktige opplysninger. Likevel har lagmannsretten - under noe tvil - kommet til at dette ikke kan være

avgjørende for tolkningen av bestemmelsen. En slik situasjon som foreligger i vår sak, hadde lovgiver neppe i tankene. Heller ikke kan det ses at rettspraksis avklarer spørsmålet. Lovens ordlyd og hensynet til en korrekt ligning taler imot å innfortolke en slik begrensning i bestemmelsen. Det samme gjør bestemmelsens hovedformål om å beskytte den lojale skattyteren som har bidratt til å klarlegge faktum i saken. Om vurderingen vil være annerledes i et tilfelle der det er tale om ufullstendige opplysninger, og ikke uriktige opplysninger som i vår sak, går ikke lagmannsretten inn på. Etter dette legger lagmannsretten til grunn at § 9-6 nr. 3 bokstav a får anvendelse på en skattyter som ikke har opplysningsplikt, forutsatt at vedkommende må anses for å ha gitt opplysninger.

Ut i fra bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at det var Karen Najvar i Houston Tax som introduserte idéen om at Transhav hadde en valutaforpliktelse overfor Transocean Inc. som var knyttet til kapitalnedsettelsen. Det vises her til hennes notat av 31. desember 1999 som er gjengitt på side 3-4 ovenfor. Hennes notat gikk på tvers av de konklusjonene som Trine Romuld hadde trukket i sitt notat fra våren 1999, blant annet at det måtte utstedes et nytt gjeldsbrev med et korrekt oppdatert USD-beløp. Selv om Einar Brask hos Ernst & Young uttrykte lignende synspunkter som Najvar i sitt notat av 7. januar 2000, jf. side 4 ovenfor, mener lagmannsretten det følger av den videre korrespondansen - og da særlig like i forkant av innsendelse av selvangivelsen i mai 2000 - at det var Najvar og Houston Tax som bestemte hvilken «løsning» av problemet som skulle velges. Dette var nettopp konstruksjonen med en valutaforpliktelse som Najvar selv lanserte ca ett år etter at gjeldsbrevet ble utstedt. Følgelig var det Houston Tax som både var opprinnelsen til den uriktige opplysningen, og som bestemte at denne skulle gis til myndighetene. Uten Houston Tax' involvering er det ikke sannsynlig at den uriktige opplysningen hadde blitt gitt til ligningsmyndighetene. Etter lagmannsrettens syn er dette tilstrekkelig til at den uriktige opplysningen er «gitt» i henhold til § 9-6 nr. 3 bokstav a. At den ene rådgiveren i Ernst & Young ga en viss støtte til Najvars forståelse, endrer ikke på denne vurderingen. Heller ikke at den konkrete utformingen av vedlegget til selvangivelsen ble utformet av andre, og at det var representanter for Transhav som signerte på oppgavene.

Lagmannsretten finner videre at Najvar og Houston Tax opptrådte på vegne av Transocean Inc. i denne prosessen. Houston Tax hadde ingen rådgivende, men en bestemmende, rolle i prosessen. I Transocean-konsernet var det fastlagt at selvangivelser skulle innom Houston Tax til gjennomgang og godkjenning. På en slik bakgrunn - og sett i lys av at Transocean Inc. var eneaksjonær, konsernspiss og uten egne ansatte per mai 2000 - er det lite sannsynlig at Houston Tax opptrådte på vegne av andre enn Transocean Inc. Det var også Transocean Inc. som alene ble berørt av de valgene som ble gjort, dels ved at manglende fradragsrett ville gi økt skatteplikt i datterselskapet Transhav, og dels ved at dette igjen ville medføre direkte skattepliktig utbytte for Transocean Inc.

Lagmannsretten har dermed kommet til at Transocean Inc. opptrådte på en slik måte at selskapet ga uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene. Disse opplysningene hadde direkte betydning for fastsettelsen av egen skatteplikt. Fristen for å endre ligningen er derfor 10 år i henhold til § 9-6 nr. 1. Fristen er ikke utløpt.

Lagmannsretten går så over til å vurdere Transocean Incs anførsel om at endringsadgangen er avskåret på grunn av passivitet selv om fristen på 10 år ikke er utløpt. Det følger av rettspraksis at ligningsmyndighetene kan miste retten til å endre ligningen ved passivitet. Dette er blant annet

behandlet i Slørdahl-dommen (Rt-1995-1883). Ut i fra rettspraksis og juridisk teori, jf. blant annet Harboe m.fl. «Ligningsloven. Kommentarutgave» side 338-339, skal det mye til før endringsadgangen går tapt ved passivitet. I utgangspunktet er det lagt til grunn at det må være tale om en passivitetsperiode på 4-5 år, og at passiviteten er klanderverdig. Det er mulig at også den samlede saksbehandlingstiden alene kan være av en slik varighet at endringsadgangen av den grunn er gått tapt.

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å si at det foreligger en passivitet i et slikt omfang, eller av en slik klanderverdig karakter, at endringsadgangen er gått tapt. Ligningsmyndighetene sendte varsel om endring til Transhav i april 2006. Det kan hevdes at det var uheldig at det ikke ble sendt separat varsel om kildeskatt til Transocean Inc. før i mai 2008, men det er vanskelig å karakterisere dette som klanderverdig passivitet. Lagmannsretten kan ikke se at det er mye å utsette på den tiden som gikk frem til vedtaket i mars 2009. Deretter gikk det over to og et halvt år før vedtaket i skatteklagenemnda forelå i desember 2011. Dette var isolert sett lang saksbehandlingstid. Men en vesentlig del av tidsbruken kan forklares med en tvist om Transocean Incs rett til dokumentinnsyn i perioden 2009-2010. Det var legitimt av Transocean Inc. å ta opp disse spørsmålene, men det hadde naturlig nok konsekvenser for fremdriften i saksbehandlingen hos Skatt vest. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er tale om passivitet over noen lengre periode. Den samlede saksbehandlingstiden fra varsel ble sendt til Transhav i 2006 og til vedtaket i skatteklagenemnda forelå i desember 2011 kunne med fordel ha vært kortere. Særlig når tidsbruken vurderes i lys av at saken gjelder et avgrenset spørsmål. Lagmannsretten mener likevel ikke at det er tale om en passivitet - verken under saksbehandlingen eller samlet sett - som innebærer at endringsadgangen var tapt.

Det er noe uklart om Transocean Inc. også har gjort gjeldende at vedtaket i sin helhet er ugyldig på grunn av brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 første punktum om avgjørelse innen rimelig tid, eller om denne anførselen utelukkende er knyttet til avgjørelsen om tilleggsskatt. Lagmannsretten kan uansett ikke se at denne anførselen kan føre frem hva gjelder vedtaket om kildeskatt. Det vises her til ovennevnte bemerkninger knyttet til passivitet. Behandlingen for lagmannsretten har tatt noe lang tid, men dette skyldes en forsinkelse på åtte måneder på grunn av omberammelse som følge av sykdom.

Etter dette har lagmannsretten kommet til at vedtaket om kildeskatt er gyldig. Anken forkastes så langt den gjelder denne delen av vedtaket.

### **Tilleggsskatt**

Bestemmelsen om tilleggsskatt er gitt i ligningsloven § 10-2 nr. 1:

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

Det følger av § 10-4 at tilleggsskatten i alminnelighet er 30 %, men at det kan beregnes inntil 60 % hvis skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. I skatteklagenemndas vedtak ble

Transocean Inc. ilagt 60 % tilleggsskatt. Det følger av storkammerdommen i Rt-2008-1409 at beviskravet ved ordinær tilleggsskatt er klar sannsynlighetsovervekt. Lagmannsretten legger til grunn - slik som uttrykt i skatteklagenemndas vedtak - at kravet er bevis utover rimelig tvil for å ilegge forhøyet tilleggsskatt, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) om gjeldende bestemmelse om skjerpet tilleggsskatt i ligningsloven § 10-5. Tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6.

Transocean Inc. har påberopt en rekke grunnlag for at vedtaket om tilleggsskatt er ugyldig. Det er blant annet gjort gjeldende at Transocean Inc. ikke er skattyter i henhold til § 10-2 nr. 1, og at Transocean Inc. ikke har gitt opplysninger til ligningsmyndighetene. Videre er det med henvisning til blant annet EMK artikkel 7 og langvarig ligningspraksis hevdet at det gjelder et klarhetskrav til lovhjemmel som ikke er til stede hva gjelder å ilegge en utenlandsk aksjonær tilleggsskatt ved kildeavgift på utbytte.

Lagmannsretten har funnet spørsmålet tvilsomt, men har kommet til at det ikke er grunnlag for å ilegge Transocean Inc. tilleggsskatt. Dette er begrunnet i en tolkning av § 10-2 nr. 1. Rekkevidden av bestemmelsen må tolkes i lys av de krav til klarhet og forutberegnelighet som må gjelde ved ileggelse av en slik sanksjon som er straff i henhold til EMK artikkel 6.

Det følger av ordlyden i § 10-2 nr. 1 at skattyter må ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Dette er samme begrep som er brukt i § 9-6 nr. 3 bokstav a. I henhold til rettspraksis og forarbeidene er innholdet av selve begrepet i all hovedsak det samme i begge bestemmelser. Beviskravet knyttet til faktum er imidlertid, som nevnt, høyere etter § 10-2 nr. 1. Lagmannsretten kan likevel ikke se at det er noe grunnlag for å vurdere spørsmålet om det objektivt sett er gitt uriktige opplysninger annerledes etter § 10-2 nr. 1. Det vises til drøftelsen ovenfor om § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Det neste spørsmålet er om Transocean Inc. har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ved vurderingen av endringsfristen kom lagmannsretten til at Transocean Inc. hadde gitt uriktige opplysninger. Det ble da særlig lagt vekt på ordlyden i § 9-6 nr. 3 bokstav a og formålet med fristregelen. At Transocean Inc. ikke har noen opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, ble da ikke tillagt avgjørende vekt selv om forarbeidene og rettspraksis langt på vei har knyttet uriktige/ufullstendige opplysninger til denne opplysningsplikten.

Ordlyden i § 10-2 nr. 1 er annerledes utformet. I bestemmelsen er det fastsatt at de uriktige opplysningene er gitt i «selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring». Hvordan opplysningene er gitt, er i sterkere grad knyttet til skattyters egne dokumenter og forklaringer. Det er derfor ikke like naturlig å si at også opplysninger som er gitt «gjennom» andre, er omfattet av bestemmelsen. Videre tilsier sanksjonsformålet og det forhold at tilleggsskatt er straff etter EMK, at det utvises forsiktighet med å tolke § 10-2 nr. 1 for vidt. Bestemmelsen er innenfor kjernen av legalitetsprinsippet der kravet til klar lovhjemmel veier tungt. Selv om uttalelsen gjaldt et annet spørsmål, har ulik tolkning av § 9-6 og § 10-2 også en viss støtte i Rt-2009-833 (Gaard) avsnitt 80:

De kriteriene som er sitert fra forarbeidene til ligningsloven, har etter min mening klar overføringsverdi til tolkingen av § 9-6 nr. 3 bokstav a. Ved ileggelse av tilleggsskatt følger det imidlertid av § 10-3 bokstav b at enkelte subjektive unnskyldningsgrunner utelukker tilleggsskatt. Da både ordinær og forhøyet tilleggsskatt er straff i henhold til EMK, er også

uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 til hinder for at tilleggsskatt ilegges på objektivt grunnlag. Ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a er det derimot utelukkende spørsmål om ligningsmyndighetene skal gis adgang til å gjennomføre en korrekt ligning. Det er altså ikke spørsmål om å ilegge noen sanksjon. Dette reiser spørsmålet om omgjøring til skade etter utløpet av toårsfristen kan foretas uavhengig av om skattyteren kan bebreides for den uriktige eller ufullstendige opplysningen, eller om det kreves at skattyteren kan bebreides.

Tilsvarende synspunkter om praktiseringen av opplysningsplikten etter de to bestemmelsene er gitt i avsnitt 84.

Lagmannsretten vil i tillegg trekke frem at systemet for fastsettelse av kildeskatt for utenlandske aksjonærer har medført en langvarig praksis der ligningsmyndighetene ikke har forholdt seg direkte til utenlandske aksjonærer. Det vil da kunne fremstå som lite forutberegnelig og urimelig dersom en skattyter ilegges tilleggsskatt uten at skattyteren har vært i direkte kontakt med ligningsmyndighetene i forbindelse med ligningsbehandlingen. Lagmannsretten kan heller ikke se at det er rom for å ilegge tilleggsskatt ut i fra en form for medvirkning eller identifikasjon.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at det ikke er grunnlag for å ilegge Transocean Inc. tilleggsskatt, verken etter forhøyet eller ordinær sats. Skatteklagenemndas vedtak på dette punktet er derfor ugyldig. Denne delen av vedtaket oppheves.

### **Sakskostnader**

Transocean Inc. har fått delvis medhold i anken og sitt søksmål ved at vedtaket om tilleggsskatt oppheves. For øvrig blir anken å forkaste. Dette innebærer at ingen av partene har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, verken for lagmannsretten eller tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd vedrørende sakskostnader for tingretten. Begge parter må imidlertid sies å ha fått medhold av betydning uten å vinne saken, jf. tvisteloven § 20-3. Lagmannsretten viser her særlig til at staten har fått medhold i spørsmålene om skatteplikt og endringsadgang, mens Transocean Inc. har fått medhold i spørsmålet om tilleggsskatt. Etter lagmannsrettens syn foreligger det ikke tungtveiende grunner som tilsier at noen av partene tilkjennes sakskostnader, verken helt eller delvis. Selv om staten har fått medhold på flere tvistepunkter enn Transocean Inc., utgjør tilleggsskatten et betydelig beløp. Saken har også reist flere vanskelige rettsspørsmål som begge parter har hatt god grunn til å få prøvd for domstolene.

Etter dette tilkjennes ingen av partene sakskostnader for noen instanser.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av andre prioriterte saker og fravær.

### *Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for Transocean Inc. for inntektsåret 1999 oppheves så langt det gjelder tilleggsskatt. For øvrig forkastes anken over domsslutningens punkt 1 i Oslo tingretts dom.*

2. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.

## SKN 15-070 Spørsmål om avskjæring av underskudd

**Lovstoff:** Skatteloven § 14-90

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 1. juni 2015, **sak nr.:** LB-2014-161204

**Dommere:** Lagdommer Sidsel B. Lindseth, lagdommer Petter Chr. Sogn, ekstraordinær lagdommer Bjørn Solbakken. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-171402 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-161204 (14-161204ASD-BORG/01).

**Parter:** Staten v/Skatt øst (advokat Eirik Jensen) mot ABG Sundal Collier Invest AS (advokat Ingvald Falch).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om retten til utnyttelse av et fremførbart underskudd i et aksjeselskap skulle avskjæres etter skatteloven § 14-90. ABG Sundal Collier Norge ASA (ABG) kjøpte alle aksjene i et investeringsselskap for én krone. Investeringsselskapet hadde gjeld til ABG på omtrent 15 millioner kroner, mens verdiene på aktiva i selskapet utgjorde 3 -5 millioner kroner, i tillegg til et fremførbart underskudd på omtrent 20 millioner kroner. Driften i investeringsselskapet skulle avvikles. Kort tid etter aksjekjøpet ble deler av skatteposisjonen utnyttet ved at ABG ga det oppkjøpte selskapet konsernbidrag på 10 millioner kroner. Skattekontoret la til grunn at det skattemessige motivet var det mest sentrale ved aksjekjøpet og avskar retten til bruk av underskuddet. Lagmannsretten var enig med skattemyndighetene og frifant staten.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for ABG Sundal Collier Invest AS (ABG Invest), tidligere Karma Kapital AS, for inntektsåret 2011. Spørsmålet er om selskapet har rett til å fremføre skattemessig underskudd per 1. januar 2011, eller om fremføring skal avskjæres fordi utnyttelsen av underskuddet var det overveiende motiv for overdragelsen av aksjene i selskapet i november 2011, jf. skatteloven § 14-90.

Lagmannsretten legger tingrettens saksfremstilling til grunn da den ikke er bestridt av partene:

ABG Sundal Collier Norge ASA (ABG) er en investeringsbank (et meglerhus). Konsernet består av flere ulike selskaper og hovedvirksomheten er megling med verdipapirer og å bistå kunder med kapitalinnhenting mv. Selskapets typiske kunder er personer og selskaper som kjøper og selger verdipapirer og finansielle instrumenter (investorer).

Karma Kapital AS (Karma Kapital) er et investeringsselskap som ble stiftet av hedgefondforvalter A i 2004. Selskapet var eid og drevet av A selv frem til han uventet tok sitt eget liv 29. august 2011. Karma Kapital hadde på det tidspunktet en gjeld på over 15 millioner kroner til ABG. Fordringen var basert på en kredittavtale mellom Karma Kapital og ABG med tilhørende avtale om lån av verdipapirer. Gjelden var misligholdt etter omfattende tap i aksjemarkedet. Foruten å gi pantessikkerhet i selskapets VPS konto hadde A også signert en udatert garantierklæring overfor ABG hvor han personlig stilte seg som garantist for Karma Kapitals samlede forpliktelser.

Det er ubestridt at Karma Kapital etter As død ikke hadde tilstrekkelige midler til å innfri gjelden til ABG. Etter dødsfallet var det derfor flere drøftelser mellom ABG, dødsboet ved bobestyrer og enken B, hovedsakelig via hennes rådgivere.

Ved aksjekjøpsavtale av 18. november 2011 overtok ABG alle aksjene i Karma Kapital for kr 1. ABG var eneste kjente kreditor med utestående krav av betydning. Nest største kreditor hadde en fordring på kr 214 517 som senere ble ettergitt. Karma Kapital skiftet den 24. april 2012 foretaksnavn til ABG Sundal Collier Invest AS (ABG Invest).

Det fremgår av Karma Kapitals balanse for 2011 at selskapet eide to festetomter med en bokført verdi på kr 3 136 720 og andre realiserbare bokførte verdier på ca. kr 1,2 millioner. I tillegg eide selskapet blant annet alle aksjene i et datterselskap, Concentric Capital AS. Dette fikk enken, B, opsjon på å kjøpe tilbake for kr 1, noe hun senere gjorde, og som blant annet innebar at hun etter forhandlinger med banken fikk beholde en bil som lå i selskapet.

Etter aksjeoverdragelsen er de realiserbare verdiene i Karma Kapital solgt og har innbragt ca. kr 500 000. Festetomtene er fremdeles urealisert. To aksjeposter har etter det opplyste steget i verdi.

Det fremgår av aksjekjøpsavtalen at ABG gjennom overtakelse av aksjene ønsket å sikre seg kontroll over verdiene i Karma Kapital for å begrense sitt tap knyttet til den misligholdte fordringen. Videre forpliktet ABG seg til ikke å gjøre ytterligere krav gjeldende mot dødsboet, enken eller Concentric Capital. Det fremgår også av avtalen at det på grunn av eierens plutselige bortgang var vanskelig å få full oversikt over selskapets aktiva og passiva og at ABG derfor forpliktet seg til å oppjustere kjøpesummen dersom det senere skulle vise seg at selskapet satt på verdier som oversteg verdien av deres fordring.

Av selvangivelsen for 2011 fremgår det at Karma Kapital hadde et underskudd til fremføring på kr 71 860 822. Skattekontoret tilskrev ABG i september 2012 og ba om opplysninger knyttet til aksjekjøpet. I brev av 15. november 2012 ble ABG Invest varslet om at skattekontoret vurderte å endre ligningen for 2011 samt ilegge tilleggsskatt. Etter at ABG Invest hadde uttalt seg, fattet skattekontoret endringsvedtak 8. mai 2013. I vedtaket ble ABG Invests underskudd til fremføring endret fra kr 71 860 822 til null, under henvisning til at skattefordelen var den mest sentrale motivasjonsfaktor ved aksjeoverdragelsen, jf. skatteloven § 14-90. Alminnelig inntekt ble økt med kr 9 895 262 og det ble ikke ilagt tilleggsskatt.

Det gjengis følgende fra skattekontorets endringsvedtak 8. mai 2013:

Selskapets fullmektig har anført at bakgrunnen for oppkjøpet av aksjene i KK var bedriftsøkonomiske-, kommersielle - og sterke menneskelige hensyn, og knyttet utfyllende kommentarer til hver av disse grunnene. Skattekontoret legger etter dette til grunn at ABGs motivasjon for å erverve aksjene i KK var flere. Skattekontoret legger etter de opplysninger som skattyter har gitt til grunn at oppkjøpet medførte at ABG antageligvis fikk bedre oversikt og kontroll over fordringen og verdier som lå i KK, da KK ikke hadde likvide midler til å gjøre opp fordringene overfor ABG. KK hadde i flere år gått med underskudd,

det var ingen ansatte i selskapet og egenkapitalen var tapt. ABG kjøpte aksjene for kr 1. Skattefordelene som lå i selskapet utgjorde ca. kr 20 121 030.

Videre er det anført fra skattyter at kjøpet av aksjene i KK var begrunnet med de tragiske omstendigheter rundt tidligere eiers bortgang. Skattekontoret ser at et ønske om å hjelpe ut i en vanskelig situasjon har hatt betydning, og skattekontoret ønsker heller ikke å tilsidesette dette som en sentral motivasjonsfaktor.

Det følger av Ot.prp.nr.71 (1995-1996) at en skattyter må kunne sannsynliggjøre at eksistensen og omfanget av andre motiver overskygger skattefordelen. Det følger videre av forarbeidene at jo større fradragssposisjonen er, jo større vil også kravet til hovedmotiv være. Med den åpenbare skattefordelen som lå i KK, sammenholdt med de verdiene som lå i selskapet, og den pris som ABG har betalt fremstår overtagelsen av skatteposisjonen for skattekontoret etter en konkret vurdering som den mest sentrale. Skattekontoret bemerker i forlengelsen av dette at ABG kort tid etter kjøpet av aksjene faktisk også utnyttet skatteposisjonen ved å yte konsernbidrag med kr 10 000 000. Skattekontoret mener at dette er med på å trekke i retning av at det skattemessige motivet har vært det mest sentrale ved ABGs kjøp av KK.

Ved stevning av 15. oktober 2013 til Oslo tingrett reiste ABG Invest sak om endringsvedtakets gyldighet. Staten innga tilsva 2. desember 2013 og påsto seg frifunnet.

Oslo tingrett avsa 16. juli 2014 dom med slik domsslutning:

1. Ligningen av ABG Sundal Collier Invest AS for inntektsåret 2011 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst skal betale saksomkostninger med 481 375 - firehundretusentrehundreogsyttifem - kroner til ABG Sundal Collier Invest AS innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Staten v/Skatt øst har i rett tid anket dommen til Borgarting lagmannsrett. ABG Sundal Collier Invest AS har tatt til motmæle. Ankeforhandling er holdt 11. og 12. mai 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Begge parter var representert ved prosessfullmektigene. For ABG møtte dessuten Knut Brundtland, administrerende direktør i ABG Sundal Collier ASA og konsernsjef i ABG Sundal Collier konsern, som avga vitneforklaring. I tillegg ble det ført ett vitne.

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

Det overveiende motivet for å overta aksjene i Karma Kapital var sannsynligvis å utnytte skatteposisjonen, jf. skatteloven § 14-90. Dette var mulig ved at Karma Kapital hadde et fremførbart underskudd, slik at et annet selskap i konsernet kunne gi konsernbidrag til Karma Kapital og således få redusert sin skattepliktige inntekt tilsvarende bidraget. Økt inntekt hos Karma Kapital ville kunne avregnes mot det fremførbare underskuddet. En slik skattereduksjon ble også faktisk foretatt ved ligningen for 2011 med et bidrag på 10 millioner kroner. Staten bestrider ikke at overtakelsen av aksjene også var motivert av at en kreditorforfølgelse mot dødsboet kunne medføre renommetap for konsernet, eller at menneskelige hensyn til gjenlevende

ektefelle og barn var medvirkende motiver for å overta aksjene. Motparten har på sin side heller ikke bestridt at ervervet av aksjene var skattemotivert, men anført at dette ikke var hovedmotivet. Staten har ikke bestridt at aksjeovertakelsen skjedde på grunn av den akutte situasjonen som oppsto etter As plutselige død.

Det var ingen nødvendig følge av å fremme kravet mot Karma kapital, eventuelt slå selskapet konkurs, at man samtidig måtte fremme kravet mot dødsboet/enken. Det var fullt mulig å forfølge et krav mot selskapet uten å fremme kravet enken/dødsboet, og staten kan ikke se at det ville medføre renomme tap å fremme krav mot selskapet, eventuelt slå selskapet konkurs, dersom man ikke kom frem til en minnelig ordning. Kostnadene ved konkurssalternativet og tidselementet er av en helt annen størrelsesorden enn den skattemessige fordel som kan oppnås ved overtakelse av aksjene. Motparten har ikke sannsynliggjort at det heftet ulemper ved konkurssalternativet, sammenlignet med kjøp av aksjene.

Statens hovedanførsel er imidlertid at ABG kunne oppnådd minst like god dekning for sitt krav, bortsett fra skattefordelen, ved å inngå en avtale om å overta alle aktiva i Karma Kapital, det såkalte alternativ 3. Etter ABGs vurdering hadde aktiva i selskapet en samlet verdi på mellom 3,7 og 5,1 millioner kroner. Overtakelse av aktiva ville gitt ABG en like god kontroll over aktiva som ved å kjøpe aksjene. En slik fremgangsmåte hadde også den fordel at man ikke samtidig overtok risikoen for at det forelå ukjente krav mot selskapet, herunder eventuelle erstatningskrav.

Motparten har ikke fremlagt noen objektiv dokumentasjon for at det var et forretningsmessig motiv som begrunnet aksjeoverdragelsen. Staten kan heller ikke se at det var forretningsmessige fordeler ved å overta aksjene, fremfor innmaten. Alternativ 3 er relevant ved vurderingen av hovedmotivet, selv om alternativet ikke ble drøftet.

Vurderingsmomentene er etter sin karakter objektiviserte. Det er ikke et vilkår for avskjæring at transaksjonen er illojal. Nedbetaling av gjeld er i utgangspunktet et forretningsmessig mål, men ikke når formålet med transaksjonen er å nedbetale gjeld gjennom konsernbidrag og etterfølgende skattebesparelse. Nedbetaling av gjeld kan ikke finansieres gjennom skatteposisjoner.

Det er en feilslutning når motparten anfører at ABG ville ha kjøpt aksjene uavhengig av skatteposisjonen, og at kjøpet derfor ikke var skattemotivert. Staten anfører at dersom transaksjonen var blitt gjennomført uansett, er den ikke forretningsmessig begrunnet. Skattefordelen var hovedmotivet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, **ABG Sundal Collier Invest AS**, har i hovedtrekk anført:

Tingretten har bedømt bevisene rett når den har kommet til at ABGs hovedmotiv med kjøpet av aksjene i Karma Kapital var «forretningsmessige og menneskelige forhold», og ikke utnyttelse av skatteposisjonen. Skattefordelen var en konsekvens, ikke et motiv for transaksjonen.

Aksjeovertakelsen skjedde i en ekstraordinær situasjon etter As plutselige død, hvor ABG var nødt til å gjøre noe aktivt. Det var ingen som kunne drive selskapet videre. ABG bedømte renometapet som stort, dvs. at noen uberettiget kunne stille spørsmål rundt årsaksforhold. Av den grunn var ABG motivert av imøtekommenhet overfor enken/familiens ønsker. Dessuten var ABG innenfor disse rammer motivert av å oppnå best mulig dekning av fordringen. Det var også uheldig at ABG hadde latt kunden overstige kredittgrensen, uten at det raskt var tatt tak i overskridelsen.

Overtakelsen av aksjene i Karma Kapital var det mest optimale for inndrivelse av fordringen. Prisen på kr 1 for aksjene var den korrekte markedsverdien, uavhengig av hvorvidt skatteposisjonen kunne utnyttes. Etterfølgende konsernbidrag kaster ikke lys over motivet for transaksjonen.

Enken/dødsboet ønsket at ABG skulle overta Karma Kapital mot å frafalle alle krav mot henne/boet. Uavhengig av skattefordelen vurderte ABG denne løsningen også som den beste for seg. Alternativet ville vært å begjære Karma Kapital konkurs samt å iverksette pågang mot enken/dødsboet med grunnlag i garantierklæringen. Det siste var uaktuelt på grunn av mulig renometap, og en konkurs i Karma Kapital ville gitt ABG dårligere dekning på grunn av utgifter under bobehandlingen og tidsspille. I tillegg kunne en offentlig konkursbehandling eksponere ABG for ytterligere renometap og utsette familien for pågang. Av hensyn til familien var det viktig at Karma Kapital så snart som mulig ble «fjernet». Dette hensynet ble ivaretatt ved aksjeoverdragelsesavtalen.

Overtakelse av innmaten i Karma Kapital var ikke aktualisert og vurdert som et aktuelt alternativ til overføring av aksjene. Innmatsoverføring ville imidlertid vært et dårligere alternativ for både Karma Kapital og ABG. Karma Kapital ville blant annet blitt påført merkostnader og merarbeid ved verdsettelse av aktiva og avvikling. ABG ville blitt påført merarbeid og kostnader til hjemmelsoverføringer. Unnlatelse av å gjennomføre et innmatskjøp er ikke indisium på at aksjeovertakelsen var overveiende motivert av å spare skatt.

Uavhengig av skattefordelen ga den valgte løsning ABG mest mulig dekning av fordringen uten å risikere renometap ved pågang mot enken/dødsboet/selskapet, og som samtidig var den beste løsningen for enken/familien.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt sør erstatter ABG Sundal Collier Invest AS' saksomkostninger for lagmannsretten samt kr 6 880 til dekning av tingrettens gebyr.

**Lagmannsretten er kommet til et annet resultat enn tingretten.**

Spørsmålet i saken er om utnyttelse av skatteposisjonen på ca. 20 millioner kroner var det overveiende motiv for ABG da selskapet overtok aksjene i Karma Kapital AS i november 2011.

Det rettslige utgangspunkt er at et selskaps underskudd kan fremføres til senere år, jf. skatteloven § 14-6. Et selskaps skatterettslige posisjon påvirkes ikke av eierskifte, og underskudd kan

benyttes på tvers i et konsern, jf. § 10-2 til § 10-4. Skatteloven § 14-90 som trådte i kraft 6. oktober 2004, samtidig med fritaksmetoden, innebærer et unntak fra utnyttelse av underskuddet dersom skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen.

Før 2004 var rene aksjeoverdragelser undergitt reglen om ulovfestet gjennomskjæring. For fusjoner og fisjoner var det en lovregulert gjennomskjæringsregel i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Det fremgår av Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 31 at bestemmelsen kom inn i loven for å hindre misbruk når utsiktene til fradragsutnyttelse var et overveiende motiv, dvs. at de «vanlige bedriftsøkonomiske hensyn» ikke var hovedbegrunnelsen. Det fremgår av forarbeidene til skatteloven § 14-90, Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 81 og 82, punkt 6.5.7.3, at departementet vurderte en regel som baserte seg på en måling av skatteposisjonens størrelse, men at dette ikke ble resultatet blant annet fordi en slik beregning ville være komplisert, og fordi den lett ville kunne ramme en stor andel transaksjoner som faktisk ikke var skattemotiverte. Det var misbrukstilfellene man ville ramme med bestemmelsen. Lagmannsretten tilføyer imidlertid at skattefordelens størrelse kan være relevant i den grad den kaster lys over motivasjonen for transaksjonen. I vår sak er skatteposisjonen på ca. 20 millioner kroner, et beløp som langt overstiger andre aktiva i Karma Kapital, noe som trekker i retning av at aksjeoverdragelsen var hovedmotivet for transaksjonen.

På side 82, under punkt 6.5.7.4, fremgår følgende som sentralt ved vurderingen av avskjæring etter § 14-90:

... Det betyr at avskjæring kun kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.

Lagmannsretten legger til grunn at *overveiende motiv* innebærer at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet har hatt større vekt enn de øvrige motivene for transaksjonen, slik også i Borgarting lagmannsretts dom av 15. desember 2014 (LB-2014-16409). Avgjørende vil være hva som etter en samlet vurdering av de foreliggende bevis reelt fremstår som det overveiende motiverende for skattyter, jf. Agder lagmannsretts dom LA-2013-74540.

Av nevnte forarbeider fremgår også at det ved sannsynlighetsvurderingen blant annet skal ta utgangspunkt i hva som *objektivt sett* fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Det er i juridisk teori reist spørsmål ved hva lovgiver har ment med at det skal foretas en objektiv vurdering. Lagmannsretten forstår dette slik at det i utgangspunktet skal foretas en vurdering basert på de hensyn som virksomheten selv har pekt på har vært avgjørende, men at transaksjonen også skal vurderes ut fra hva som objektivt sett fremstår som fornuftig på bakgrunn av vanlige bedriftsøkonomiske hensyn.

Lagmannsretten viser til at den klassiske problemstillingen etter skatteloven § 14-90 er om virksomheten gjennom synergieffekt sikres fremtidig stabilitet og levedyktighet. I vår sak er det ikke tale om noen verdiskapning, men om hvorvidt en kreditor (ABG) som et ledd i fordringsinndrivelsen skal kunne nyttiggjøre seg debtors skatteposisjon, etter at det er klart at

driften i selskapet ikke skal fortsette. Slik lagmannsretten ser det, innebærer dette at hensynet til ABG omdømmetap trer mer i bakgrunnen som motiv for transaksjonen.

Grunnvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt, i tillegg til at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder den forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, jf. Rt-2012-1888 avsnitt 37 (Dyvi) med henvisning til Rt-2008-1537 (ConocoPhilips).

Av forarbeidene fremgår at departementet mener at avskjæringsregelen i § 14-90 vil gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner, enn hva som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Dette innebærer at tilleggsvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan medføre at en del tilpasningsforsøk anses som akseptable selv om skattemotivet er overveiende, jf. eksempelvis Rt-2008-1510 (Reitan- arveavgift). På denne bakgrunn finner lagmannsretten begrenset støtte i rettspraksis om den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

Karma Kapital som var As private investeringsselskap, hadde en driftskreditt på 10 millioner kroner som sommeren 2011 ble overskredet med 5 millioner kroner. I dagene rett før dødsfallet hadde ABG forhandlet med A om sikkerhetsstillelse og nedbetaling av det utestående, uten at det var kommet til enighet. ABG hadde oversendt et forslag til nedbetalingsplan som forutsatte sikkerhet i blant annet As privatbolig og hytter samt aksjer og aktiva i Karma Kapital. Det ble samtidig oversendt et gjeldsbevis for undertegning. A hadde tidligere samme dag fremsatt et forslag til nedbetalingsplan som ikke ble akseptert av ABG. Knut Brundtland, administrerende direktør i ABG, forklarte at han var overrasket over den store overskridelsen av driftskreditte, og over at ABG ikke hadde reagert på overskridelsen tidligere. Han var imidlertid sikker på at partene ville ha funnet en løsning.

Lagmannsretten er enig i at ABGs håndtering av As engasjement kunne innebære en risiko for dårlig omdømme i markedet, og at det ble viktig for ABG å håndtere inndrivningen av fordringen slik at omdømmetap kunne unngås, ved blant annet å ta hensyn til enken/familiens situasjon. Bs forklaring om at hun hadde inntrykk av at ABG var villige til å finne en løsning som innebar at hun kunne unngå å selge boligen for å nedbetale gjeld, støtter dette. Staten har også akseptert at motivet for transaksjonen var sammensatt.

Det var uaktuelt å fortsette driften i Karma Kapital etter As død. Selskapet hadde den siste tiden hatt store tap. Resultatregnskap og balanse som ble utarbeidet per 9. september 2011, viste et underskudd på ca. 27 millioner kroner. Samlet gjeld var 15 477 072 kroner, hvorav ABG var største kreditor med et krav på 15 074 006 kroner. På aktivasiden fremsto utsatt skattefordel med 22 281 499 kroner som den klart største posten. Dessuten var det oppført to festetomter på Kvittfjell til selvkost på 3 millioner kroner og løsøre til anskaffelseskost på 800 000 kroner. Aksjer og datterselskaper var oppført med henholdsvis 738 000 og 0 kroner, bankinnskudd med 60 000 kroner samt fordringer på datterselskap (driftsselskapet Concentric Capital AS) og As dødsbo med henholdsvis 1 og 5 millioner kroner. I notatet som finansdirektør Tore Grøttum utarbeidet til konsernledelsen i ABG før inngåelsen av aksjeovertagelsesavtalen, ble verdien av

aktiva - med unntak av den utsatte skattefordelen - vurdert til mellom 3,7 og 5,1 millioner kroner. Som sikkerhet for samtlige forpliktelser overfor ABG hadde A undertegnet en udatert garantierklæring uten beløpsgrense. Det legges til grunn at dødsboet/enken ville bestride gyldigheten av garantien.

Etter lagmannsrettens syn må det ha fremstått som helt sentralt for alle parter, herunder ABG, å vurdere hvordan skatteposisjonen i selskapet kunne utnyttes. Skatteposisjonen var den klart største aktivaposten, og dersom denne kunne utnyttes, ville det innebære en overdekning i Karma Kapital på minst ca. 7 millioner kroner, etter ABGs beregning av aktiva. Den utsatte skattefordelen ville ikke innebære noen verdi dersom aksjene ble solgt til et utenforstående selskap, da skatteposisjonen trolig ville blitt ansett som hovedmotivet etter skatteloven § 14-90, da fortsatt drift ikke var aktuelt. Enken/dødsboet kunne heller ikke utnytte skattefordelen. Muligheten for at ABG kunne nyttiggjøre seg skatteposisjonen, ga ektefellen/boet et godt forhandlingskort overfor ABG. Lagmannsretten kan vanskelig se det annerledes enn at alle parter var godt kjent med de skattemessige forhold, og at en mulig utnyttelse av skattefordelen ville gi ABG full dekning av fordringen i tillegg til et solid overskudd, uten at det ble nødvendig å ta rettslige skritt for å gjøre garantien gjeldende overfor dødsboet.

Notatet til konsernledelsen som ble utarbeidet av finansdirektør Grøttum, redegjorde for to alternative dekningsmåter for fordringen. Det første alternativet var at ABG kunne overta aksjene i Karma Kapital samtidig som kravet mot dødsboet ble oppgitt. Det andre alternativet var å forfølge kravet mot selskapet og slå det konkurs, samtidig som garantierklæringen ble fastholdt overfor dødsboet. Grøttum anbefalte det første alternativet. Notatet redegjorde for fordeler og ulemper samt usikkerhet ved de ulike alternativene. Det fremgår at skatteposisjonen muligens kunne utnyttes ved kjøp av aksjene, da «vi ufrivillig har fått selskapet inn i vårt eie». Det ble også pekt på at verdien av As aktiva i dødsboet var uklar, og at gjeld også heftet på ektefellens særie, noe som kunne vanskeliggjøre inndrivingen av fordringen overfor boet. Samtid ble det pekt på hvordan de ulike alternativene ville kunne gi ABG negativ markedsføringseffekt, og hvordan det best kunne tas hensyn til avdødes familie. Knut Brundtland forklarte at kjøp av innmaten i selskapet, ikke ble vurdert av konsernledelsen.

Som nevnt var viktig for ABG å sørge for dekning av kravet på 15 millioner kroner, samtidig som konsernet ville unngå negativ omtale i markedet og ta hensyn enken/familiens situasjon. Knut Brundtland forklarte at risikoen for dårlig omdømme var altoverveiende for selskapet, og at hensynet til familien både gjaldt økonomiske forhold og offentlig eksponering. Slik lagmannsretten ser det, ville risikoen for omdømmetap være størst dersom ABG fremmet krav etter garantierklæringen mot As dødsbo. Risikoen for omdømmetap for ABG og offentlighet for familien kunne unngås dersom ABG kun søkte dekning i aktiva i Karma Kapital, samtidig som ABG frafalt å gjøre garantien gjeldende overfor dødsboet. For øvrig fremsto garantien som juridisk tvilsom, da den verken var datert eller hadde beløpsbegrensning. Garantien ble jo også frafalt ved aksjeoverdragelsesavtalen.

Lagmannsretten kan på denne bakgrunn vanskelig se at hensynet til ABGs omdømme og hensynet til enken/familien gikk så langt at ABGs krav ikke kunne inndrives overfor Karma Kapital, så lenge krav ikke ble fremmet mot dødsboet. En nærliggende løsning som staten har pekt på, ville vært at ABG overtok innmaten i selskapet mot at krav etter garantien ble frafalt. Derved ville også ABG unngå risiko for latente forpliktelser, som ved overtakelse av aksjene

kunne redusere dekningen av kravet. Hensynet til å unngå offentlighet kunne også ivaretas ved kjøp av innmaten i selskapet. Lagmannsretten stiller seg dessuten tvilende til at aksjekjøpsalternativet var det som best sikret at Karma Kapital «forsvant raskt fra offentligheten», noe ankemotparten har opplyst var svært viktig for familien. Det vises blant annet til at foretaksnavnet først ble registrert endret til ABG Invest 26. april 2012.

Overdragelsessummen på kr 1,- gir ikke et riktig bilde av hva som ble betalt for aksjene. ABG frafalt ved gjennomføringen av avtalen ytterligere krav mot Concentric Capital AS (CC), dødsboet og B. Sistnevnte fikk dessuten opsjon på kjøp av CC for kr 1,-, samtidig som avtalen åpnet for en oppjustering av kjøpesummen dersom «ABG skulle klare å realisere verdier (f eks ukjente investeringer tilhørende selskapet)». Etter de undersøkelser som ble foretatt av familiens hjelpere i tiden rett etter dødsfallet, finner lagmannsretten at det må ha fremstått som lite trolig at det skulle være ukjente verdier i selskapet. I så fall ville A sannsynligvis nevnt disse i forhandlingene med ABG. Knut Brundtland forklarte at bestemmelsen om justering ikke innebar at ABG ble forpliktet til å dele eventuelt overskudd med enken/dødsboet, som følge av at skatteposisjonen kunne utnyttes. Han ville imidlertid ikke ta stilling til hvorvidt boet/familien for øvrig ville få del i et overskudd som følge av utsatte skattefordel.

På den annen side kan det, i lys av omstendighetene rundt As død, ikke ha fremstått som helt usannsynlig at det at det forelå ytterligere forpliktelser i selskapet. Det bemerkes at aksjeoverdragelsesavtalen imidlertid ikke regulerer en slik situasjon.

Etter lagmannsrettens syn trekker disse forhold også dette i retning av at utnyttelsen av skatteposisjonen var det overveiende motivet, vet at skattefordelen var en aktivapost som partene i fellesskap skulle få fordelene av.

Den løsningen som ble valgt var dessuten den mest arbeidskrevende for ABG. Alle aktiva er fortsatt ikke realisert. Lagmannsretten kan vanskelig se at det var forutsetningen i november 2011 at ABG skulle bli sittende på verdiene i selskapet og «forvalte» disse, slik det nå er blitt. Lagmannsretten ser ikke bort fra at andre dekningsmåter enn kjøp av aksjene ville ha medført noe lavere dekning av ABGs fordring, men dette må ses i relasjon til risikoen ved at det kunne reises ytterligere krav mot Karma Kapital. En lavere dekning må også vurderes på bakgrunn av det arbeidet aksjekjøpet medførte for AGB, samt at realisering av aktiva og oppløsning av aksjeselskap lå utenfor konsernets virksomhet.

Det legges til grunn at ABGs overtakelse av aksjene i Karma Kapital skjedde på grunn av den akutte situasjonen som oppsto etter As plutselige død, og at ABG under normale omstendigheter ikke ville hatt interesse av å overta selskapet. Det fremgår av notatet fra finansdirektør Grøttum til konsernledelsen at utnyttelse av skattefordelen kan begrunnes med at ABG «ufrivillig har fått selskapet i vårt eie». Lagmannsretten kan ikke se at dette er noe avgjørende argument, og viser for øvrig til at fordringen kunne vært inndrevet på andre måter.

Etter en samlet vurdering er lagmannsretten kommet til skatteposisjonen i Karma Kapital var det overveiende motiv for ervervet av aksjene i selskapet. Det er ikke sannsynliggjort at andre motiv var så fremtredende at de kan oppveie den betydelige skattefordelen ABG fikk utsikt til å utnytte som følge av overtakelsen av aksjene i Karma Kapital.

Det er på denne bakgrunn ikke grunnlag for å oppheve ligningen for ABG Sundal Collier Invest AS for ligningsåret 2011.

Staten v/Skatt øst frifinnes.

Anken har ført frem, og Skatt øst har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine omkostninger fra motparten, da lagmannsretten ikke kan se at noen av unntakene i tredje ledd kan komme til anvendelse.

Advokat Eirik Jensen har fremlagt en omkostningsoppgave på 175 340 kroner, med tillegg av rettsgebyr på 23 220 kroner. Samlet krav er 198 560 kroner. Salærkravet utgjør 127 500 kroner, med tillegg av merverdiavgift, basert på 53,75 timers arbeid med saken. Det er i tillegg fremsatt krav om dekning av kontoromkostninger og utgifter til kopiering og innbinding. Lagmannsretten finner at omkostningene har vært nødvendige for å ivareta klientens interesser, jf. § 20-5 første ledd, og legger kravet til grunn for avgjørelsen.

Ankedomstolen skal legge sitt resultat til grunn når den avgjør spørsmålet om saksomkostninger for lavere instanser, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Dette innebærer at Skatt øst også har rett til å få dekket sine omkostninger for tingretten etter § 20-2 første ledd, da lagmannsretten heller ikke kan se at unntaket i tredje ledd kan komme til anvendelse for tingretten.

For tingretten fremla advokat Jensen en omkostningsoppgave på 208 921 kroner, hvorav salærkravet utgjorde 204 750 kroner og utlegg/omkostninger 4 171 kroner. Det fremgikk feilaktig at klienten hadde fradragsrett, noe som ble korrigert under ankeforhandlingen. Lagmannsretten finner at omkostningskravet på 261 151 kroner, inklusiv merverdiavgift, har vært nødvendig for å ivareta klientens interesser, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og legger omkostningskravet til grunn for avgjørelsen.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning:*

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler ABG Sundal Collier Invest AS til staten v/Skatt øst 198 560 - etthundrenittiåttetusenfemhundreogseksti - kroner innen to uker etter forkynnelse av dommen.*
- 3. I saksomkostninger for tingretten betaler ABG Sundal Collier Invest AS til staten v/Skatt øst 261 152 - tohundresekstientusenetthundreogfemtito - kroner innen to uker etter forkynnelse av dommen.*

# Tingrettsdommer

## SkN 15-071 Tilleggsskatt

**Lovstoff:** Ligningsloven § 10-2 og § 10-5.

**Oslo tingrett:** Dom av 17. april 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-101109

**Dommer:** Tingrettsdommer Per Fleisje.

**Parter:** Mons Holding AS (advokat Svein Erik Haaland) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om det skulle ilegges skjerpet tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger ved fremsatt krav på fradrag for tap på aksjer. Selskapet Mons Holding AS (MH) hadde en stor aksjepost i selskapet SeaBird Exploration Ltd (SB), som var hjemmehørende på Jomfruøyene. I forbindelse med at SB flyttet til Kypros, krevde MH fradrag for aksjetap på omtrent MNOK 82, fordi de i selvangivelsen la til grunn at aksjene i SB etter norsk skatterett ble ansett realisert ved flyttingen av SB fra Jomfruøyene til Kypros. Spørsmålet om hvorvidt selskapet var likvidert (og aksjene dermed realisert) var avhengig av selskapsrettslige vurderinger i to utenlandske jurisdiksjoner. Det normale ved flytting over landegrenser er at selskapet likvideres. I enkelte jurisdiksjoner kan imidlertid flytting skje uten likvidasjon, og Jomfruøyene og Kypros var slike jurisdiksjoner. Etter tingrettens syn ga MH et feilaktig bilde av at flyttingen førte til likvidasjon når de i selvangivelsen krevde fradrag og samtidig opplyste om at SB hadde informert aksjonærene om ny kostpris. Dette ga et feilaktig inntrykk av at også SB så på flyttingen som en likvidasjon. Etter tingrettens vurdering må det være aksjonæren som må avklare og eventuelt opplyse norske skattemyndigheter om at et flyttet utenlandsk selskap kan fortsette virksomheten i samme selskapsrettslige enhet i henhold til de utenlandske jurisdiksjonenes interne rett. Hvis aksjonæren ikke foretar noen slik avklaring, slik at faktum på dette punkt må anses usikkert, må denne usikkerheten synliggjøres for ligningsmyndighetene. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder tilleggsskatt for uriktige opplysninger i tilknytning til et fradragsskrav for tap på aksjer.

Mons Holding AS eide i 2009 ca 12 % av aksjene i SeaBird Exploration Ltd («SeaBird») som var hjemmehørende på British Virgin Islands («Jomfruøyene»). Selskapets eneaksjonær og styreformann er Mons B. Aarskog.

I 2009 flyttet SeaBird til Kypros. Mons Holdings aksjepost i SeaBird var på flyttetidspunktet verdt vesentlig mindre enn aksjepostens skattemessige inngangsverdi. Mons Holding mente at

flyttingen var en skattemessig realisasjon av aksjeposten og krevde derfor fradrag for tapet på kr 82.769.751. Mons Holding beregnet selv tapet ved å se på aksjens kurs den dagen SeaBird skiftet jurisdiksjon.

Skattemyndighetene nektet tapsfradrag, og fattet noe senere vedtak om å ilegge Mons Holding tilleggsskatt med 30 %. Etter klage fra selskapet avgjorde skatteklagenemnda at det også skulle svares skjerpet tilleggsskatt med 15 %. Den samlede tilleggsskatten på 45 % utgjorde ca kr 10.000.000.

Ved stevning av 13. juni 2014 gikk Mons Holding til søksmål mot Staten for å få kjent Skatteklagenemndas vedtak ugyldig.

Hovedforhandling ble avholdt 24. og 25. mars 2015.

**Mons Holding** har i korthet anført at selskapet ga ligningsmyndighetene de nødvendige opplysningene.

Ihvertfall fikk myndighetene tilstrekkelig opplysninger til at de kunne vurdere om de ville ta opp dette spørsmålet til nærmere vurdering. At opplysningene var tilstrekkelige, fremgår av at opplysningene konkret førte til at ligningsmyndighetene tok opp fradragsspørsmålet med Mons Holding under ligningsbehandlingen.

Hvis opplysningene ikke skulle anses som tilfredsstillende, utviste uansett ikke Mons Holding grov uaktsomhet med hensyn til opplysningene. Skatteklagenemnda synes i hovedsak å ha vurdert om det var uaktsomt å kreve tapsfradrag, men det er en irrelevant problemstilling.

Uansett er det ikke bevist utover rimelig tvil at opplysningssvikten skyldes grov uaktsomhet.

Mons Holding har nedlagt slik påstand:

1. Prinsipalt: Ligningen av Mons Holding AS for 2009 oppheves. Ved ny ligning skal det legges til grunn at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt ikke er oppfylt.
2. Subsidiært: Ligningen av Mons Holding AS for 2009 oppheves. Ved ny ligning skal det legges til grunn at vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt ikke er oppfylt.
3. I begge tilfeller: Mons Holding AS tilkjennes sakens omkostninger.

**Staten v/Skatt øst** har i korthet anført at Mons Holding visste at SeaBird ikke ble likvidert ved flytting til Kypros. SeaBirds rådgivere hadde konkludert med at flytting ikke medførte noen realisasjon av aksjene.

Opplysningene fra Mons Holding ga ikke ligningsmyndighetene noen oppfordring til å foreta nærmere undersøkelser. Opplysningene om flytting og ny kostpris tilsa at aksjene var realisert, slik de blir hvis et norsk selskap flytter utenlands. Spørsmålet om hvorvidt selskapet var likvidert avhang av selskapsrettslige vurderinger i to utenlandske jurisdiksjoner. Dette var Mons Holding nærmest til å undersøke. Det normale ved flytting over landegrensenser er at selskapet likvideres - slik som ved flytting fra Norge. I enkelte jurisdiksjoner kan imidlertid flytting skje uten likvidasjon, og Mons Holding visste at Jomfruøyene og Kypros var slike jurisdiksjoner.

Opplysningssvikten var forsettlig, eller i det minste grovt uaktsom. Og dette er bevist utover rimelig tvil.

Det er også bevist utover rimelig tvil at Mons Holding burde forstått at de ville oppnå en skattefordel hvis de fremlagte opplysningene ble lagt til grunn.

Staten har nedlagt slik påstand:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger.

### **Rettens vurdering:**

Etter ligningsloven § 10-2 skal det ilegges tilleggsskatt når skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» hvis denne svikten «kunne ha ført til skattemessige fordeler».

Etter rettens vurdering ga Mons Holding både uriktige og ufullstendige opplysninger om realisasjonen av aksjene.

I selvangivelsen for 2009 førte Mons Holding opp et større fradrag i næringsoppgavens post 633, som har forteksten: «Regnskapsmessig tap ved realisasjon av aksjer og andre verdipapirer». I et vedlegg til selvangivelsen ble følgende opplyst om hoveddelen av fradraget:

*«Det er gjort fradrag for kr 82 769 751 vedr tap oppstått ifm at Seabird Exploration Limited flyttet fra Virgin Island til Cypros. Den nye kostprisen på aksjene er oppgitt fra selskapet med dato 21.12.2009.»*

Det var uriktig at aksjene hadde fått en ny kostpris og det var uriktig at Mons Holding hadde fått opplysninger om den nye kostprisen fra SeaBird. Det var videre uriktig at aksjene var «realisert».

Da ligningsmyndighetene ba om ytterligere informasjon, opplyste Mons Holding at aksjekursen var satt til «closing price», hvilket indikerte at aksjene hadde vært gjenstand for en transaksjon og et oppgjør. Dette var også feil. Det skjedde ingen transaksjon som involverte aksjonærene.

Å kreve fradrag på grunn av misforståelser om innholdet i norsk skatterett, medfører ikke tilleggsskatt. Ligningsmyndighetene har et selvstendig ansvar for å anvende norske skatteregler riktig. Selve kravet om fradragsrett for aksjetapet kan således ikke utløse tilleggsskatt.

Mons Holding opplyste imidlertid at selskapet hadde flyttet og at aksjene hadde fått ny kostpris, og krevde fradrag for tap ved realisasjon i forbindelse med flyttingen. Samlet indikerte dette at aksjene var realisert etter skatteloven § 9-4, slik de blir når et norsk selskap flytter utenlands. Selv om SeaBird ble handlet på Oslo Børs var det ikke et norsk selskap, men et selskap hjemmehørende på Jomfruøyene, slik det også ble opplyst i vedlegget til selvangivelsen. Det er klarlagt at når SeaBird flyttet fra Jomfruøyene og til Kypros, så utløste ikke denne flyttingen noen realisasjon av aksjene. Selskapet kunne, i motsetning til et norsk selskap, flytte uten å bli

likvidert. Dette er en faktumopplysning som skattyter er ansvarlig for at blir meddelt ligningsmyndighetene.

Etter rettens vurdering kan ikke enhver uriktig opplysning være tilstrekkelig til å utløse tilleggsskatt. Om opplysningssvikten er tilstrekkelig må avgjøres ved en samlet vurdering hvor det må vurderes hvilke andre opplysninger som ble gitt og hvilke som ikke ble gitt. Spørsmålet har derfor nær sammenheng med vurderingen av om det er gitt ufullstendige opplysninger.

I Rt-1992-1588 (Loffland) er det lagt til grunn at skattyteren har gitt tilstrekkelige opplysninger hvis:

*«skattyteren har gitt alle opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige ... »*

De opplysningene Mons Holding ga i bilaget til selvangivelsen ga ingen konkret informasjon som skulle tilsi at skattemyndighetene burde undersøke nærmere om flyttingen til Kypros virkelig innebar en likvidasjon/realisasjon av aksjene. Hvis en opplysning om at det har skjedd en flytting mellom to fremmede jurisdiksjoner, skal være nok til å oppfylle opplysningsplikten, vil det innebære at ligningsmyndighetene pålegges å undersøke enhver flytting mellom ulike jurisdiksjoner for selv å avklare om den utløser likvidasjon av selskapet og realisasjon av aksjene.

Etter rettens vurdering må det være aksjonæren som må avklare og eventuelt opplyse norske skattemyndigheter om at et flyttet utenlandsk selskap kan fortsette virksomheten i samme selskapsrettslige enhet i henhold til de utenlandske jurisdiksjonenes interne rett. Hvis aksjonæren ikke foretar noen slik avklaring slik et faktum på dette punkt må anses usikkert, må denne usikkerheten synliggjøres for ligningsmyndighetene.

Ved å opplyse om flyttingen, kreve fradrag og opplyse at selskapet hadde informert aksjonærene om ny kostpris, presenterte i stedet Mons Holding et bilde av at flyttingen naturlig førte til likvidasjon/realisasjon av de gamle aksjene, og at det også var slik SeaBird selv så på saken. Etter rettens vurdering ga ikke dette ligningsmyndighetene den nødvendige oppfordring til selv å vurdere fradragskravet nærmere. Mons Holding har ikke da oppfylt sin opplysningsplikt.

At skattemyndighetene likevel valgte å undersøke saken, visstnok som ledd i en intern kontrollrunde, innebærer ikke at Mons Holdings opplysninger tiftedsstilte lovens objektive vilkår. Det avgjørende er at de uriktige og ufullstendige opplysningene «kunne ha ført til skattemessige fordeler».

Det er også rettens vurdering at skatteklagenemnda ikke har gjort feil ved å ta hensyn til selve fradragskravet i sin vurdering av om faktumopplysningene var riktige. Fremsettelsen av fradragskravet vil ha medvirket til at ligningsmyndighetene tolket opplysningen om flytting som at den hadde de vanlige virkninger ved flytting til annen jurisdiksjon. Da blir også fremsettelsen av fradragskravet et relevant moment i totalvurderingen.

Etter rettens vurdering er det ikke tvilsomt at de ufullstendige og uriktige opplysningene kunne ført til skattemessige fordeler for Mons Holding.

Vilkårene er derfor oppfylt for å ilegge Mons Holding ordinær tilleggsskatt på 30%, jf ligningsloven 10-2 første ledd.

For at skjerpet tilleggsskatt skal kunne ilegges, må Mons Holding ha utvist forsett eller grov uaktsomhet med hensyn til opplysningssvikten, jf ligningsloven § 10-5 første ledd. Det følger av samme bestemmelse at selskapet også må ha utvist simpel uaktsomhet med hensyn til at opplysningssvikten kunne gi selskapet skattemessige fordeler, hvilket retten kommer tilbake til nedenfor.

Etter det retten forstår var styreleder Aarskog kjent med at flyttingen av selskapet førte til at selskapet kom inn i det området hvor EUs «fritaksmetode» ble anvendt, fordi Kypros var en del av dette området. Aarskog la til grunn at fritaksmetoden ville gi både selskapet og aksjonærene store skattefordeler. Han trodde derfor at innflytting i fritaksområdet måtte innebære en realisasjon av aksjene med beskatning av akkumulert gevinst og fradrag for eventuelt tap.

Aarskog forstod at det ikke var opplagt at flyttingen kunne føre til realisasjon av aksjene og rett til tapsfradrag. Han snakket derfor med revisor om spørsmålet, men hun hadde ingen kunnskaper om flytting av utenlandske selskaper. Revisor forklarte i retten at hun og Aarskog var usikre på fradragsretten. Aarskog forklarte at han forstod revisor slik at hun ikke uten videre ville legge til grunn den nye kostprisen som han opplyste henne om. Han forstod henne også slik at hun ville sjekke kostprisen med selskapet, men han fulgte ikke opp om det ble gjort. Revisor kontaktet ikke selskapet og gjorde ingen nærmere undersøkelser.

Aarskog forklarte at heller ikke han var i kontakt med SeaBird om spørsmålet. Det er på det rene at Mons Holding heller ikke på annen måte mottok noen informasjon fra selskapet som skulle tilsi at aksjene i SeaBird ble realisert ved flyttingen.

Flyttingen av SeaBird ble avgjort på selskapets generalforsamling og det ble sendt ut en innkalling til generalforsamlingen som inneholdt opplysninger som talte mot at aksjene ble realisert. Det fremgikk at flyttingen innebar «continuity of the legal entity» og at «the re-domiciliation is not considered to be a realisation of assets in relation to taxes». Det kan være noe tvilsomt om uttalelsen er, eller var ment å være, direkte avgjørende for norske aksjonærs skatteposisjon - selv om den jevne leser nok ville legge det til grunn. Formuleringene trakk imidlertid uansett i retning av at flyttingen ikke førte til realisasjon av aksjene for noen aksjonærer.

Det er ubestridt at Mons Holding mottok den ovennevnte innkallingen. Aarskog antar at han neppe leste den relativt omfattende innkallingen til generalforsamlingen, og at han ihvertfall ikke kan ha forstått det som stod der.

Mons Holding drev en betydelig investeringsvirksomhet med verdier på over én milliard kroner og det må derfor kunne stilles visse krav til virksomhetsutøvelsen. Kravet til aktsomhet skjerpes ved at investeringen i SeaBird var på nærmere trehundremillioner kroner og ved at Mons Holding

var SeaBirds tredje største aksjonær. Det mulige tapsfradragets størrelse på kr 82 millioner tilsa også en grundig vurdering.

Selv om styreformannen forstod at det var noe usikkert om Mons Holding hadde krav på tapsfradraget, anfører Aarskog at han ikke leste den informasjonen om flyttingen som SeaBird sendte aksjonærene. Aarskog opplyser også at han ikke rådførte seg med noen som hadde kunnskaper om spørsmålet.

Etter rettens vurdering måtte Mons Holding i det minste kontaktet SeaBird om spørsmålet - ikke bare handlet på grunnlag av Aarskogs personlige antakelse. SeaBird hadde innhentet en legal opinion som gjorde det klart at flyttingen ikke innebar noen realisasjon av aksjer etter norsk skatterett. Det har formodningen mot seg at SeaBird innhentet en vurdering av de norske aksjonærenes rettsstilling uten å meddele hovedkonklusjonen til sine aller største aksjonærer, men dette er ikke søkt bevist. Uansett ville Mons Holding blitt informert om innholdet i vurderingene hvis Aarskog hadde kontaktet SeaBird.

Etter rettens vurdering har Mons Holding opptrådt grovt uaktsomt ved å presentere flyttingen som om den førte til en realisasjon av aksjene ved å oppgi at de hadde fått en ny kostpris, uten å lese den tilsendte informasjonen og uten å innhente juridiske råd eller kontakte SeaBird om spørsmålet. Etter rettens vurdering er dette bevist utover rimelig tvil.

Etter rettens vurdering forstod Mons Holding at de opplysningene som ble gitt ville være avgjørende for om selskapet fikk en betydelig skattebesparelse, og det er ikke tvilsomt at han ihvertfall kan bebreides for uaktsomhet hvis han holdt seg uvitende om dette, ligningsloven § 10-5 første ledd.

Etter rettens vurdering hadde derfor skatteklagenemnda grunnlag for å ilegge Mons Holding skjerpet tilleggsskatt, jf ligningsloven § 10-5.

Staten blir etter dette å frifinne.

Staten har vunnet saken og har krav på dekning av sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd jf § 20-5. Unntaksbestemmelsene i § 20-2 får ikke anvendelse. Advokat Skogseth Berg har fremlagt en omkostningsavgjørelse på kr 109.719, hvorav kr 87.775 er salær og resten merverdiavgift. Det har ikke fremkommet bemerkninger til oppgaven og retten legger til grunn at de oppgitt kostnadene har vært nødvendige. Mons Holding dømmes etter dette til å erstatte Staten sakskostnader med kr 109.719.

*Slutning:*

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. Mons Holding AS skal i sakskostnader betale til Staten v/Skatt øst 109.719 - etthundreognitusenstyvhundreognitten - kroner innen 2 uker fra dommens forkynnelser.*

## SkN 15-072 Summarisk fellesoppgjør

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-5 nr. 8.

**Oslo tingrett:** Dom av 12. mai 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-137274

**Dommer:** Tingrettsdommer Jon Østensvig.

**Parter:** Malermesterfirmaet A AS (advokat Tom Olav Risa) mot Skatt Øst (advokat Trine Christin Riiber).

**Sammendrag:** Saken gjaldt blant annet spørsmålet om vilkårene for summarisk fellesoppgjør var oppfylt. Tingretten la etter en konkret bevisvurdering til grunn at det i et nettverk hadde foregått fiktiv fakturering fra «underentreprenører» til Malermesterfirmaet A AS. Tingretten fant at vilkårene for summarisk fellesoppgjør var oppfylt. Dette innebar at Malermesterfirmaet A AS ble ansvarlig for manglende skattetrekk og arbeidsgiveravgift, samt tilleggsavgift. Videre ble avgiftsmyndighetenes tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift opprettholdt. Staten ble således frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av ett vedtak i Skatteklagenemnda om summarisk fellesoppgjør av arbeidsgiveravgift og skattetrekk og tilleggsavgift for unndratt arbeidsgiveravgift m.v, og ett vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift om tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift og tilleggsavgift. Begge vedtakene er basert på at det har foregått fiktiv fakturering av håndverkertjenester.

### Sakens bakgrunn

B er styreleder og daglig leder i Malermesterfirmaet A AS (A AS). B eier 18 % av aksjene, mens C direkte eller indirekte eier 82 % av aksjene og er styremedlem. A AS ble stiftet i 1979 og ble registrert i merverdiavgiftsregisteret fra fjerde termin 1979. Det ble registrert i Enhetsregisteret den 19. februar 1995, med formålskoden malerarbeid. Det er opplyst at selskapet også utfører andre typer håndverkerarbeid som snekring, gulvlegging og flislegging. A AS tilbyr også totalentrepriser, og knytter da til seg andre typer håndverkere som elektrikere og rørleggere. Oppdragene gjelder rehabilitering og ikke nybygg. Kundene er stort sett i Oslo-området.

Ifølge regnskapene hadde A AS i årene 2007, 2008 og 2009 avgiftspliktig omsetning på henholdsvis 27,3 millioner, 40,4 millioner og 44,8 millioner kroner. Lønnskostnadene var på mellom 6 og 7 millioner kroner disse årene, mens kostnadene til fremmedtjenester var på henholdsvis 7,4 millioner, 14,8 millioner og 21,6 millioner kroner. A AS ble lignet basert på de oppgitte tallene. Skattekontoret gjennomførte bokettersyn fra mai 2010 og ut 2011. Bokettersynsrapporten forelå den 13. februar 2012.

Basert på rapporten og etterfølgende opplysninger, traff skattekontoret den 29. mai 2013 vedtak om endring av merverdiavgift og ligning for 2007, 2008 og 2009. A AS påklaget vedtaket, men fikk ikke medhold i vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift den 17. februar 2014 og i vedtak fra Skatteklagenemnda den 11. mars 2014.

Både i skattekontorets vedtak og i klagevedtakene ble det lagt til grunn at mer enn 130 fradragsførte fakturaer for fremmedtjenester fra fire foretak var fiktive, og at det som ble betalt til påståtte underentreprenører ble tatt ut kontant og at A AS beholdt kontroll over pengestrømmen. Skattekontoret klassifiserte beløpet som utbytte til selskapets aksjonærer, mens Skatteklagenemnda konkluderte med at dette var benyttet til uregistrerte lønnsutbetalinger og at det var grunnlag for summarisk felles oppgjør i medhold av ligningsloven § 9-5 nr. 8.

De to klagevedtakene innebar for A AS kort sagt følgende:

- Tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift med 678 136 kroner (2007), 415 275 kroner (2008) og 108 112 kroner (2009)
- Tilleggsavgift jf. merverdiavgiftsloven § 21-3 på 240 306 kroner
- Ansvar for skattetrekk av lønnsutbetaling i summarisk fellesoppgjør på 1 643 217 kroner (2007), 1 006 269 kroner (2008) og 261 971 kroner (2009)
- Krav på arbeidsgiveravgift ved summarisk fellesoppgjør på 661 982 kroner (2007), 405 382 kroner (2008) og 105 537 kroner (2009)
- Tilleggsavgift jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd jf. ligningsloven, på 30 % av unndratt arbeidsgiveravgift

Klagevedtakene innebar for øvrig at fradraget for utgiftene til fremmedtjenester (fakturaene) ble reversert, mens det ble gitt fradrag for de antatte lønnskostnadene.

Skattekontorets vedtak og klagevedtakene var basert på at alle fakturaene fra de fire foretakene D, Entreprenør og Malerfirma E, Multimal F og All Fix Vedlikehold i 2007, 2008 og 2009, var fiktive, i den forstand at disse foretakene ikke hadde drevet næringsvirksomhet og ikke levert tjenestene til A AS. Skatteklagenemnda la videre til grunn at A AS' betaling av fakturaene i stor grad ble brukt til betaling av ikke registrert arbeidskraft som hadde blitt tilført A AS, og som A AS derfor hadde ansvaret for med tanke på skattetrekk og arbeidsgiveravgift.

Oslo tingrett mottok stevning fra A AS den 27. august 2014 med påstand om at det summariske fellesoppgjøret og skattekontorets endringsvedtak av 29. mai 2013 skulle oppheves. I tilsvarende mottatt den 13. oktober 2014 påstod staten ved Skatt øst seg frifunnet. A AS sin påstand er senere korrigert til å gjelde opphevelse av klagenemndenes vedtak. Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tinghus den 14. og 15. april 2015. For saksøker møtte styrets leder B, som forklarte seg. I tillegg forklarte ni vitner seg, og dokumenter ble lest opp og vist til slik det er angitt i rettsboken.

### **Malermesterfirmaet A AS' påstand og påstandsgrunnlag**

#### **A AS nedla slik påstand:**

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11. mars 2014 for 2007, 2008 og 2009 for Malermesterfirmaet A AS, oppheves.
2. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak av 17. feb. 2014 for 2007, 2008 og 2009 for Malermesterfirmaet A AS, oppheves.
3. Staten ved Skatt Øst betaler sakskostnader til Malermesterfirmaet A AS.

**A AS anførte i hovedsak:**

**Skatteklagenemndas vedtak**

Vilkårene for å foreta summarisk fellesoppgjør er ikke oppfylt, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8

De fire underentreprenørene har drevet reell næringsvirksomhet og levert og fakturert tjenester til A AS. Vedtaket innebærer at staten holder A AS ansvarlig for skatter som er unndratt av andre næringsdrivende. A AS er ført bak lyset av underentreprenørene, og A AS har blitt utnyttet av disse i forbindelse med deres unndragelse av skatt og avgift.

Bevisførselen knyttet til alle fire underentreprenører bekrefter realiteten. Det er blant annet vist til:

- Resultatansvaret var hos den enkelte underentreprenøren, jf. blant annet forklaring fra vitnet G. Det økonomiske ansvaret var hos underentreprenørene. A AS ville bare akseptere faktura fra dem innenfor det avtalte oppdragets rammer.
- Arbeidet ble ledet av underentreprenørene eller deres folk - i mange tilfeller H eller I, jf. blant annet Bs, vitnet Js og vitnet Gs forklaringer. A AS ga bare videre arbeidsbeskrivelsen og hadde kanskje et oppstartmøte på byggeplassen.
- Det var ingen sammenblanding mellom underentreprenørenes folk og A AS sine ansatte. Hvem og hvor mange som konkret arbeidet for underentreprenørene hadde ikke A AS noe med.
- A AS holdt malingen på grunn av en leverandøravtale, men transport, verktøy osv. var underentreprenørenes ansvar.
- Fremlagte fakturaer og timelister, kopier av pristilbud m.v. viser tilknytning mellom det enkelte arbeidsstedet, navngitte personer som har arbeidet, og arbeidet som er fakturert. At det mangler en del timelister, er naturlig fordi mye arbeid var på fastpris. De fremlagte timelistene er reelle. A AS var for øvrig ikke opptatt av timelistene, men av at arbeidet ble utført til en pris som var forsvarlig med tanke på den prisen A AS hadde avtalt med kunden.
- Påtegninger på flere oppdragsbekreftelser, viser at det ble avtalt reelle underentrepriser, selv om ingen formelle kontrakter foreligger.
- Sparsom dokumentert kontakt mellom underentreprenører og A AS skyldes at e-post ikke ble brukt, og at det er var lite behov for kommunikasjon om disse oppdragene. I etterkant har det også vist seg at underentreprenørene driver svart og de har av den grunn heller ikke ønsket å etterlate spor.
- Det var mange avgrensede oppdrag over hele byen, som samlet gikk over lengre tid. Det var altså ikke et mer udefinert arbeidsbehov hos A AS som underentreprenørene og deres folk dekket.
- At det er mye arbeid på fastpris, tyder på at dette var entrepriseforhold.
- Formelle feil og andre forhold ved fakturaene tyder ikke på at dette var fiktivt.
- Det må legges til grunn at underentreprenørene hadde forretningsadresser.
- Underentreprenørene drev aktivitet med sikte på økonomisk overskudd.
- A AS avklarte bruk av underentreprenører med sine kunder.

Det er faktisk utført arbeid i samsvar med det A AS har blitt fakturert for. Det er ikke bevismessig dekning for at dette ikke er utført av underentreprenørene som selvstendige

virksomheter. At disse for sin del har opptrådt i strid med reglene, endrer ikke dette, og er en sak mellom myndighetene og den enkelte underentreprenøren.

Uansett er det ikke grunnlag for å påføre A AS ansvar som arbeidsgiver for skatt og arbeidsgiveravgift. Det er ikke tilstrekkelig at oppdragstakere har tilført A AS arbeidsytelser, fordi det ikke er bevist at A AS har hatt et administrativt og resultatmessig ansvar for deres arbeidsytelser. A AS har betalt for et arbeidsresultat, ikke en arbeidsytelse. A AS verken hadde eller burde hatt kunnskap om underentreprenørenes unnlatte registrering av eventuelle ansatte eller oppdragstakere hos seg, eller om deres unnlatte innbetaling av avgifter og skatter. A AS innhentet så mye informasjon om underentreprenørene som det var rimelig mulighet for. De forhold vedrørende disse som Skatt øst har avdekket, hadde ikke A AS mulighet til å undersøke. Det er derfor ordinær fradragsrett for fakturaene. Det er ikke grunnlag for å anse underentreprenørene, eller deres ansatte eller egne underentreprenører, som ansatte i A AS.

Det følger av dette at det heller ikke er grunnlag for tilleggsavgift, jf. folketrygdloven 24-3 tredje ledd. Dersom summarisk fellesoppgjør for øvrig opprettholdes av retten, anføres det ikke å foreligge annet grunnlag for å sette til side tilleggsavgiften.

#### **Vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift**

Det følger av det ovennevnte at det ikke er grunnlag for tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift eller tilleggsavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 18-1 og § 21-3. De fire underentreprenørene har levert og fakturert reelle fremmedtjenester. De har overfor A AS fremstått som ordinære underentreprenører som har utført ordinære oppdrag som selvstendige oppdragstakere. A AS var uansett i aktsom god tro om disse forholdene. Retten til fradrag følger av merverdiavgiftsloven § 8-1. Dersom klagevedtaket vedrørende tilbakeføring står seg, anføres ikke annet grunnlag for å sette til side tilleggsavgiften.

#### **Staten ved Skatt øst sin påstand og påstandsgrunnlag**

##### **Staten ved Skatt øst nedla slik påstand:**

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

##### **Statens påstandsgrunnlag**

De to klagevedtakene er basert på korrekt faktisk og rettslig grunnlag og er ikke ugyldige.

Fakturaene fra de fire aktuelle underentreprenørene i 2007 - 2009 gjelder ikke arbeid som er utført av disse som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, slik de gir uttrykk for, slik at fakturaene er fiktive. Det bestrides ikke at det er utført og betalt arbeid for A AS, men dette er utført av arbeidskraft som på annen måte er tilført selskapet.

Bevisbyrden for at det foreligger kjøp av reelle entreprisetjenester påhviler A AS, og det gjelder ordinære beviskrav om alminnelig sannsynlighetsovervekt.

En rekke faktiske forhold viser at det ikke har skjedd reell omsetning av merverdiavgiftspliktige tjenester fra de fire foretakene til A AS, og at faktureringen dermed var fiktiv:

- I hele eller deler av den tiden de har fakturert, har det enkelte foretaket ikke vært registrert i merverdiavgiftsregisteret, vært konkurs m.v.
- Foretakene har ikke hatt registrerte ansatte.
- Det er ikke dekning for at foretakene har hatt uregistrerte ansatte eller egne underentreprenører - de få fremlagte timelistene og kopier av pristilbud skaper ingen tilknytning mellom fakturaene og utført arbeid.
- Deler av fakturabeløpene har blitt betalt kontant fra A AS' side
- Mesteparten av betalingen fra A AS over bank har like etter blitt tatt ut kontant.
- Foretakene har ikke levert regnskap og det er ikke spor av ordinære driftsutgifter på bankkonti.
- Det er en påfallende mangel på kontrakter eller annen dokumentasjon som viser kontakt mellom A AS og foretakene, i motsetning til hva som er situasjonen for andre underleverandører.
- Særlig under bokettersynet og også senere har A AS kunnet gi lite informasjon om foretakene, hvem som skal ha arbeidet og på hvilke steder m.v., noe som er påfallende i lys at det svært høye antallet timer som skal være arbeidet.
- A AS' kunder kjenner i liten grad til foretakene.
- Innehaverne av foretakene dels benekter og gir dels svært lite troverdige opplysninger om arbeid utført for A AS.
- Det er påfallende at tre av de fire foretakene hevdes å ha benyttet samme kontaktperson overfor A AS, uavhengig av hvem som har fakturert. Denne personen (H) ga lite troverdige opplysninger om disse forholdene.
- Fakturaene fra samme foretak inneholder påfallende ulikheter og skrivefeil, noe som gjør det lite trolig at de reelt sett er utstedt fra vedkommende foretak.
- Fakturaene gir delvis svært mangelfulle opplysninger om utført arbeid, og det mangler i stor grad timelister, noe som taler for at tjenesten ikke reelt sett er levert fra foretakene.
- To av innehaverne av foretakene er tidligere dømt for straffbare forhold knyttet til fiktiv fakturering, og én har erkjent fiktiv fakturering i en annen sak.

Arbeidet som er gjort og som A AS har betalt for, er ikke utført av foretakene, og det har ikke skjedd omsetning av merverdipliktige tjenester slik fakturaene gir uttrykk for. Fakturaene er fiktive.

Vilkårene for summarisk fellesoppgjør er oppfylt, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8. Personene som har utført arbeid for A AS må i skattelovgivningens forstand betraktes som ansatte eller selvstendige oppdragstakere hos A AS og de har mottatt lønn for arbeidet, og A AS har derfor forsømt oppgaveplikten. Det er nær sammenheng mellom ligningsloven § 9-5 nr. 8 og oppgave- og trekkplikten i ligningsloven § 5-2, skattebetalingsloven § 5-4 og § 5-6 og folketrygdloven § 23-2, jf. også arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven § 4-1 nr. 1 bokstav c. Det avgjørende er ikke hva A AS antok, men objektivt vurdert hva en normalt aktsom person burde ha forstått med tanke på oppgave- og trekkplikt. Når det gjelder A AS' subjektive forhold, vises det til de faktiske forholdene knyttet til foretakene og faktureringen. Det er også uforholdsmessig byrdefullt å gjennomføre endringsaker for lønnsinntakene.

Siden ytelsene ikke er levert av næringsdrivende underleverandør til A AS, må de som har arbeidet enten anses som ansatte eller selvstendige oppdragstakere, slik at oppgaveplikt for A AS forelå. Det gjelder da ikke ytterligere vilkår, slik det ble antatt i avgjørelsen i LB-2014-66489. Uansett foreligger det i denne saken en rekke momenter som tilsier at A AS hadde rollen som arbeidsgiver. Fradraget for utgifter til fremmedtjenester er reversert, og A AS gis i stedet fradrag for antatte lønnskostnader.

Det er grunnlag for tilleggsavgift for unndratt arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd jf. ligningsloven § 10-2 flg. Dette er ikke bestridt på selvstendig grunnlag av A AS.

Siden faktureringen var fiktiv, var det ikke grunnlag for fradrag for inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1 og § 1-3 og § 3-1. Fradraget må derfor tilbakeføres, jf. merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b. På dette punkt er det uten betydning om B opptrådte uaktsomt, men uansett forelå det uaktsomhet her, jf. ovenfor.

Det er grunnlag for tilleggsavgift på 20 %, jf. merverdiavgiftsloven § 21-3. Dette er ikke bestridt på selvstendig grunnlag av A AS.

## **Rettens vurdering**

### **Noen utgangspunkter**

Ved vurderingen av gyldigheten av klagevedtakene er et sentralt faktisk spørsmål om de fire foretakene D, Entreprenør og Malerfirma E, Multimal F og All Fix Vedlikehold i de aktuelle tidsrommene drev reell næringsvirksomhet og som ledd i dette leverte slike tjenester til A AS som fakturaene gir uttrykk for. Spørsmålet er altså om betalingen av fakturaene i realiteten var for underentreprise-tjenester som ble levert fra disse foretakene, eller om betalingen ble brukt til betaling av arbeidskraft som A AS ble tilført på annen måte, slik at fakturaene er fiktive.

Dersom faktureringen var fiktiv, reiser saken spørsmål om hvilke konsekvenser det får, i form av tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift m.v. som er foretatt i vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift, og i form av summarisk fellesoppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift m.v. som er foretatt i Skatteklagenemndas vedtak.

### **Reelle leveranser av tjenester eller fiktiv fakturering?**

Ved vurderingen av om det i realiteten er levert og betalt for tjenester fra de fire foretakene, legger retten til grunn det faktiske forholdet som etter en samlet vurdering av bevisene fremstår som mest sannsynlig. Retten mener at det ikke gjelder et skjerpet beviskrav om dette, og viser blant annet til uttalelser i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 100, i Rt-2001-187 side 192, i Borgarting lagmannsretts dom den 26. januar 2015 (LB-2014-66489) og i Eidsivating lagmannsretts dom den 20. juni 2013 (LE-2013-19153). Som retten kommer tilbake til, er det i denne saken uansett bevist med klar overvekt av sannsynlighet at det ikke ble levert tjenester i reelle underentrepriseforhold og at fakturaene derfor var fiktive.

Retten mener at bevisbyrden for realiteten i entrepriseforholdene påhviler A AS. Dette har sammenheng med at det i skatte- og avgiftslovgivningens system er skattyteren som har risikoen for at de opplysningene som han oppgir til myndighetene er korrekte og fullstendige og kan dokumenteres ved nærmere undersøkelser. Også på dette punkt viser retten til uttalelsene i

Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 100, i Rt-2001-187 side 192-193 og til lagmannsrettens dom i sak LB-2014-66489.

I bevisvurderingen mener retten videre at det må legges stor vekt på de mest mulig begivenhetsnære bevisene. Det kan være grunn til å legge mindre vekt på etterfølgende forklaringer som blir avgitt av personer med tilknytning til partene, og etter omstendighetene også på andre typer bevis som er fremskaffet på et senere tidspunkt enn det var grunn til å forvente. I denne saken innebærer dette at det må legges betydelig vekt på forklaringer og dokumentasjon som fremkom i det tidsrommet bokettersynet foregikk i 2010 og 2011, mens det kan være grunnlag for skepsis når det gjelder bevisverdien av forklaringer og dokumentasjon som har fremkommet etter dette. Retten peker i denne sammenheng på at A AS under bokettersynet gjentatte ganger ble bedt om å fremlegge relevant dokumentasjon. Likevel ble en god del dokumentasjon som nå er påberopt - slik som enkelte timelister og pristilbud med påtegninger - først fremlagt høsten 2013 i forbindelse med klagebehandlingen, uten at det kan ses å ha vært rimelig grunnlag for denne forsinkelsen. Rettens inntrykk er for øvrig at A AS var lite samarbeidsvillig når det gjaldt å gi tilgang til elektroniske dokumenter, og at det er noe uklart om er gitt tilgang til alt som kan være relevant, jf. bokettersynsrapporten punkt 1.

Etter en samlet vurdering av bevisførselen mener retten at det er klar overvekt av sannsynlighet for at de fire foretakene ikke drev næringsvirksomhet og ikke leverte tjenester til A AS slik fakturaene gir uttrykk for. Den enkelte fakturaen representerte dermed ikke et krav om betaling som var knyttet til omsetning fra det enkelte foretaket til A AS. Bevisvurderingen i denne saken bygger på en rekke ulike bevismomenter angående de ulike foretakene og faktureringen. Bevismomentene har hver for seg ulik bevisstyrke, men vurdert i sammenheng mener retten at det ikke er rimelig tvil om konklusjonen.

Retten tar utgangspunkt i at A AS har fradragsført betydelige kostnader til fremmedtjenester fra de fire foretakene. Fratrullet merverdiavgift er det for disse foretakene fradragsført ca. 2,7 millioner kroner i 2007, ca. 1,6 millioner kroner i 2008 og ca. 430 000 kroner i 2009. Fakturaene gir altså uttrykk for at A AS har fått levert et stort antall arbeidstimer. Det skulle da være grunn til å forvente at disse foretakene viser ordinære tegn på næringsvirksomhet i den aktuelle perioden. Etter bevisførselen i denne saken kan det imidlertid ikke legges til grunn at noen av disse foretakene har drevet næringsvirksomhet i de aktuelle tidsrommene eller at de reelt sett har levert de fakturerte tjenestene til A AS.

Retten mener at de faktiske forholdene som er beskrevet i bokettersynsrapporten, som sammen med en del tilleggsopplysninger i stor grad ligger til grunn for klagevedtakene, i hovedsak også må legges til grunn for rettens vurdering. Det kan ikke ses at det i bevisførselen har fremkommet opplysninger som svekker bevisverdien av dette. Retten peker i det følgende på de sentrale faktiske forholdene knyttet til hvert av foretakene, som har vært avgjørende for rettens vurdering.

Når det gjelder D, dreier det seg om 17 fakturaer i 2007 på til sammen 1 443 000 kroner og 32 fakturaer i 2008 på til sammen 1 251 625 kroner. Hvis det - som i mange av fakturaene - legges til grunn en timepris på 200 kroner, skal foretaket ha levert 5 772 arbeidstimer i 2007 og 5 006 timer i 2008. En rekke forhold tilsier imidlertid at fakturaene ikke gir uttrykk for de reelle forhold:

D var ikke registrert i merverdiavgiftsregisteret fra andre termin i 2008, selv om en del av fakturaene var utstedt etter dette. Foretaket hadde heller ikke registrerte ansatte, og har ikke levert regnskaper, selvangivelser m.v. A AS' betaling har stort sett skjedd til foretakets bankkonto, men en del har blitt betalt kontant. Uansett har innskutte beløp like etter betaling - fratrasket om lag 10 % - blitt tatt ut fra kontoen. Kontoen viser for øvrig ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterte kostnader hos foretaket, slik som drivstoff, rekvisita og utstyr, utgifter til bompenger m.v. Selv om foretaket hadde drevet sin virksomhet med uregistret arbeidskraft, mener retten at det måtte det forventes å se en del slike spor dersom det virkelig foregikk næringsvirksomhet.

Fakturaene har påfallende utforming og innhold. De mangler en logo for foretaket, underskriftene kan tyde på at ulike personer har undertegnet med samme navn, og det er ikke inntatt telefonnummer til foretaket. Det gis i svært liten grad informasjon om hva slags arbeid som er utført, når det er utført og av hvem. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere, noe som retten mener er påfallende, selv om partene hadde avtalt fast pris. Med ett unntak inneholder fakturaene heller ingen forfallsdato, noe som er uvanlig i forretningsmessige forhold mellom uavhengige parter. Det er opplyst at uttakene fra foretakets konto i mange tilfeller har skjedd samme dag som fakturaen er datert, noe som ikke forventes ved en ordinær leveranse av tjenester i et entrepriseforhold. I en del av fakturaene står det at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid. I noen tilfeller er det fakturert et beløp à konto, mens det ikke kan ses at dette er avregnet i senere fakturaer.

Det foreligger ikke oppdragsavtaler eller tydelige oppdragsbekreftelser mellom A AS og foretaket. Retten mener det er påfallende at det heller ikke er dokumentert noen form for skriftlig kommunikasjon med foretaket i forbindelse med forberedelsen og gjennomføringen av oppdraget, verken i fremlagt dokumentasjon eller i det elektroniske materialet som ble speilkopiert av skattekontoret. I forbindelse med arbeid som er utført av andre underentreprenører foreligger slik dokumentasjon, jf. for eksempel bokettersynsrapporten punkt 4.4.2. Selv om det tas høyde for at dette foretaket ikke brukte e-post - noe som i seg selv er noe påfallende - måtte det forventes at det fantes annen type dokumentasjon enn fakturaene som viste kontakt mellom A AS og et foretak som leverte 11 000 arbeidstimer i løpet av 1 ½ år. Retten peker også på at A AS ikke har ført opp D i sine oversikter over samarbeidspartnere.

Etter rettens syn er det ikke sannsynlig at H utførte arbeid som arbeidsleder for D, Entreprenør og Malerfirma E og Multimal F, verken som ansatt, oppdragstaker eller underentreprenør for dem, slik B har forklart. B har forklart at han eller K hos A AS kom i kontakt med de tre foretakene via H og forholdt seg til ham i det enkelte oppdraget som foretakene utførte. B forklarte at han ikke kjente til det nærmere forholdet mellom H og de tre foretakene, men stolte på at dette var i orden. I retten benektet H først at han hadde utført arbeid for de tre foretakene, mens han senere ga opplysninger om at han likevel kunne ha utført noen kjøreoppdrag eller lignende for dem.

Rettens vurdering er at verken Hs eller B forklaringer underbygger at D eller de to andre nevnte foretakene leverte tjenester ved bruk av H som ansatt eller tilknyttet på annen måte. At samme person skulle bli brukt som arbeidsleder - uten tilknytning til A AS - uavhengig av hvilken underentreprenør som leverte tjenesten, er i seg selv lite trolig. Dette tyder på at arbeidstjenestene reelt sett ikke er levert av foretakene slik fakturaene gir uttrykk for. Etter rettens vurdering

fremsto Hs forklaring for øvrig som uklar og lite troverdig. Det kan ikke utelukkes at H hadde en sentral funksjon i arbeidet som er utført og faktureringen som har skjedd fra de tre foretakene. Forklaringen hans er imidlertid ikke egnet til å godtgjøre at han reelt sett ledet og utførte det fakturerte arbeidet på vegne av de tre foretakene, slik A AS forklarer at han oppfattet det.

I forbindelse med behandlingen av A AS' klage over skattekontorets vedtak høsten 2013, fremla selskapet en rekke dokumenter. Dette omfatter blant annet en del kopier av pristilbud fra A AS til kunder, der prisen er strøket ut og det for hånd er påført et navn øverst og av og til noe om et beløp m.v. A AS mener at dette viser at det ble avtalt leveranser fra D og de andre foretakene. Det er også fremlagt en del timelister som er ført på ark med A AS' logo, og en oversikt over personer som har hatt tilgang til en byggeplass for Forsvarsbygg i 2008. I enkeltstående tilfeller er det gitt opplysninger om adresser m.v. i timelister og i pristilbud som også fremkommer i fakturaer fra foretakene til A AS, og i selskapets fakturer til sine kunder.

Retten kan ikke se at den nevnte dokumentasjonen viser en sannsynlig tilknytning mellom personene som i følge timelister har utført arbeid og D og de andre foretakene. Dette er derfor ikke egnet til å vise at det reelt sett ble levert tjenester fra foretakene slik fakturaene gir uttrykk for. Vitnene L, M og H som skal ha utført arbeid og figurerer på timelister, kunne heller ikke gi avklarende opplysninger om eventuell tilknytning til foretakene. Vitnene G og J, som er tilknyttet to av A AS' kunder, oppfattet det slik at A AS benyttet underleverandører. Etter rettens vurdering ga imidlertid heller ikke disse vitnene opplysninger som kunne avklare om det dreide seg om reelle leveranser av tjenester mellom de fire aktuelle foretakene og A AS.

D forklarte seg ikke for retten. I bokettersynsrapporten punkt 6.2 fremgår det at han forklarte seg i forbindelse med bokettersyn i sin virksomhet i 2009. Han forklarte da at han ikke hadde utført arbeid for A AS, at faktureringen var fiktiv, og at om lag 90 % av de innbetalte beløpene like etter ble tatt ut og levert tilbake til A AS. Retten kan ikke se at hans opplysninger om dette er tilbakevist av bevisførselen i saken her.

I Jæren tingretts dom den 9. januar 2015 fremgår det at D i en annen sammenheng også erkjente å ha vært delaktig i omfattende fiktiv fakturering i 2007 til 2009. Opplysninger om ham i samme dom tyder på at han i den aktuelle perioden var i en slik situasjon med tanke på rus og psykisk tilstand, at han neppe var i stand til å drive næringsvirksomhet. Etter rettens syn tyder dette på at D også drev med fiktiv fakturering når det gjelder A AS.

Det fremgår av bokettersynsrapporten at B under bokettersynet ikke kunne redegjøre for noen av de stedene Ds foretak skulle ha utført arbeid, noe retten mener er svært påfallende på bakgrunn av det totale omfanget av levert arbeid. Han kjente den gang heller ikke til navn på hvem som ledet arbeidet for foretaket. Det virker lite troverdig når B senere og i retten hevdet at det var H som ordnet jobber for foretaket og ledet arbeidet.

Retten viser for øvrig til bevisvurderingen i vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift punkt 1.4.3 og 1.4.2 og til Skatteklagenemndas vedtak side 45 og 46. Det kan ikke ses at bevisførselen gir grunnlag for en annen vurdering.

Oppsummert legger retten til grunn som klart sannsynlig at det ikke ble drevet næringsvirksomhet i foretaket D, og at fakturaene er fiktive.

Når det gjelder *Entreprenør og Malerfirma E*, dreier det seg om 11 fakturaer i 2008 på til sammen 801 250 kroner. En rekke forhold tilsier imidlertid at fakturaene ikke gir uttrykk for de reelle forhold:

Foretaket ble registrert som konkurs i juli 2007, noe som tyder på at det ikke drev næringsvirksomhet i 2008 da fakturaene ble skrevet. Foretaket hadde ikke registrerte ansatte og leverte ikke regnskaper, selvangivelser m.v. A AS' betaling av fakturaene skjedde delvis kontant. Beløp som ble betalt over bank, ble straks etter tatt ut i kontanter. Kontoen viser for øvrig ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterte kostnader.

Fakturaene har påfallende utforming og innhold. I mange tilfeller er fakturadato og betalingsfrist den samme, noe retten mener er påfallende i et forretningsforhold mellom uavhengige næringsdrivende. Fakturaene mangler en logo for foretaket og foretakets navn er skrevet på flere ulike måter og med skrivefeil. Foretakets telefonnummer er ikke opplyst. Det gis lite informasjon om tidspunkt for arbeidet og hvem som har utført det. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere, noe som retten mener er påfallende, selv om partene hadde avtalt fast pris. Det er opplyst at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid.

Heller ikke når det gjelder dette foretaket, foreligger det oppdragsavtaler eller ordinære oppdragsbekreftelser, og heller ikke spor av skriftlig kommunikasjon mellom foretakene, noe som burde forventes.

Når det gjelder B opplysninger om at A AS antok at H ledet og utførte arbeid på vegne av Entreprenør og Malerfirma E, viser retten til hva som er sagt ovenfor i forbindelse med D. Det kan ikke legges til grunn at Entreprenør og Malerfirma E leverte tjenester ved bruk av H som ansatt eller tilknyttet på annen måte.

Heller ikke når det gjelder Entreprenør og Malerfirma E, viser fremlagte timelister og pristilbud en sannsynlig tilknytning mellom personene som i følge timelister har utført arbeid og foretaket. Dette er derfor ikke egnet til å vise at det reelt sett ble levert tjenester fra foretakene, slik fakturaene gir uttrykk for. Det vises også her til hva som er sagt ovenfor om D.

Innehaveren E forklarte seg under bokettersynet og for retten. Retten mener hans forklaringer, som fremstår som usammenhengende og dels selvmotsigende, styrker inntrykket av at foretaket ikke drev næringsvirksomhet og at faktureringen av A AS ikke var reell.

I bevisvurderingen legger retten også vekt på at E i Oslo tingretts dom den 28. mars 2008 erkjente straffeskyld og ble dømt for straffbare forhold knyttet til fiktiv fakturering i en annen sammenheng. Både dette, opplysningene i dommen om Es private situasjon og Es opptreden i retten, tilsier at han verken selv eller ved bruk av andre personer var i stand til å drive næringsvirksomhet og levere de fakturerte tjenestene til A AS .

Retten viser for øvrig til bevisvurderingen i vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift punkt 1.4.3 og i Skatteklagenemndas vedtak side 46. Det kan ikke ses at bevisførselen gir grunnlag for en annen vurdering.

Oppsummert legger retten til grunn som klart sannsynlig at det ikke ble drevet næringsvirksomhet i foretaket Entreprenør og Malerfirma E, og at fakturaene er fiktive.

Når det gjelder *Multimal F*, dreier det seg om 14 fakturaer i 2009 på til sammen 473 062 kroner som er bokført hos A AS. En rekke forhold tilsier imidlertid at fakturaene ikke gir uttrykk for de reelle forhold:

Foretaket hadde ikke registrerte ansatte og leverte ikke regnskaper, selvangivelser m.v. Beløpene som A AS betalte ble i stor grad tatt ut i kontanter straks etter. En av fakturaene er etter det opplyste ikke betalt, uten at grunnen til dette er opplyst, og fire er blitt betalt til en konto tilhørende E. Multimal Fs konto viser for øvrig ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterte kostnader, noe som kunne forventes selv om foretaket benyttet uregistrert arbeidskraft og for øvrig drev svart.

Fakturaene har en påfallende utforming og innhold. Foretakets navn er stavet på ulike måter og med varierende skrivefeil, og det samme gjelder mottakers navn. Fakturaene mangler en logo for foretaket og telefonnummer er ikke opplyst. Det gis lite informasjon om tidspunkt for arbeidet og hvem som har utført det. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere, noe som retten mener er påfallende, selv om partene hadde avtalt fast pris. Det er opplyst at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid.

Heller ikke når det gjelder dette foretaket, foreligger det oppdragsavtaler eller ordinære oppdragsbekreftelser, og heller ikke spor av skriftlig kommunikasjon mellom foretakene, noe som måtte forventes. I det hele tatt kan det ikke ses at foretakets navn fremkommer andre steder enn i fakturaene.

Med tanke på anførselen om at H ble oppfattet å lede og utføre arbeid også på vegne av Multimal F, viser retten til hva som er sagt ovenfor i forbindelse med D og Entreprenør og Malerfirma E. Det kan ikke legges til grunn at Multimal F leverte tjenester ved bruk av H som ansatt eller tilknyttet på annen måte.

Heller ikke når det gjelder Multimal F, viser fremlagte timelister og pristilbud en sannsynlig tilknytning mellom personene som i følge timelister har utført arbeid og foretaket. Dette er derfor ikke egnet til å vise at det reelt sett ble levert tjenester fra foretaket, slik fakturaene gir uttrykk for. Det vises også her til hva som er sagt ovenfor om D og Entreprenør og Malerfirma E.

Innehaveren F forklarte seg under bokettersynet og for retten. Retten mener at hans forklaringer ikke på noen måte trekker i retning av at Multimal F leverte tjenester til A AS, eventuelt ved hjelp av H eller andre personer. Hans forklaring om at bare én faktura var skrevet av ham og de øvrige måtte være skrevet av E, underbygger etter rettens syn at hele opplegget var fiktivt.

I bevisvurderingen legger retten også vekt på at F i Oslo tingretts dom den 28. mars 2008 ble dømt for straffbare forhold knyttet til fiktiv fakturering i en annen sammenheng. Både dette og opplysningene om hans utdanning og helsesituasjon tyder på at han verken selv eller ved bruk av

andre personer var i stand til å drive næringsvirksomhet og levere de fakturerte tjenestene til A AS.

Retten viser for øvrig til bevisvurderingen i vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift punkt 1.4.4 og i Skatteklagenemndas vedtak side 47. Det kan ikke ses at bevisførselen gir grunnlag for en annen vurdering.

Oppsummert legger retten til grunn som klart sannsynlig at det ikke ble drevet næringsvirksomhet i foretaket Multimal F, og at fakturaene er fiktive.

Når det gjelder *All Fix Vedlikehold*, dreier det seg om 54 fakturaer i 2007 på til sammen 1 947 681 kroner, én faktura i 2008 på 23 500 kroner og tre fakturaer i 2009 på til sammen 67 500 kroner. Totalt sett skal derfor foretaket ha levert et svært stort antall arbeidstimer til A AS, trolig mellom 8 000 og 9 000 timer.

Etter bevisførselen legger retten til grunn at innehaveren av All Fix Vedlikehold, I, utførte arbeid som selvstendig næringsdrivende for A AS fra ca. 2004 og en tid framover, og at han da arbeidet mest selv, men også benyttet polske underentreprenører. Det fremstår også som trolig at I har gjort litt arbeid hos A AS i 2007 og muligens senere. Etter bevisførselen mener imidlertid retten det er klart sannsynlig at I ikke drev næringsvirksomhet i All Fix Vedlikehold i den perioden fakturaene gjelder - heller ikke «svart» næringsvirksomhet - slik at fakturaene ikke reelt sett representerer tjenester som All Fix Vedlikehold leverte til A AS, slik de gir uttrykk for. Retten peker i hovedsak på følgende forhold:

Etter det opplyste gjennomførte ligningsmyndighetene undersøkelser av virksomheten i All Fix Vedlikehold i 2005 og 2006. Innehaver I ble politianmeldt og mottok konkursvarsel. Fra femte termin i 2006 til første termin i 2009 var foretaket ikke registrert i merverdiavgiftsmantallet, og det ble tatt under behandling som konkursbo i oktober 2008. Foretaket hadde ikke registrerte ansatte.

Betydelige deler av fakturaene ble betalt til en annen konto enn foretakets, nemlig til en konto tilhørende Is datter. Det ble foretatt store kontantuttak umiddelbart etter at A AS betalte fakturaene. Kontoopplysningene viser ingen spor av ordinære virksomhetsrelaterte kostnader hos foretaket i den aktuelle perioden, noe som det var grunn til å forvente selv om det var slik at virksomheten ble drevet med uregistrert arbeidskraft. Så mye som 700 000 kroner synes for øvrig å være betalt kontant fra A AS, noe retten oppfatter som uvanlig.

Fakturaene har en påfallende utforming og innhold. De mangler en logo for foretaket, de har ulike layout, foretakets navn er skrevet på ulike måter, og arbeidsbeskrivelsen er noen ganger skrevet for hånd, og noen ganger maskinelt. Det gis lite informasjon om når arbeidet er utført og av hvem. Det var heller ikke vedlagt timelister eller annen dokumentasjon som beskrev dette nærmere. I en del av fakturaene står det at materialkostnader er inkludert, mens det fremgår av teksten ellers at beløpet bare gjelder arbeid. Det er fremlagt noen timelister som er skrevet på Is brev, men på bakgrunn av ukedag og dato, synes det klart at disse ikke gjelder de årene som fakturaene gjelder.

Det foreligger ikke oppdragsavtaler eller ordinære oppdragsbekreftelser mellom A AS og foretaket. Siden det skal være levert mer enn 8 500 arbeidstimer i 2007, mener retten at dette måtte forventes. Under klagebehandlingen er det fremlagt en del kopier av pristilbud til A AS' kunder, med påtegninger som kan stamme fra I. Pristilbudene nevner noe av stedene som All Fix Vedlikeholds fakturaer også nevner. Etter gjennomgang av dette mener retten at disse dokumentene ikke er egnet til å knytte arbeid som er utført til reell næringsvirksomhet som er drevet av I, slik fakturaene gir uttrykk for. Det kan ikke ses at dokumentene tilsier at det var reell næringsvirksomhet hos All Fix Vedlikehold eller at det ble levert tjenester til A AS. Det svært store antallet timer som er fakturert, innebærer for øvrig at en god del flere personer enn I må ha utført arbeid for All Fix Vedlikehold som uavhengig næringsdrivende foretak. Retten kan ikke se at Engebrethsens forklaring, eller øvrig bevisførsel knytter personer som har utført slikt arbeid til All Fix Vedlikehold.

Det er påfallende at det ikke er dokumentert noen spor etter skriftlig kommunikasjon mellom A AS og All Fix Vedlikehold i forbindelse med forberedelsen og gjennomføringen av oppdragene. Det måtte forventes at det kunne vises til slik dokumentasjon dersom det reelt sett dreide seg om omsetning av tjenester i et slikt omfang mellom uavhengige næringsdrivende. Retten peker også på at A AS ikke har ført opp All Fix Vedlikehold i selskapets fremlagte oversikter over samarbeidspartnere.

I forklarte seg under bokettersynet og for retten. Retten oppfatter hans forklaringer som sprikende, unnnvikende og lite troverdige. Dette er ikke egnet til å påvise at det i den aktuelle perioden ble drevet næringsvirksomhet i All Fix Vedlikehold.

Retten viser for øvrig til bevisvurderingen i vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift punkt 1.4.5 og Skatteklagenemndas vedtak side 47 og 48. Det kan ikke ses at bevisførselen i retten har gitt grunnlag for en annen vurdering.

Oppsummert legger retten til grunn som klart sannsynlig at det ikke ble drevet næringsvirksomhet i foretaket All Fix Vedlikehold i den perioden fakturaene gjelder, og at fakturaene er fiktive.

### **Vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift**

Retten har ovenfor - på samme måte som Klagenemnda for merverdiavgift - lagt til grunn som klart sannsynlig at fakturaene fra de fire foretakene til A AS i 2007 - 2009 var fiktive, og at det ikke ble levert tjenester fra disse foretakene til A AS, slik fakturaene gir uttrykk for.

Siden fakturaene ikke var uttrykk for reell omsetning av tjenester til A AS, la klagenemnda til grunn at A AS ikke hadde fradragsrett for den inngående merverdiavgiften i disse fakturaene, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1 og tidligere lovs § 21. Fradragsført merverdiavgift ble derfor tilbakeført i medhold av merverdiavgiftsloven jf. § 18-1 første ledd bokstav b. Retten er enig i nemndas vurdering på dette punktet. Det kan i denne sammenheng ikke ses at det har betydning om B har handlet uaktsomt. Som retten kommer til nedenfor mener retten uansett at A AS var kjent med at det her ikke fant sted betaling for tjenester som ga lovlig grunnlag for fradrag av inngående avgift. Siden det her ikke har skjedd en omsetning av tjenester, er muligheten for utvidet adgang til fradrag etter avgiftsmyndighetenes praksis ikke aktuell i dette tilfellet.

Klagenemnda fastsatte også tilleggsavgift på 20 % i medhold av merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd. Retten har kommet til at det heller ikke er grunnlag for å sette denne delen av vedtaket til side. A AS har ikke bestridt grunnlaget for tilleggsavgift under den forutsetning at tilbakeføringen av inngående merverdiavgift opprettholdes. Retten finner likevel grunn til å knytte noen bemerkninger til dette.

Vilkåret for å fastsette tilleggsavgift er at skattyter «*forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven ...*». Retten legger etter bevisførselen til grunn som klart sannsynlig at A AS ved styreleder og daglig leder B var kjent med at betalingen av fakturaene var del av et opplegg med fiktiv fakturering, med betydelige virkninger for skatt og avgift for selskapet og eventuelt for andre involverte. På grunn av de mange karakteristiske fellestrekkene ved foretakene og særlig ved faktureringen som er påpekt ovenfor, kan ikke A AS etter rettens oppfatning ha unngått å forstå at betalingen ikke gikk til det enkelte foretaket som betaling for tjenester som ble levert derfra. Retten viser på dette punkt blant annet til fraværet av dokumentert forventet kommunikasjon med foretakene, de mange påfallende forholdene ved fakturaene, og til mangelfull kunnskap og dokumentasjon om foretakene og om hvem som arbeidet hvor og når. Retten ser ingen rimelig mulighet for at A AS har unngått å forstå at tjenester reelt sett ikke ble tilført selskapet fra foretakene, og at betalingen har gått med til å dekke arbeidskraft som ikke var tilknyttet disse.

På denne bakgrunn er rettens konklusjon at vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift er gyldig, både når det gjelder tilbakeføringen av fradragsført inngående avgift og tilleggsavgiften.

### **Skatteklagenemndas vedtak**

På samme måte som Skatteklagenemnda har retten ovenfor lagt til grunn som klart sannsynlig at fakturaene fra de fire foretakene til A AS i 2007 - 2009 var fiktive.

Skatteklagenemnda fant at det var grunnlag for å foreta summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift for A AS, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8 første setning, som lyder:

*«Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør).»*

Det er i denne saken ikke bestridt at ordinære endringssaker for «*den enkelte ansatte*» er uforholdsmessig byrdefullt. De omstridte punktene er om det i dette tilfellet dreier seg om «*ytelser til ansatte*» og om A AS har «*levert uriktige eller ufullstendige oppgaver*».

Når det gjelder punktet om «*ytelser til ansatte*», er det enighet om at det faktisk er utført arbeid for A AS i det omfang som er omtalt i fakturaene. Retten forstår videre at det er enighet om at fakturaene ble betalt av A AS til foretakene, og om at beløpene i stor grad gikk med til å dekke vederlag til de personene som utførte arbeidet. Som nevnt ovenfor har retten videre lagt til grunn at arbeidsytelsene fra personene ikke er tilført A AS som ledd i avtale om underentreprise med de fire foretakene. Spørsmålet er da om de personene som har utført arbeid hos A AS, i ligningslovens forstand er å anse som ansatte hos A AS.

Begrepet «ansatte» og «arbeidsgiver» slik dette brukes i ligningsloven § 9-5 nr. 8 må etter rettens syn ses i sammenheng med oppgave- og trekkplikten som følger av ligningsloven og skattebetalingsloven, sammenholdt med skatteloven og folketrygdloven kapittel 23. I skatteloven § 5-10 nr. 1 fremgår det at lønn og annen godtgjørelse i og utenfor tjenesteforhold er skattepliktig. Etter folketrygdloven § 23-2 skal det betales arbeidsgiveravgift av «*lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere...*». At den som utbetaler slike ytelser skal gi myndighetene opplysninger om dette og foreta forskuddstrekk følger av ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a og § 5-9 bokstav i og skattebetalingsloven § 5-4 nr. 1 og § 5-6 nr. 1 bokstav a.

Det ovennevnte innebærer at plikten til å inngi oppgaver til myndighetene omfatter mer enn lønn til egne ansatte, nemlig også vederlag for arbeid utført av personer som ikke er i et arbeidsforhold, men som utfører arbeid for noen utenfor tjenesteforhold. Etter rettens syn innebærer dette at også begrepet «*ytelser til ansatte*» i ligningsloven § 9-5 nr. 8 omfatter ytelser for arbeid til personer utenfor tjenesteforhold, og som ikke nødvendigvis er å anse som ansatte i arbeidsrettslig forstand. Siden arbeidsytelsene som er tilført A AS ikke er levert fra foretakene i reelle underentrepriser, er rettens vurdering derfor at det er betalt for arbeid utført av personer som var enten uregistrerte ansatte eller selvstendige oppdragstakere utenfor tjenesteforhold, tilknyttet A AS. Ytelsene som er betalt er da omfattet av ligningsloven § 9-5 nr. 8. Retten er enig med staten i at det ikke kan oppstilles ytterligere vilkår for at de aktuelle ytelsene og personene skal være omfattet av bestemmelsen, slik det ble antatt blant annet i avgjørelsen i LB-2014-66489. Retten ser det derfor ikke som nødvendig å gå inn på partenes argumentasjon knyttet til hvorvidt det etter en vurdering av arbeidets organisering, ansvarsforhold og resultatansvar m.v., forelå et arbeidsforhold mellom personene og A AS.

Når det gjelder vilkåret om «*uriktige eller ufullstendige oppgaver*», er det etter det ovennevnte på det rene at A AS objektivt sett ikke har oppfylt denne plikten. På bakgrunn av blant annet Rt-1992-1588, som gjaldt forståelsen av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a - mener retten at det også gjelder et subjektivt vilkår for å foreta summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8. Det avgjørende kan etter rettens syn imidlertid ikke være A AS' subjektive oppfatning, men hvilken informasjon som en ordinært aktsom skattyter etter en objektiv vurdering av situasjonen burde ha gitt til myndighetene. I denne saken mener retten at A AS var kjent med at det ikke ble levert tjenester i entrepriseforhold og at personer likevel utførte arbeid og fikk betalt med midler fra A AS. Det vises her til hva som er nevnt ovenfor i tilknytning til tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Også det subjektive vilkåret knyttet til opplysningsplikten er derfor oppfylt i denne saken.

På denne bakgrunn var vilkårene for summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8 oppfylt.

Skatteklagenemnda fastsatte også 30 % tilleggsavgift av unndratt arbeidsgiveravgift i medhold av folketrygdloven § 24-3 tredje ledd jf. ligningsloven § 10-2 til § 10-5. A AS har ikke bestridt grunnlaget for tilleggsavgift under den forutsetning at det summariske fellesoppgjøret opprettholdes. På bakgrunn av det ovennevnte kan ikke retten se at det er grunnlag for å sette denne delen av vedtaket til side.

På denne bakgrunn er rettens konklusjon at Skatteklagenemndas vedtak er gyldig.

Staten ved Skatt øst frifinnes.

### Sakskostnader

Staten har vunnet saken og har krav på dekning av sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten kan ikke se at det i dette tilfellet - etter bestemmelsens tredje ledd - foreligger tungtveiende grunner som tilsier at det gjøres unntak fra hovedregelen om at tapende part må dekke sakskostnadene fullt ut. De spørsmål som for retten har vært avgjørende for den faktiske og rettslige bedømmelsen og resultatet, har ikke fremstått som særlig tvilsomme. Det kan heller ikke ses at det foreligger andre omstendigheter som etter bestemmelsens tredje ledd kan tilsi at det helt eller delvis gis fritak for sakskostnadsansvaret.

Staten har krevd dekket 277 125 kroner, som i hovedsak er salær til prosessfullmektigen. A AS har ikke hatt innvendinger til kravet. Det er opplyst at beløpet er inkludert merverdiavgift fordi Skatt øst ikke har fradragsrett. Retten legger beløpet til grunn som rimelige og nødvendige utgifter basert på sakens art og omfang. A AS dømmes til å betale staten ovennevnte beløp.

Dommen er avsagt tretten dager etter lovens frist. Grunnen er at dommeren har vært opptatt i andre rettsmøter og obligatorisk kurs. Partene ble orientert om mulig forsinkelse ved avslutningen av hovedforhandlingen. Total saksbehandlingstid i tingretten er noe over åtte måneder.

### Domsslutning

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Malermesterfirmaet A AS betaler sakskostnader på 277 125 - tohundreogsyttisjutusenettihundreogtjuefem - kroner til staten ved Skatt øst innen to uker etter at dommen er forkynt.

## SkN 15-073 Poker - næringsvirksomhet, endringsadgang, tillegsskatt.

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-50. Ligningsloven § 9-6 nr. 3, § 10-2 og § 10-3.

**Oslo tingrett:** Dom av 6. mai 2015, **sak nr.:** TOSLO-2014-173042

**Dommer:** Tingrettsdommer Ole Kristen Øverberg.

**Parter:** A (advokat Knut-Olaf Skarvang) mot Staten v/Skatt nord (advokat Lars Nygaard).

<p><b>Sammendrag:</b> Saken gjaldt skattlegging av gevinster ved pokerspill på nettet. Skattyter hadde i årene 2005 til 2008 spilt poker på nettet, med betydelige gevinster. I selvangivelsen for 2005 var ingen gevinster tatt med, mens det for senere år var tatt med enkeltgevinster over 10.000 kroner.</p>
---

Det var enighet mellom partene om at aktiviteten fra 2006 skulle anses som næringsvirksomhet. De omstridte spørsmålene var om aktiviteten i 2005 var stor nok til å anses som næringsvirksomhet, om toårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 avskar endringsadgangen for 2006 og 2007, og om det var grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt for årene 2006 til 2008. Tingretten la til grunn at også aktiviteten i 2005 skulle anses som næringsvirksomhet. Retten la videre til grunn at toårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 ikke kom til anvendelse. Retten mente skattyter bevisst hold tilbake opplysninger som han forsto kunne ha betydning ved ligningen og at de oppgitte opplysningene ga et skjevt og ufullstendig bilde av realitetene. Det var heller ikke grunnlag for unntak fra tilleggsskatt.

### Sakens kjerne

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 23. april 2014, hvor nemnda opprettholdt Skattekontorets vedtak av 31. mai 2012 om å etterligne A for inntekter fra pokerspill i årene 2005 til 2008.

Ved bokettersyn avholdt i tiden 24. august 2010 til 21. mars 2011 ble det avdekket at A hadde pokergevinster på kr 15 237 945 i årene 2005 til 2008, som det ikke var opplyst om i selvangivelsene. I selvangivelsen for 2005 ga A ingen opplysninger om pokergevinster, mens han i selvangivelsene for 2006 til 2008 opplyste om samlede gevinstpotter over kr 10 000. Han viste i den forbindelse til skatteloven § 5-50. Av bestemmelsens første ledd går det frem at:

*«Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spil, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner, ... ..»*

I årene 2005 til 2008 hadde A også betydelige inntekter fra pokerspill der den enkelte gevinstpott ikke oversteg kr 10 000.

Beløpene i norske kroner var som følger:

Inntektsår	2005	2006	2007	2008	Samlet
Opplyste gevinster i selvangivelsen	-	2 199 303	3 131 802	201 320	5 532 425
Avdekkede gevinster i bokettersynet (samlet, både over og under 10 000)	1 125 548	6 983 093	12 108 841	552 889	20 770 371
Differanse	1 125 548	4 783 790	8 977 038	351 569	15 237 945

Skattekontoret endret ligningen for årene 2005 til 2008 ved å beskatte alle pokergevinstene, både gevinstpotter over og under kr 10 000, som inntekt vunnet ved virksomhet (næringsinntekt). Det ble innrømmet skjønnsmessig fradrag for kostnader med 42 % for 2005 og 30 % for 2006 til 2008. Beløpene i tabellen ovenfor er før fradrag. Av næringsinntekten er det beregnet

personinntekt og trygdeavgift høy sats, jf. skatteloven § 12-10 til § 12-17 og folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3.

A ble ilagt tilleggsskatt på 30 % for årene 2006 til 2008. Tilleggsskatt ble beregnet ut fra skatten som Skattekontoret mente var unndratt av gevinster opp til kr 10 000. Som følge av unnskyldelige forhold ble han ikke ilagt tilleggsskatt for 2005.

Twistepunktene i saken er for det første om pokerspillingen i 2005 var en hobbyaktivitet eller virksomhet. For det andre om det er endringsadgang for årene 2006 og 2007. Dette avhenger av om A ga uriktige eller ufullstendige opplysninger ved selvangivelsene, jf. fristbestemmelsene i ligningsloven § 9-6 (to- eller tiårsfrist for endring). Dersom det er endringsadgang, hevder A at den er begrenset til inntektene som ikke var oppgitt (gevinster over kr 10 000). For 2005 og 2008 er det enighet om at det var endringsadgang. Retten skal for det tredje ta stilling til om det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt for årene 2006 til 2008, eventuelt med en redusert sats på 15 %.

### **Nærmere om saken**

A, født 0.0.1986, er profesjonell pokerspiller. Våren 2005 var han 18 år gammel og avgangselev ved videregående skole. Ved siden av skolen arbeidet han deltid som førstepostbetjent i Posten frem til slutten av april 2005 (om lag 30 % stilling i januar, og totalt 42,5 timer i februar til april). Etter eksamen og sommerferie var han tilkallingsvikar ved skolefritidsordningen (SFO) ved X skole (totalt 253 timer i august til desember 2005). Fra 2006 har A spilt poker på heltid.

Under hovedforhandlingen forklarte A at han ser på seg selv som spilleglad og spillelegal. Da han fikk VISA-kort som 18-åring, begynte han å spille poker med pengegevinster på internett, såkalte cashgames. Første halvår 2005 spilte han sporadisk ved siden av deltidsarbeid og skole, mens han etter sommerferien tok seg et friår og spilte mer på nett samtidig som han jobbet deltid på SFO. I starten var han uerfaren, og han mener at spillingen i 2005 like gjerne kunne endt opp i tap. A forklarte videre at han er skoleflink, og at han de første årene med pokerspilling i større grad enn i dag konkurrerte mot mindre kompetente spillere enn ham selv. I dag er konkurransen vesentlig tøffere, og pokerspillingen på nett domineres av «Magnus Carlsen-typer». I tillegg er analyse/metode-verktøy tilgjengelig for alle spillere som applikasjonsprogramvare (apper). Tilgjengeligheten av slike verktøy gjør at fordelene han de første årene hadde, ved at han på egen hånd evnet å analysere spillene bedre enn mange av hans motspillere, i dag er redusert.

I 2006 forsto han at noe måtte gjøres overfor skattemyndighetene. Han kunne ikke fortsette å motta betydelige gevinster på konto uten å innberette dette. På denne tiden var beskatning av pokergevinster et mye diskutert tema på nettforum i pokermiljøet, og A fulgte med på diskusjonene. Våren 2007 tok han kontakt med advokat i forbindelse med selvangivelsen for 2006. Etter råd fra advokaten opplyste han følgende i selvangivelsen for 2006, under post 5.0 Tilleggsopplysninger:

*«Vedr. post 3.1.12*

*Drevet med en del nettspill (poker). Pokergevinster skattlegges med henhold til sktl. § 5-50. Potter over 10 000 skattlegges (jfr brev fra Skattedirektoratet i 2006).*

*Disse utgjør til sammen 2199303 norske kroner.*

*Ikke vunnet penger i såkalte live-turneringer.*

*Spilte for det meste NO-LIMIT TEXAS HOLD'EM på internett, såkalte cash-games, altså ikke turneringsgevinster.*

*Tar forbehold om å få komme tilbake til skatteplikten om EU-domstolen/norsk rettsvesen finner at beløpene er feilaktig beskattet.*

*Beregnet skatt blir da 28 % av 2199303 som er 615 804,84 kroner, i tillegg til krav om foreløpig beregnet skatt på 12 030, til sammen blir det da ført på 627 834,84 kroner.»*

Ved selvangivelsene for 2007 og 2008 ble post 5.0 utfyllt med opplysninger etter tilnærmet samme ordlyd. Gevinstopper over kr 10 000 ble opplyst å være henholdsvis kr 3 065 834 og kr 201 320. Han opplyste ikke om potter opp til kr 10 000, som for årene 2006 til 2008 beløp seg til henholdsvis kr 4 783 790, kr 8 977 038 og kr 351 569. A hadde oversikt også over disse gevinstene, men at han forsto det slik at potter opp til kr 10 000 var skattefrie og at det ikke var nødvendig å opplyse om slike gevinster i selvangivelsen. I dag er han enig i at han burde opplyst om alle pokergevinstene.

Brevet fra Skattedirektoratet som det var vist til i selvangivelsene er datert 8. mars 2006 (Utv. 2006 s. 495), og lyder slik:

**«Brev fra Skattedirektoratet om skatt på pokergevinster**

*1) Etter skatteloven § 5-50 første ledd er tilfældige gevinster herunder gevinster ved konkurranse, spill, lotteri og lignende skattepliktig inntekt når verdien overstiger kr 10 000. Beløpsgrensen gjelder for den enkelte gevinst, og ikke samlet netto inntekt gjennom året. Når gevinsten overstiger beløpsgrensen er hele gevinsten skattepliktig, ikke bare den delen som overstiger kr 10 000.*

*2) Ved gevinstberegning etter skatteloven § 5-50 første ledd er innsatsen til den konkrete skattepliktige gevinsten fradragsberettiget, ikke samlet innsats for alle spill.*

*3) Beløpsgrensen, kr 10 000, gjelder gevinstens størrelse før fradrag for innsatsen.*

*4) Turnering Turnering spilles med chips. Alle starter med samme antall chips. Det spilles til en spiller sitter med alle chipsene. Premier gis ut etter hvilken plassering man får i turneringen.*

*Spilleren kan ikke trekke seg ut av spillet før turneringen er slutt. Skattedirektoratet legger til grunn at gevinst/premie over kr 10000 pr. turnering er skattepliktig.*

*Ved gevinstberegningen gis det fradrag for kostnader som er direkte knyttet til den skattepliktige gevinsten som for eksempel startkontingent (buy in) og eventuelt senere rebuyes eller add-on.*

### 5) Cashgame

Cashgame er enkeltspill. Det spilles en hånd om en pott. Potten utgjør samlet innsats fra bordets spillere. Spilleren med best gjenværende pokerhånd vinner potten. Ved cashgame på Internett kan spilleren spille på flere bord samtidig. Spilleren velger selv hvor lenge han vil spille.

Skattedirektoratet legger til grunn at beløpsgrensen på kr 10.000 gjelder i forhold til hver enkelt pott. Overstiger gevinsten (potten) kr 10.000 er gevinsten skattpliktig. Til fradrag ved gevinstberegningen kommer innsatsen til vinnerpotten.

### 6) Virksomhet

Skattedirektoratet har tidligere uttalt at gevinst ved pokerspill som hovedregel vil bli beskattet som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50, jf. over. Skattedirektoratet vil likevel ikke utelukke at det i spesielle tilfeller vil kunne ligge slik an at det kan reises spørsmål om gevinsten er vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30.

Vilkårene for å anses en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten:

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd og
- drives for skattyters regning og risiko.

Om disse vilkårene er oppfylt beror på en konkret vurdering.

Hvis det foreligger virksomhet er samlet inntekt skattepliktig. Kostnader som er pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde virksomhetsinntekten er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-1.

Skattyter som driver virksomhet skal som vedlegg til selvangivelsen levere næringsoppgave, jf. ligningsloven § 4-4 første ledd. Den som er pliktig til å levere næringsoppgave er bokføringspliktig, jf. bokføringsloven § 2 annet ledd.

Bokføringsplikten innebærer blant annet plikt til bokføring, spesifikasjon og dokumentasjon. Om når enkeltmannsforetak har plikt til å utarbeide årsregnskap fremgår av regnskapsloven § 1-2.

### 7) Beskatning av Lotto-gevinster m.v.

For Lotto-gevinster m.v. gjelder andre regler. Etter skatteloven § 5-50 annet ledd bokstav a er gevinster fra Norsk Tipping AS skattefrie uansett gevinstens størrelse. Det samme gjelder for totalisatorspill som omfattes av lov om totalisatorspill jf. bokstav b og for utlodning som omfattes av lotteriloven, jf. bokstav c.

Kostnader/spilleinnsatsen er ikke fradragsberettiget. »

## **Kort om saksforløpet**

Ved stevning av 24. oktober 2014 fremmet A krav om at Skatteklagenemndas vedtak oppheves. Staten ved Skatt nord la i tilsvaret ned påstand om frifinnelse. Hovedforhandling ble holdt i Oslo tinghus 21. april 2015. Forklaring ble gitt av A. For øvrig ble det ført dokumentbevis.

## **Saksøkeren, A, har i korte trekk anført:**

Det er hovedsakelig fire grunner til at vedtaket er ugyldig:

- (i) I 2005 utgjorde pokerspillingen en hobbyaktivitet og ikke virksomhet. Beskatningen av pokergevinstene som virksomhetsinntekt er derfor feil for dette året.
- (ii) A ga tilstrekkelige opplysninger i selvangivelsen for inntektsåret 2006 og 2007, slik at endringsadgangen er avskåret, jf. toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Skattekontoret kan derfor ikke omklassifisere fra kapital til virksomhet og således legge til grunn alle gevinster under kr 10 000.
- (iii) Adgangen til å omklassifisere den oppgitte kapitalinntekt på kr 5 331 105 (2 199 303 + kr 3 131 802) fra kapital til virksomhetsinntekt for 2006 og 2007 er avskåret, selv om det skulle foreligge en generell endringsadgang under punkt (ii) over.
- (iv) Det er ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Dersom retten skulle komme til at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, så må den som følge av unnskyldelige forhold bortfalle i sin helhet eller ilegges med redusert sats på 15 %.

## **Inntektsåret 2005 - hobby eller virksomhet**

I 2005 spilte A sporadisk, når han hadde lyst og tid. Ved utløpet av året satt han igjen med en nettogevinst på kr 366 111. Han spilte kun små potter, slik at samtlige gevinster dette året var under kr 10 000. Han innså etter hvert at han hadde talent for pokerspilling, og at han kanskje kunne tjene penger på dette over tid. I 2006 bestemte han seg for å satse målrettet på pokerspillingen som inntektskilde og heltidsaktivitet. Det var et markant skille mellom 2005 og 2006 hva angår skattyters tidsbruk, formålet med spillingen og økonomisk resultat. Spillingen i 2005 utgjorde ikke virksomhet for A, slik at pokergevinstene dette året skal beskattes i samsvar med skatteloven § 5-50.

## **Endringsadgang for inntektsårene 2006 og 2007**

A ga utfyllende redegjørelser for sin spilleaktivitet i selvangivelsene for 2006 og 2007. Han oppga alle gevinster over kr 10 000 til beskatning. Han viste i den forbindelse til uttalelsen fra Skattedirektoratet av 8. mars 2006, hvor grensen mellom skattepliktige gevinster over kr 10 000 og skattefrie gevinster under kr 10 000 er beskrevet. A anså det som usannsynlig at pokerspillingen skulle bli vurdert som virksomhet, og han har forholdt seg lojalt til den informasjon om beskatning som forelå.

Skattekontoret fikk tilstrekkelige opplysninger til å gjøre nærmere undersøkelser om det kunne være grunnlag for virksomhetsbeskatning. A opplyste om millioninntekter både i 2006 og 2007. At de samlede gevinster var betydelig høyere har liten betydning så lenge de oppgitte beløp er så høye som i saken her. A hadde ingen annen arbeidsinntekt, og ut fra ligningene må det ha fremstått som ganske klart at det eneste han gjorde var å spille poker.

Dersom retten skulle komme til at det foreligger endringsadgang for 2006 og 2007, så kan dette ikke omfatte de oppgitte kapitalinntektene på henholdsvis kr 2 199 303 og kr 3 131 802. Opplysningene som ble gitt i selvangivelsene ga Skatteetaten rimelig grunnlag for å foreta en vurdering av virksomhetsbeskatning eller be om tilleggsopplysninger for disse beløpene. Skatteetaten var den profesjonelle part og hadde en sterk oppfordring til å ta tak i dette umiddelbart, dersom det var aktuelt å vurdere virksomhetsbeskatning.

### **Tilleggsskatt**

Det er ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt for noen av årene. I selvangivelsene ble det gitt fullstendige opplysninger for å avklare beskatningen. Tilleggsskatt skal uansett ikke fastsettes fordi det foreligger unnskyldelige forhold, jf. ligningsloven § 10-3 første ledd. A har forsøkt å forholde seg til et uklart regelverk og uklare uttalelser fra skattemyndighetene etter beste evne. Det må videre tas hensyn til at han var ung og uerfaren.

Dersom retten skulle komme til at tilleggsskatten ikke skal bortfalle i sin helhet, så må tilleggsskatten reduseres til 15 %, jf. ligningsloven § 10-4 annet ledd som gjaldt for de aktuelle inntektsårene. Av lovteksten går det frem at redusert sats kan brukes hvor det forelå unnskyldelige forhold, men hvor disse ikke tilsier at tilleggsskatten skal falle helt bort.

Det nedlegges slik **påstand**:

1. Ligningen for A for inntektsårene 2005 til 2008 oppheves.
2. Staten ved Skatt nord betaler sakens omkostninger til A.

**Saksøkte, staten ved Skatt nord, har i korte trekk anført:**

### **Inntektsåret 2005 - hobby eller virksomhet**

Skatt nord er ikke enig i at pokerspillingen utgjorde en hobbyaktivitet for inntektsåret 2005. Skatteetatens kontroll avdekket gevinster fra pokerspill i 2005 på kr 1 125 548, og aktiviteten har en klar økonomisk karakter også dette år. Ved vurderingen av virksomhetskravet opp mot aktiviteter som kan være en hobby, er det naturlig å se utviklingen over en periode på noen år. Det vil her være kunstig å utelukke inntektsåret 2005 og kun anse virksomhetskravet for oppfylt de neste tre årene.

### **Endringsadgang for inntektsårene 2006 og 2007**

A oppfylte ikke sin opplysningsplikt ved selvangivelsene for 2006 og 2007. Virksomhetskravets karakter tilsier at spørsmålet må vurderes over en periode på flere år, særlig i de tilfeller hvor det er en grensedragning mellom hobby og næring. Opplysningene som ble gitt var sparsommelige og kryptiske, og gir et inntrykk av at han bevisst unnlot å gi et riktig og fullstendig bilde av pokeraktiviteten. A oppga ikke at han var profesjonell pokerspiller på heltid. Derimot opplyste han i selvangivelsene for 2006 og 2007 at han har «*Drevet med en del nettspill (poker)*». Videre var den samlede inntekten betydelig større enn de opplyste beløp. For 2006 ble det opplyst om pokergevinster på kr 2 199 303, mens den faktiske inntekten var kr 6 983 093. For 2007 ble det opplyst om pokergevinster på 3 065 834, mens den faktiske inntekten var kr 12 108 841. Opplysningene som ble gitt har ikke klargjort de faktiske forhold. Det er dermed en tiårsfrist for endring av ligningen.

A har anført at endringsadgangen ikke kan gjelde de oppgitte kapitalinntektene for inntektsåret 2006 og 2007. Konsekvensen er at de oppgitte inntekter må fastholdes som kapitalinntekt, og ikke kan omklassifiseres til en virksomhetsinntekt.

Skatt nord mener at endringsgangen også gjelder de inntekter A har oppgitt i sin selvangivelse for de nevnte år. Det vises også her til at opplysningene som ble gitt ikke har klargjort de faktiske forhold.

### **Tilleggsskatt**

Skattemyndighetene har gjort en korrekt bevisvurdering og rettsanvendelse ved ileggelsen av tilleggsskatt. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Opplysningene som er gitt i selvangivelsene om pokerspilling fremstår som spekulative. For inntektsåret 2005 er det ikke gitt noen opplysninger i selvangivelsen. Det er imidlertid ikke ilagt tilleggsskatt for dette året. For inntektsåret 2006 innhentet A advokatbistand, og han fikk hjelp til å formulere opplysningene som ble gitt under post 5.0 i selvangivelsen. For 2007 og 2008 er det gitt tilsvarende opplysninger. Opplysningene gir et inntrykk av at det er spekulert i å gi akkurat nok opplysninger for å unngå tilleggsskatt eller hindre endringsadgang om de reelle forhold skulle bli avdekket. Ved slike forsøk på å balansere innenfor regelverket, må A tåle konsekvensen av å trå feil. De reelle forhold ble først avdekket gjennom etterfølgende kontroll.

Det nedlegges slik **påstand**:

1. Staten ved Skatt nord frifinnes.
2. A betaler Staten ved Skatt nord sakskostnader for tingretten.

### **Rettens vurdering**

#### **Inntektsåret 2005 - hobby eller virksomhet**

Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet, er at aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skattyters regning og risiko. Om disse vilkårene er oppfylt beror på en konkret vurdering, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov, side 48.

Partene er enige om at pokerspillingen i 2006 til 2008 var virksomhet. Spørsmålet er om det er riktig å trekke et skille ved overgangen 2005 til 2006, og anse spillingen i 2005 som en hobbyaktivitet.

A har forklart at han spilte «mer» etter sommerferien enn før, hvor det var sporadisk. Dette samsvarer godt med at han før sommerferien tok avsluttende eksamener på videregående skole samtidig som han arbeidet deltid for Posten. Etter sommerferien arbeidet han deltid ved SFO på X skole. A forklarte at han tjente om lag kr 100 pr. time ved SFO, noe som ga en samlet lønn på i overkant av kr 25 000 for august til desember.

Når det gjelder inntekter fra pokerspilling i 2005, hevder han at nettogevinstene utgjorde kr 366 111. Dersom gevinstene beskattes som næringsinntekt har han likevel akseptert det skjønnsmessig fastsatte fradraget på 42 % i bruttoinntekten på kr 1 125 548, noe som gir en nettoinntekt før skatt på kr 652 818. I lys av inntektene fra pokerspillingen i 2005, enten nettobeløpet var kr 366 111 eller nærmere kr 652 818, og arbeids- og studiebelastningen før sommerferien, fremstår deltidsarbeidet ved SFO som relativt bagatellmessig og mer preget av å være en sosial aktivitet. Når disse momentene sammenholdes med forklaringen til A om at han tok et «friår» etter videregående skole, legger retten til grunn at han allerede i 2005, i hvert fall fra etter sommerferien, satset på at han kunne livnære seg på pokerspilling, og at denne aktiviteten - som viste seg å være svært innbringende - fortsatte inn i 2006 og årene etterpå. I likhet med staten, mener retten derfor at også pokergevinstene fra 2005 var næringsinntekt.

### **Endringsadgang for inntektsårene 2006 og 2007**

I Rt-1992-1588 er det bemerket følgende om forståelsen av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a:

*«Etter ligningsloven § 9-6 nr 3 a er fristen for endring av ligningen til ugunst for skattyteren to år etter inntektsåret når han ikke har gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger". Bestemmelsen kom inn under Stortingets behandling av loven. I Innst.O.nr.44 (1979-1980) side 26 heter det bl.a.:*

*"Komiteen mener at adgangen til endring av ligning til ugunst for skattyter som har oppfylt sin opplysningsplikt etter kap. 4 bør være mer begrenset enn etter proposisjonens forslag og tar opp forslag om at det tas inn i denne paragraf et nytt § 9-6 nr 3 sålydende: ---"*

*Som det fremgår av dette, må vurderingen av om skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt, knyttes til kravene i ligningsloven kapittel 4. Etter § 4-3 skal selvangivelsen foruten spesifisert oppgave over skattyters brutto formue, inntekt og fradragposter, også inneholde "andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen". Bestemmelsen må sammenholdes med § 4-1, hvorefter skattyteren skal "bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt".*

*Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe*

*seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»*

I Rt-2009-813 avsnitt 84 gikk Høyesterett nærmere inn på hva som kreves for at toårsfristen ikke kommer til anvendelse:

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

Etter rettens syn er det flere momenter som trekker i retning av at A ved selvangivelsene for 2006 til 2008 bevisst holdt tilbake opplysninger som han forsto kunne ha betydning ved ligningen.

Det mest omfattende punktet i brevet fra Skattedirektoratet fra 2006, som han viste til i selvangivelsene alle tre årene, omhandlet nettopp virksomhet. I punkt 6) er det innledningsvis informert om at hovedregelen er at gevinst ved pokerspill beskattes som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50, men at Skattedirektoratet likevel ikke vil utelukke at det i spesielle tilfeller vil kunne ligge slik an at det kan reises spørsmål om gevinsten er vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30. Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er deretter gjengitt i fire punkter:

- « ... ..
- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd og
- drives for skattyters regning og risiko.»

Under hovedforhandlingen kunne A ikke huske om temaet virksomhet eller innholdet av brevet ble diskutert med advokaten han benyttet seg av som rådgiver ved utfyllingen av selvangivelsen for 2006. Dersom det forutsettes at A ga et riktig bilde av pokeraktiviteten til advokaten, hvor han for 2006 hadde samlede gevinster på kr 6 983 093 og arbeidet med dette på heltid, har retten vanskelig for å tro at dette ikke var et tema som ble brakt på bane.

Videre gir opplysningene i selvangivelsesens post 5.0 om beløp, beskatningshjemmel og beregnet skatt, og de sparsommelige eller manglende opplysningene om faktorer som i økt grad ville kunne fått skattemyndighetene til å stille spørsmål om det var virksomhet, et inntrykk av at det er forsøkt å unngå virksomhetsbeskatning. Det vises her særlig til at A i selvangivelsene for 2006 til 2008 opplyste at han har «Drevet med en del nettspill (poker)» - selv om han arbeidet med dette på heltid, og at han ikke ga noen informasjon om at han vant svært mange gevinstpotter opp til kr 10 000. Disse beløpene; kr 4 783 790 i 2006 og kr 8 977 038 i 2007, er så store at det er naturlig å tro at A forsto at dette var relevante opplysninger for skattemyndighetene.

A har gjort gjeldende at skattemyndighetene i den aktuelle perioden var svært skeptiske til å godkjenne pokerspilling som næring med fradrag for kostnader, og at det var usannsynlig at pokerspillingen skulle bli vurdert som virksomhet. Det er her vist til et intervju med spesialutreder Anne Lie i Skattedirektoratet på TV2-nyhetene 9. mars 2005, hvor følgende ble uttalt:

« ... ..

*Reporter:*

*Anne Lie bekrefter at alle gevinster under ti tusen kroner er skattefrie.*

*Hva tror du, er poker egnet til å vinne penger over tid?*

*C:*

*Nei, jeg tror stort sett at det ikke er det.*

*Reporter:*

*Men er det uproblematisk at spilleren i vår reportasje tjener 70 tusen kroner i måneden og ikke betaler skatt.*

*C:*

*Nei. Jeg tror vi vi må leve med det. Alternativet er at man får dette over på næring med fradrag for kostnader.*

... .»

Staten ved Skatt nord har på sin side ikke bestridt at den skatterettslige løsning kan ha vært uklar for A på tidspunktet for selvangivelsene, men hevder at han likevel forsømte sin opplysningsplikt.

Retten er her enig med staten. Virksomhetsbeskatning er nevnt som et alternativ både i brevet fra Skattedirektoratet av 8. mars 2006 og i intervjuet på TV2-nyhetene året før. Videre ga A under hovedforhandlingen en forklaring som tyder på at han fra et tidlig tidspunkt forsto at

pokerspillingen på nett over tid ville kunne gi overskudd fordi flertallet av motspillerne på nett var mindre kompetente enn ham selv. Samlet sett, mener retten det var nærliggende for A å forestille seg at opplysninger om at han arbeidet fulltid med pokerspilling, og at hans samlede inntekter fra pokerspillingen langt oversteg de oppgitte pottene over kr 10 000, ville kunne ha skatterettslig betydning. Opplysningene ga utvilsomt et ufullstendig og skjevt bilde av de underliggende realiteter, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009), pkt. 8.2.3, side 37-38. I en slik situasjon kan A heller ikke høres med at endringsadgangen skal begrenses til gevinstpottene som det ikke ble opplyst om.

Retten legger etter dette til grunn at A ikke ga de opplysninger han burde gitt ved selvangivelsene for 2006 og 2007, og at toårsfristen derfor ikke får anvendelse.

### **Tilleggsskatt**

Etter ligningsloven § 10-2 ilegges tilleggsskatt når skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 er oppfylt, jf. Rt-2008-1409 avsnitt 68. I Ot.prp.nr.82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) pkt. 8.9.3, side 57, er det uttalt at:

*«Kravet til klar sannsynlighetsovervekt vil gjelde både vilkåret om at skattyter må ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlatt pliktig levering av selvangivelse, og vilkåret om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Kravet om klar sannsynlighetsovervekt gjelder også størrelsen på den skattemessige fordel, som danner grunnlaget for beregning av tilleggsskattens størrelse.»*

Ut fra momentene retten har gjort rede for ovenfor om endringsadgangen for 2006 og 2007, finner retten at vilkårene og beviskravet for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt, og videre at det ikke foreligger unnskyldelige forhold som tilsier at tilleggsskatten likevel ikke skal fastsettes, eller at den skal reduseres til 15 %, jf. ligningsloven § 10-3 bokstav b, jf. § 10-4 nr. 1 og 2 (slik bestemmelsene lød før lovendring trådte i kraft 1. januar 2010).

### **Sakskostnader**

Staten ved Skatt nord har vunnet saken, og har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd og andre ledd. Retten finner ikke grunnlag for å anvende unntaksreglene i bestemmelsens tredje ledd.

Advokat Nygaard har på vegne av staten ved Skatt nord fremlagt en omkostningsoppgave på kr 111 634 inkl. mva. Retten finner at dette er rimelige og nødvendige kostnader i saken, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Kravet tas til følge.

### *Domsslutning*

*1. Staten ved Skatt nord frifinnes.*

2. A, født 0.0.1986, dømmes til innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å betale 111 634 - etthundreogellevetusensekshundreogtrettifire - kroner i sakskostnader til staten ved Skatt nord.

## SkN 15-074 Salg til underpris fra AS – uttak, utbytte og tilleggs-skatt

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-2, § 10-11 og § 13-1. Ligningsloven § 9-6 og § 10-2.

**Sør-Trøndelag tingrett:** Dom av 13. mars 2015, **sak nr.:** TSTRO-2014-71521

**Dommer:** Tingrettsdommer Marianne Berg.

**Parter:** Eco Eiendomsforvaltning AS og A (for begge: advokat Marianne Kartum) mot Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

Dommen er ikke anket.

**Sammendrag:** Saken gjaldt gyldigheten av skjønnslikning for aksjeselskap og eneeier. Aksjeselskapet var et utbyggingsselskap som førte opp og solgte leiligheter. Selskapet solgte tre leiligheter til eier og hans sønner, og spørsmålet var om salgene hadde skjedd til underpris, slik at det forelå grunnlag for utbyttebeskatning av eier og uttaksbeskatning i selskapet. På bakgrunn av bevisførselen la tingretten til grunn at det ikke var sannsynliggjort at skatteklagenemnda hadde lagt feil faktum til grunn i sine vedtak. Bevisførselen hadde etter rettens skjønn bidratt til å underbygge at alle tre leilighetene var solgt til klar underpris og at avvikene var minst så store som lagt til grunn i vedtakene. Det var ikke holdepunkt for å hevde at ligningsmyndighetene hadde utøvd vilkårlig eller usaklig skjønn. Også tilleggs-skatt ble fastholdt.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak fattet av skatteklagenemnda.

### 1. Sakens bakgrunn

Nye Vikhov Utbyggingsselskap AS (NVU) ble stiftet i februar 2004. Selskapets formål var å erverve, utvikle og selge fast eiendom på Vikhov i Malvik kommune. Etter en fisjon ble selskapet splittet i to selskaper, hvorav de aktuelle rettigheter og plikter som saken gjelder ble overdratt til ECO Eiendomsforvaltning AS. Dette selskapet er heleid datterselskap av ECO Holding AS som igjen eies av A.

Saken gjelder tre leiligheter som er solgt fra NVU til A og hans sønner. Ved kontrakt datert 10. januar 2007 solgte selskapet én leilighet i boligblokken «Symfonien» til A og hans sønn B. Videre solgte selskapet den 9. mai 2007 en annen leilighet i «Symfonien» til C, som er sønn av A. For begge leiligheter var kontraktsprisen kr 1 540 000, mens listepriis for disse leiligheter var kr 2 190 000. Ved kontrakt datert 13. august 2008 solgte NVU en leilighet i boligblokken «Dirigenten» til A for en kjøpesum på kr 2 100 000. Dette var opprinnelig tegnet inn som to leiligheter som under prosjekteringsfasen ble sammenslått til én stor toppleilighet.

Det ble avholdt bokettersyn i virksomheten. I bokettersynsrapporten ble det lagt til grunn at de tre leilighetene ble solgt til betydelig underpris i forhold til reell markedsverdi. På bakgrunn av rapporten om bokettersyn ble NVU varslet om at skattekontoret vurderte å foreta uttaksbeskatning og ilegge tilleggsskatt for differansen mellom salgspris og omsetningsverdi. Videre ble A varslet om at skattekontoret vurderte utbyttebeskatning for differansen mellom salgspris og markedspris, og han ble varslet om mulig tilleggsskatt.

Etter noe korrespondanse ble det for både A personlig og selskapet fattet vedtak om endring av ligningene for 2008. For As vedkommende ble alminnelig inntekt økt med kr 4 129 368, og det ble fastsatt tilleggsskatt med 30 % av et inntektsgrunnlag på kr 3 716 432. Også for NVU's del ble den alminnelige inntekt økt med kr 4 129 368, og selskapet ble ilagt tilleggsskatt med 30 % av et inntektsgrunnlag på kr 3 716 432. I begge vedtak er det lagt til grunn at det forelå en endringsadgang 10 år tilbake i tid på grunn av at det var gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger i selvangivelsene.

Både NVU og A påklaget vedtakene til Skatteklagenemnda. Ved vedtak 18. oktober 2013 i begge saker sluttet Skatteklagenemnda seg til skattekontorets innstillinger, og vedtakene ble stående uendret.

Både ECO Eiendomsforvaltning AS og A har ved stevning 28. april 2014 krevd overprøving av disse forvaltningsvedtakene. Ved tilsvarende 20. mai 2014 har Staten v/Skatt Midt-Norge lagt ned påstand om frifinnelse. Hovedforhandling ble avholdt 2. og 3. februar 2015. Det ble ført to vitner i tillegg til As partsforklaring. For øvrig vises til rettsboken.

Dom er avsagt senere enn to uker etter hovedforhandlingen på grunn av arbeidssituasjonen i domstolen og andre prioriterte saker.

## **2. Partenes påstander og anførsler**

### **Saksøkerne har lagt ned slik påstand:**

1. Skatteklagenemndas vedtak av 18.10.13 mot A oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 18.10.13 mot Nye Vikhov Utbyggingsselskap AS ved styrets leder oppheves.
3. A og Nye Vikhov Utbyggingsselskap AS ved styrets leder tilkjennes sakens omkostninger.

### **A og NVU har i det vesentlige gjort gjeldende:**

Det foreligger ikke skjønnsadgang, idet vilkårene i skatteloven § 13-1 ikke er oppfylt. Det bestrides ikke at det foreligger interessefelleskap mellom A og selskapet, men det bestrides at As og selskapets inntekter er redusert på grunn av dette interessefelleskapet. Det foreligger ikke grunnlag for utbyttebeskatning hos A, jf. skatteloven § 10-11, og det fins ikke faktisk grunnlag for uttaksbeskatning hos ECO Eiendomsforvaltning AS (NVU tidligere) jf. skatteloven § 5-2. Leilighetene ble solgt til markedsverdi. I forhold til As leilighet i Dirigenten må det legges til grunn at det var snakk om salg av en råleilighet og at kostnadene ved å ferdigstille/innrede leiligheten ble viderefakturert fra NVU til A. Alle tilleggskostnader ble viderefakturert samlet i

2012. Det var ikke hensiktsmessig å gjøre dette før arbeidene kunne faktureres samlet etter at tvist med Primahus AS var avsluttet ved rettsforlik. I forhold til alle tre leilighetene gjelder at finanskrisen medførte full stans i salgene. Det var ikke mulig å selge leilighetene til listepreisen, og selskapet ville ikke dumpe prisene. A foretok salgene for å imøtekomme krav fra banken og for å få inn frisk kapital. Selskapet hadde en likviditetskrise, og det var nødvendig å foreta seg noen salg. Formålet med kjøpene var å unngå konkurs og for å unngå at banken tiltrådte pantet. Vedtaket i skatteklagenemnda baserer seg på feil faktum. Det ble lagt uriktig omsetningsverdi til grunn. Banken foretok en vurdering av markedsverdien og aksepterte kjøpene. Banken ville ikke godtatt et salg under markedspris.

Det fremgår av endringsavtale mellom Primahus og NVU at As leilighet i Dirigenten ikke skulle leveres som ferdigstilt, men at kjøper skulle sørge for innredning av denne leiligheten på egen hånd. A ferdigstilte leiligheten dels ved å engasjere Primahus direkte og dels ved å foreta egeninnsats. Blant annet var kjøkkeninnredning tatt ut av Primahus sin leveranse og ble levert av Norema.

A erkjenner at han ikke har gjort tilstrekkelig innsats for å opplyse saken under behandlingen av skattesaken for Skatteklagenemnda.

Leilighetene er solgt til markedspris, og det er da ikke grunnlag for å foreta noen skjønnsfastsettelse. Vedtakene må oppheves på dette grunnlaget. Retten skal ikke prøve forvaltningens frie skjønn, men vedtakene må anses ugyldige på grunn av feil i det faktiske grunnlaget og at skjønnnet ikke er saklig. Det er lagt til grunn uriktig oppfatning av markedet. Det burde vært tatt hensyn til Norges Eiendomsmeglerforbunds prisstatistikk for Trondheim Øst. Det er uriktig lagt til grunn at leiligheten i «Dirigenten» ble levert som nøkkelferdig leilighet. Tilleggsregningen fra Primahus på kr 500 000,- er uriktig holdt utenfor prisen ved vurderingen av om A betalte markedspris. Manglene ved skjønnsutøvelsen må lede til at vedtaket må oppheves.

Det foreligger ikke endringsadgang etter ligningsloven § 9-6 nr 3. A har ikke hatt oppfordring til å opplyse om kjøpene i sin selvangivelse. Det erkjennes at selskapet i sin selvangivelse krysset av uriktig for at det ikke var foretatt salg mellom selskap og aksjonær/nærstående. A privat hadde ingen tilsvarende oppfordring i sin selvangivelse. Hans eventuelle opplysningsplikt må vurderes ut fra størrelsen på de eventuelle avvikene. Subsidiært anføres at avvikene var så små at det ikke kan anses å være brudd på opplysningsplikten, og det gjelder da en toårsfrist etter ligningsloven § 9-6 nr 3. Det er enighet om at toårsfristen er overskredet.

Det strengere beviskravet i ligningsloven § 10-2 i forhold til tilleggsavgift er ikke oppfylt. Det er ikke klar sannsynlighetsovervekt for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller at den eventuelle opplysningssvikten har ført til skattemessige fordeler. Det foreligger ikke klar sannsynlighetsovervekt for at leilighetene ble solgt til underpris. Det sjablongmessige fradraget på 10 % som skattemyndighetene har lagt til grunn medfører ikke at beviskravet er oppfylt. Det er ikke grunnlag for tilleggsavgift verken for A eller selskapet.

**Staten ved Skatt Midt-Norge har lagt ned slik påstand:**

1. Staten ved Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Staten ved Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger.

**Staten ved Skatt Midt-Norge har i det vesentlige gjort gjeldende:**

Det er bevismessig dekning for at leilighetene er solgt til underpris. Det er ikke mangler ved skjønnsutøvelsen, og vedtakene er gyldige. Den underpris som er konstatert ved ligningen er korrekt beskattet som utbytte for A med hjemmel i skatteloven § 10-11. Underprisen er en gaveoverføring fra aksjeselskap til aksjonær som medfører uttaksbeskatning for selskapet. Uttaksbeløpet er lik den underpris som er konstatert. Forvaltningen har lagt et forsiktig skjønn til grunn. Det er bevismessig dekning for at underprisen var minst de beløp som er lagt til grunn. I forhold til de to leilighetene i «Symfonien» er de to salgene til A tatt med i beregningen av gjennomsnittsprisen. Den reelle markedsverdien lå noe høyere. De faktisk solgte leilighetene gir bedre pekepinn på markedsverdien enn salgsstatistikken for hele Trondheim Øst, som omfatter stort spenn i forhold til beliggenhet, alder og kvalitet på leilighetene. Det er ingen holdepunkter i dokumentene for at leilighetene i «Dirigenten» er solgt som såkalt råleilighet. Også As leilighet i «Dirigenten» var omfattet av totalentreprisekontrakten, hvor det fremgår at den skulle leveres nøkkelferdig fra entreprenøren. Skattekontoret har etterspurt dokumentasjon på at As leilighet ble kjøpt kun som en «råleilighet», og slik dokumentasjon er ikke fremlagt. Fakturaen fra Primahus som saksøker har vist til må gjelde tilleggsarbeider.

Rettens overprøving skal gjelde dokumenter som er fremlagt før Skatteklagenemndas vedtak. Salgsprisen på leilighetene i Symfonien kan ikke forklares med finanskrisen. Det vises til vitnet Løvseths forklaring om at det var godt marked langt inn i 2007. Vedtaket tar dessuten høyde for fall i eiendomsprisene da prisene er indeksregulert. Fremlagte dokumenter i tvisten mellom Primahus Entreprenør AS og NVU viser at den aktuelle leiligheten i «Dirigenten» hadde en byggekostpris pr kvm på kr 18 923, mens de øvrige leiligheter hadde en kostpris på kr 17 837 pr kvm, og dette tyder ikke på at leiligheten skulle leveres som råbygg. Nye opplysninger under hovedforhandlingen om at kjøkkenet hevdes å være kjøpt av skatteyder privat er ikke dokumentert. For at dette skulle kunne tas i betraktning måtte opplysningene vært fremlagt før avsluttet ligningsbehandling. Bevisvurderingen ut fra de opplysninger som forelå på ligningstidspunktet tilsier at leiligheten i Dirigenten var kjøpt til underpris.

Skatteyters opplysningsplikt praktiseres strengt. Skatteyder har plikt til å legge frem opplysninger hvis det er uklart om det har betydning. Det gjelder ikke noe krav om at det skulle foreligge et kvalifisert avvik for at opplysningsplikten trer inn. Både A personlig og selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og det gjelder en 10-årsfrist for endring av ligningen, jf. hovedregelen i ligningsloven § 9-6 nr 1. Unntaket i nr 2 bokstav a kommer ikke til anvendelse. Vilårene for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 foreligger. Det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at det foreligger opplysningssvikt som har ført til skattemessige fordeler. Når det gjelder størrelsen av fordelen er det gjort et fradrag på 10 %, og ligningsmyndighetene har foretatt et forsiktig skjønn. Beviskravet er desto klarere oppfylt når det er gjort fradrag på 10 % ved beregningen av fordelen.

**3. Rettens vurdering**

Det er enighet om at det foreligger interessefellesskap mellom A og NVU, slik at eventuell underpris ved de tre salgene til A og hans sønner er å betrakte som utbytte og skattepliktig i henhold til skatteloven § 10-11. Tilsvarende er det enighet om at eventuell underpris ved disse

salgene skal beskattes som uttak på selskapets hånd, jf. skatteloven § 5-2. Hovedspørsmålet i saken er hva som var reell markedspris på de tre leilighetene som ble overdratt fra selskapet til A og hans sønner.

På bakgrunn av bevisførselen finner retten det ikke sannsynliggjort at Skatteklagenemnda har lagt feil faktum til grunn i sine vedtak. Bevisførselen har etter rettens skjønn bidratt til å underbygge at alle tre leilighetene er solgt til klar underpris og at avvikene var minst så store som lagt til grunn i vedtakene. Det er ikke holdepunkter for å hevde at ligningsmyndighetene har utøvd vilkårlig eller usaklig skjønn.

Når det gjelder verdien på leilighetene i «Symfonien», vil retten bemerke at det ble foretatt andre salg i samme boligblokk i samme periode. De aktuelle kontraktene som saken gjelder er inngått i januar og mai i 2007. Det ble i tillegg solgt én leilighet i februar 2007, én i mars 2007, én i april 2007 og én i september 2007. Skatteklagenemndas vurdering er basert på alle solgte leiligheter i dette boligkomplekset for perioden 2006 til 2010. Dette gjelder (med ett unntak) salg av leiligheter under oppføring, og overtakelsene skjedde på et senere tidspunkt. Skatteetaten har foretatt en beregning av gjennomsnittspris for alle solgte leiligheter i prosjektet i nevnte periode. Alle er solgt til listepris med unntak av A sine. Listeprisen på As to leiligheter i Symfonien var kr 2 190 000, mens den faktiske kjøpesummen for A og sønner var kr 1 540 000 for begge leiligheter. Gjennomsnittlig kvadratmeterpris for de solgte leilighetene var kr 30 735, inkludert de to angjeldende leiligheter som ble overdratt til A og sønner. Kvadratmeterprisen for As to leiligheter i «Symfonien» var på kr 22 031. De faktiske tall og beregninger i skatteklagenemndas vedtak er ikke omtvistet, og retten legger disse til grunn.

Retten finner det ikke sannsynliggjort at salget var stanset helt opp pga finanskrisen på dette tidspunktet; det ble som nevnt solgt flere andre leiligheter i samme periode. Skatteklagenemnda har ved sitt skjønn lagt vekt på de salg som er foretatt i det aktuelle boligkomplekset som gjelder helt sammenlignbare leiligheter. Retten er enig med skatteklagenemnda i at gjennomsnittlig kvadratmeterpris for salg av likeartede, nye leiligheter i samme boligblokk gir en riktigere markedsverdi enn prisstatistikken for leiligheter i Trondheim Øst, som gjelder leiligheter med stor variasjon med hensyn til beliggenhet, størrelse, alder og kvalitet/standard.

Etter rettens vurdering har Skatteklagenemnda ikke lagt uriktige forutsetninger til grunn. Det er etter rettens vurdering benyttet et saklig og nøkternt skjønn når det er konkludert med en underpris på kr 608 376 for hver at de to leilighetene.

I forhold til leiligheten i «Dirigenten» gjelder det et enda større avvik i forhold til gjennomsnittlig kvadratmeterpris for de øvrige solgte enheter. Gjennomsnittlig kvadratmeterpris for disse øvrige leilighetene var kr 36 443,- mens A sin leilighet (leilighet nr 401), som var på 144 kvm, hadde en kvadratmeterpris på kr 14 583. Ved vurderingen av underprisen har Skatteklagenemnda foretatt en indeksregulering av de øvrige solgte enheter pr tredje kvartal for 2008. Det er da tatt høyde for både prisstigning og prisfall i den aktuelle perioden.

Retten legger til grunn at finanskrisen ikke slo inn i Norge og med virkning for boligsalget før fra sommeren 2008. As kontrakt er datert 13. august 2008, men ut fra bevisførselen må det legges til grunn at han hadde reservert denne leiligheten til seg selv på et langt tidligere tidspunkt. Det vises her til vitneforklaring fra eiendomsmegler Løvseth i Eiendomsmegler 1, som forklarte at da

meglerforetaket fikk oppdraget med virkning fra januar 2007, var leilighet nr 401 holdt unna meglers oppdrag idet denne var reservert til A.

Uansett hvilken dato som legges til grunn med hensyn til avtaleinngåelsen, viser tallene at leiligheten var solgt til betydelig underpris. Kvadratmeterprisen var under det halve av den gjennomsnittlige kvadratmeterprisen for samtlige solgte leiligheter indeksregulert pr tredje kvartal 08. I tillegg er det opplyst at den aktuelle leilighet var blant de mest attraktive i boligkomplekset. Det gjaldt en stor toppleilighet på endevegg med beste utsikt. A har anført at det gjaldt salg av en såkalt «råleilighet». Retten finner det ikke sannsynliggjort at det var inngått noen slik avtale da han inngikk kontrakt om kjøp av leiligheten. Salget av den aktuelle leiligheten skal skattemessig vurderes ut fra de opplysninger og dokumenter som er fremlagt for skatteetaten før Skatteklagenemndas vedtak ble fattet. Imidlertid er det heller ikke på et senere tidspunkt under saksforberedelsen eller hovedforhandlingen, fremlagt nye dokumenter som sannsynliggjør at det her var tale om overdragelse av en råleilighet, som kunne forklare den lave prisen.

Det er uomtvistet at kontraktssummen på totalentreprisen omfattet ferdigstilling av samtlige enheter til «nøkkelferdige» leiligheter. Det er ikke fremlagt noen dokumenter eller ført andre typer bevis for at leilighet nr 401 ble tatt ut av kontrakten med Primahus Entreprenør AS. Det er på det rene at denne leiligheten ble skilt ut særskilt i forhold til dato for ferdigstillelse. Det var også en egen prosess for tilleggsarbeider på denne leiligheten som endte opp i et rettsforlik. Det er imidlertid på det rene at det ikke ble engasjert noen annen entreprenør for å ferdigstille leiligheten, og at det som ble utført av arbeider i nr 401 ble utført av Primahus Entreprenør AS. A har hevdet at det i tillegg er utført en del egeninnsats uten at det er nærmere opplyst hva dette gjelder. Saksøkerne har hevdet at kostnaden ved ferdigstillelse av leilighet nr 401 fra «råleilighet» til nøkkelferdig leilighet skulle belastes A personlig. Det foreligger ingen skriftlighet rundt dette. Viderefakturerings fra NVU til A skjedde ikke før i 2012, som var etter bokettersynsrapporten og etter at varsel om endring ble gitt.

På bakgrunn av bevisførselen er det ikke holdepunkter for at skatteetaten har basert seg på uriktige faktiske forutsetninger ved sin vurdering av markedsverdien på leilighet nr 401 i «Dirigenten». Retten legger til grunn at kontraktssummen på kr 2 100 000 gjaldt nøkkelferdig leilighet med standard ferdigstillelse på linje med øvrige leiligheter, og det er ikke sannsynliggjort at A mottok noe mindre. Kjøpekontrakten og salgsoppgaven og det øvrige skriftlige materialet i saken må her tillegges stor vekt ved bevisvurderingen.

Retten finner det videre klart at både selskapet og A har brutt opplysningsplikten ved at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i deres respektive selvangivelser. Dette gjelder klartest for NVU som har krysset feilaktig «nei» for at det har foregått salg mellom selskap og aksjonær. Også A personlig hadde en plikt til å opplyse om de tre leilighetskjøpene som han fikk til en klar underpris. Retten legger på denne bakgrunn til grunn at det gjaldt en 10-årsfrist, jf. skatteloven [ligningsloven] § 9-6 nr 1.

Hjemmel for tilleggsskatt er ligningsloven § 10-2. Det gjelder her et strengere beviskrav. Det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt både for at det er gitt uriktige og/eller ufullstendige opplysninger og i forhold til størrelsen på beløpet det beregnes tilleggsskatt av. Etter rettens vurdering har Skatteklagenemnda lagt til grunn et forsiktig skjønn idet det er gjort et fradrag på

10 %. Retten finner at det strenge beviskravet klart er oppfylt i forhold til den merinntekt det er beregnet tilleggsskatt av. Vilkårene for tilleggsskatt er til stede både i forhold til A og selskapet.

### Sakskostnader

Saksøkte har fått medhold fullt ut. Hovedregelen i tvisteloven § 20-2 (1) tilsier at staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader. Retten kan ikke se at det er grunnlag for å anvende noen av unntaksbestemmelsene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Advokat Aarseth har fremlagt en sakskostnadsoppgave på kr 104 796. Saksøkerne har ikke hatt innvendinger til denne. Kravet tas til følge.

### Domsslutning

1. Staten v/ Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Eco Eiendomsforvaltning AS og A plikter in solidum å betale kr 104 796 - etthundreogfiretusensjuhundreogtittiseks - kroner i sakskostnader til Staten v/Skatt Midt-Norge innen 14 - fjorten - dager.

## SkN 15-075 Summarisk fellesoppgjør

**Lovstoff:** Ligningsloven § 9-5 nr. 8.

**Oslo tingrett:** Dom av 3. juni 2015, **sak nr.:** TOSLO-2013-191420

**Dommer:** Tingrettsdommer Frode Støle.

**Parter:** Malerservice Norge AS (advokat Johannes Andersen) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Torje Sunde).

**Sammendrag:** Saken gjaldt blant annet spørsmålet om vilkårene for summarisk fellesoppgjør var oppfylt. Tingretten la etter en konkret bevisvurdering til grunn at fakturaer fra 30 underleverandører til Malerservice Norge AS (MN) ikke representerte reelle tjenester levert i næringsvirksomhet, men at fakturaene var fiktive. Tingretten fant at vilkårene for summarisk fellesoppgjør var oppfylt, slik at MN ble ansvarlig for manglende skattetrekk og arbeidsgiveravgift, samt tilleggsavgift. Videre ble avgiftsmyndighetenes tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift opprettholdt. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak av 14. mai 2013 om endring av ligning, endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift og merverdiavgift og summarisk fellesoppgjør for årene 2005 til 2010. Hovedspørsmålet i saken er om bokførte fakturaer fra 30 underleverandører representerer reelle tjenester levert i næringsvirksomhet eller om fakturaene er fiktive.

### Sakens bakgrunn

Malerservice Norge AS («Malerservice») ble stiftet i 1993. Selskapet eies av brødrene A, B og C. Sistnevnte er selskapets daglige leder og styreleder.

Selskapet har siden stiftelsen bygget opp en stor virksomhet innen malerbransjen i Norge. Malerservice har vært underleverandør til store totalentreprenører som Skanska, Peab, Veidekke, NCC med flere.

Høsten 2007 oppsto det en mistanke i skatteetaten om at Malerservice var delaktig i skatte- og avgiftsunndragelser, og det ble innlevert en anmeldelse til Oslo Politidistrikt i september 2007. Den 23. oktober 2007 foretok politiet og skatteetaten ransaking og beslag på selskapets kontor og på flere andre adresser, blant annet hjemme hos C. Det ble gjort omfattende beslag av dokumenter og datautstyr. I ukene etter dette avhørte politiet en rekke personer med tilknytning til virksomheten. Dokumentbeslaget ble oversendt skattekontoret.

Parallelt med at politiet med bistand fra skatteetaten arbeidet med straffesaken, arbeidet skattekontoret med en forvaltningssak. Bokettersyn ble varslet i november 2007.

Politiet innstilte på henleggelse av straffesaken, og statsadvokaten henla saken våren 2008 med henleggelsesgrunnlag «intet straffbart forhold anses bevist». Henleggelsen ble pålagt av skattekontoret. Riksadvokaten opprettholdt henleggelsen, men henleggelsesgrunnlaget ble i riksadvokatens vedtak 2. desember 2008 endret til «etter bevisets stilling». Samarbeidet mellom skatteetaten og politiet fungerte relativt dårlig, og etatene så svært ulikt på saken. Det oppsto mistillit i politiet til sentrale medarbeidere på saken hos skattemyndighetene, og vice versa.

Skattekontoret fortsatte sitt arbeid med forvaltningssaken. Bokettersyn pågikk helt frem til våren 2011. Avslutningsmøte ble holdt 14. april 2011, og bokettersynsrapport ble avgitt 29. april 2011.

Skatt øst varslet 19. mai 2011 om endring av ligning, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og skatteansvar ved summarisk fellesoppgjør. Malerservice innga merknader til varselet ved brev av 16. januar 2012 og 7. mars 2012. I april 2013 fikk Malerservice innsyn i utkast til vedtak, og den 7. mai 2012 innga selskapet merknader til utkastet.

Vedtak ble fattet av Skatt øst 14. mai 2013. Vedtaket innebærer følgende endringer (for inntektsårene 2005 til og med 2010 samlet):

- Økning av Malerservices alminnelige inntekt med til sammen ca 44 millioner kroner
- Tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt knyttet til inntektsøkningene
- Tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift med ca 24 millioner kroner
- Tilleggsavgift (merverdiavgift)
- Skatteansvar ved summarisk fellesoppgjør med ca 52 millioner kroner
- Økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget med knapt 104 millioner kroner (økt avgift ca 14,6 millioner kroner)
- Tilleggsavgift (arbeidsgiveravgift).

Inntektsendringene er et resultat av at det er nektet fradrag for utgiftsførte fakturaer som er vurdert som fiktive, samtidig som det er gitt fradrag for skjønnsmessig fastsatte lønnskostnader.

Etter det opplyste innebærer vedtaket betalingsforpliktelser for skatt og avgift på til sammen ca 116 millioner kroner pluss renter.

Vedtaket er basert på at det har foregått såkalt fiktiv fakturering fra underleverandører. Skattekontoret har lagt til grunn at betalinger fra Malerservice til 30 nærmere angitte virksomheter ikke er betaling for tjenester levert i næringsvirksomhet fra disse foretakene. I stedet har skattekontoret lagt til grunn at Malerservice «har disponert pengene, enten selv eller gjennom andre» (vedtaket s. 88). Hypotesen er at den fiktive faktureringen er satt i scene for å unngå å betale skatt og avgifter. Skattekontoret legger til grunn at det faktisk har blitt utført arbeid i samsvar med det som er blitt fakturert. Kundene til Malerservice har fått levert det de skulle. Fakturaene som Malerservice har bokført i sine regnskaper anses imidlertid fiktive i den forstand at arbeidet ikke er utført av selvstendige underentreprenører. Skattekontoret legger til grunn at arbeidsinnsatsen i realiteten har blitt utført av personer som Malerservice har arbeidsgiveransvaret for. Dermed skulle det vært betalt arbeidsgiveravgift og gjort forskuddstrekk, og det skulle ikke vært krevd fradrag for inngående merverdiavgift på fakturaene.

Fiktiv fakturering er avdekket av skattemyndigheter og politi i et større antall saker i Norge de siste årene. Fra 2009 til 2012 drev skattemyndighetene i samarbeid med politiet og andre lands myndigheter et landsdekkende prosjekt for å avdekke fiktiv fakturering. Det har vært gjennomført en rekke bokettersyn, og flere saker om fiktiv fakturering er behandlet i rettsapparatet. Dels er det tale om straffesaker mot deltakere i fiktiv faktureringsnettverk, dels er det tale om ugyldighetssøksmål mot vedtak som endrer ligning, tilbakefører fradragsført merverdiavgift osv - som denne saken. Retten kommer tilbake til en del av disse sakene nedenfor. Generelt ser det ut til at hovedformålet med slik fiktiv fakturering er å kamuflere svart lønnskostnad som kostnad til underentreprise. Ved fiktiv fakturering oppnår fakturamottaker uriktig fradrag for inngående merverdiavgift. Samtidig slipper fakturamottaker å foreta forskuddstrekk i det som betales som godtgjørelse for arbeid, og det betales heller ikke arbeidsgiveravgift. Forutsetningen er at (deler av) de pengene som betales til fakturamottaker tas ut kontant og benyttes til svart avlønning av de som har utført arbeidet.

I perioden 2005 til og med 2010 har Malerservice bokført kostnader til kjøp av tjenester fra de 30 virksomhetene som skattekontoret i vedtaket ikke anerkjenner som reelle underleverandører, med til sammen ca 96 millioner kroner eksklusive merverdiavgift.

I samme periode har Malerservice hatt vesentlig flere underentreprenører enn disse 30. Bokettersynsrapport og vedtak har konsentrert seg om et utvalg. I vedtaket er det 32 foretak som gjennomgås, og for 30 av dem konkluderes det med at foretakene ikke har levert entreprisetjenester til Malerservice i henhold til det som er fakturert.

De 30 foretakene vedtaket ikke anerkjenner som reelle underleverandører, er:

- AD Malerarbeid Arben Deliu
- AD Malerarbeid AS
- Aktiv Bygg & Vedlikehold B Joelle
- Aktiv Maler Service N07
- Lerdal Universal Michelle Lerdal Hagen

- Da Vinci Ismailj Ismailji
- Malerfirma N13
- Fix Murer & Maler Service DA
- Saba Maler Arbeid Musa Gerbeshi
- Perfect Bygg AS
- Louvros Malerfirma
- Hans Malerfirma
- Sega Service Saban Arifi
- Totalpro Dobrowolski
- Clasic Bygg og Maling AS
- Maler Expert Haziri
- Din Maler Evis Mumajesi
- Norgessystem Mur & Puss Sabrije Mehaj
- Dior Service Arifi Gzim
- Lavore Malerfirma
- EB N11
- Marbygg Marius Skrzecz
- Elif Maler Arbeid N08
- Drini Malerservice Arben Stojku
- Lagos Mal Consult N04
- Donat Ren-Maler N06
- Daloni Maler og Bygg
- Dea Bygg
- Malerservice Kompani Urszula Stefania Mosieznia
- Ornella Renhold

Vedtaket anerkjenner ingen av disse foretakene som reelle underleverandører til Malerservice. Det anerkjennes imidlertid at enkelte av dem har næringsvirksomhet og har levert reelle tjenester til *andre* enn Malerservice. Disse har under saken blitt omtalt som «mellomledd». Andre foretak har i følge skattekontoret ingen næringsvirksomhet overhodet, og disse har under saken blitt omtalt som «uttaksledd». Retten kommer tilbake til disse karakteristikkenes og hva de nærmere innebærer.

Etter at vedtaket som er tvistegjenstand i saken her ble fattet, forsøkte Skatt øst å slå Malerservice konkurs med grunnlag i at det merverdiavgiftskravet som vedtaket innebærer ikke var betalt. Konkursbegjæring ble fremsatt overfor Oslo byfogdembete 11. november 2013. Byfogden tok ikke konkurskravet til følge, og Skatt øst anket saken inn for lagmannsretten. Borgarting lagmannsrett forkastet anken i kjennelse den 4. juni 2014. Lagmannsretten la til grunn - som byfogden - at det ikke var påvist klar sannsynlighetsovervekt for merverdiavgiftskravet.

Som nevnt ovenfor ble straffesaken mot Malerservice henlagt i 2008. I tråd med Riksadvokatens henleggelsesbeslutning av 2. desember 2008 fortsatte imidlertid etterforskningen, blant annet på grunnlag av bokettersynsrapporten. Den 13. mars 2015 ble det reist tiltale mot blant andre C og selskapet Malerservice. Tiltalen går ut på at C og Malerservice har gjort seg skyldig i grovt utbytteheleri og merverdiavgiftsbedrageri. Heleriposten gjelder det at Malerservice har bokført og betalt fakturaer fra ti forskjellige foretak i perioden 2005 til 2013. Bedrageriposten gjelder det at Malerservice i samme periode skal ha krevd urettmessig fradrag for inngående merverdiavgift for

de samme fakturaene. Sju av de ti foretakene tiltalen gjelder, er foretak som er underkjent som underleverandører i vedtaket denne saken gjelder (Aktiv Bygg & Vedlikehold, Da Vinci, Donat Ren-Maler, Sega Service, Lavore Malerfirma, Louvros Stamatios og Dea Bygg).

Denne «nye straffesaken» gjelder deler av de samme fakturaer og pengestrømmer som skattesaken gjelder. Straffesaken dekker hele den tidsperioden skattesaken gjelder, pluss ytterligere tre år. Skattesaken er imidlertid vesentlig mer omfattende. Videre gjelder den nye straffesaken delvis de samme fakturaer og pengestrømmer som den opprinnelige siktelsen fra 2007 gjaldt, men den gjelder til dels andre straffebud.

Malerservice angrep Skatt østs vedtak av 14. mai 2013 på to måter. For det første påklaget selskapet vedtakene til Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift ved brev av 4. juni 2013. For det andre tok selskapet - uten å vente på utfallet av klagebehandlingen - ut stevning for Oslo tingrett den 19. november 2013. Skatt øst tok til motmæle ved tilsvare 11. desember 2013. I tilsvaret ble saken påstått avvist for den del som gjaldt ligningen, mens staten ba om frifinnelse for merverdiavgiftsdelen av vedtaket. Avvisningspåstanden var begrunnet med at søksmålet var reist etter utløpet av 6-månedersfristen i ligningsloven § 11-1 nr 4. I Oslo tingretts kjennelse av 8. juli 2014 ble det gitt oppfriskning for fristoversittelsen og saken ble fremmet i sin helhet. Etter det opplyste er forvaltningsklagene trukket som følge av at vedtaket nå undergis rettslig overprøving.

Under saksforberedelsen har det vært noe uenighet mellom partene om blant annet relevansen av tilbudte vitnebevis. Retten avsa kjennelse den 17. februar 2015 hvor krav om avskjæring av vitnebevis knyttet til behandlingen av straffesaken mot Malerservice i 2008 ikke ble tatt til følge.

Hovedforhandling ble holdt i Oslo tinghus i perioden 7. til 17. april. Retten tok i mot forklaring fra C og 20 vitner, og dokumentbevis ble gjennomgått slik det fremgår av rettsboken.

### **Saksøkerens påstand og grunnlaget for denne**

Malerservice nedla slik påstand:

1. Skatt østs endringsvedtak av 14. mai 2013 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger.

Til støtte for denne påstanden har Malerservice i hovedsak anført følgende:

### **Saksbehandlingsfeil / uforsvarlig saksbehandling**

Proessen som har ledet frem til vedtaket bryter mot forvaltningsrettslige grunnprinsipper. Det ulovfestede kravet til forsvarlig saksbehandling er ikke overholdt. Den mangelfulle saksbehandlingen har hatt betydning for vedtakets innhold og leder til ugyldighet, jf ligningsloven § 3-12 og forvaltningsloven § 41.

Innvendingene mot saksbehandlingen knytter seg til flere forhold, som må vurderes samlet - i en totalvurdering.

Sentrale personer hos Skatt øst har vært forutinntatte i en slik grad at det medfører inhabilitet etter ligningsloven § 3-8 og forvaltningsloven § 6 andre ledd. Dette gjelder i særdeleshet Marianne Dybå Gansmo, som var saksansvarlig hos Skattekrimenheten og som er hovedforfatter av bokettersynsrapporten. Inhabilitetsinnsigelsen gjelder også bokettersynsrevisor Asgeir Ellingsen. Gansmo kom med uttalelser og hadde en opptreden i saken som vesentlig svekker tilliten til prosessen, og som blant annet foranlediget skarpe reaksjoner fra Oslo politiet. Blant annet har hun overfor politiet kommet med utsagn som «*La de sitte i arresten og mørne*», «*Vi gir oss ikke før Malerservice er i skifteretten .. Da vil vi få arbeidsro*» og «*Vi ønsker fortsatt å ta ledelsen i Malerservice*». Gansmos holdning og adferd førte til at lederen for Oslo Politidistrikts seksjon for finans- og miljøkriminalitet tilskrev Gansmos overordnede og ba om at hun ble koblet av den videre saksbehandlingen av Malerservice-saken. I henvendelsen pekes blant annet på at Gansmos rolleforståelse ikke er tilstrekkelig objektiv.

Uttalelsene viser at Gansmo på et tidlig tidspunkt hadde bestemt seg for å «ta» Malerservice, og hennes videre arbeid tok sikte på å bekrefte mistankene mot selskapet. Dette svekker tilliten til hele bokettersynsrapporten, som Gansmo var ansvarlig for.

For øvrig var det svært mangelfull kontradiksjon forut for bokettersynsrapporten, ved at skattekontoret aldri tok kontakt med Malerservice i løpet av de fire årene de jobbet med det omfattende dokumentmaterialet.

Videre var det mangelfull kontradiksjon mellom bokettersynsrapport og vedtak, ved at de omfattende og konkrete motargumenter som er fremført i skattyters tilsvarende til rapport og varsel ikke er realitetsbehandlet. Det er kun vist helt generelt til skattyters merknader, og de konkrete innvendingene er ikke imøtegått eller vurdert konkret.

Vedtaket inneholder også tendensiøse uttalelser og vurderinger som svekker tilliten til skattekontorets objektivitet og skattekontorets forståelse av malerbransjen i Norge. Det samme gjelder andre ytringer fra skattekontoret, ikke minst politianmeldelsen av 27. september 2007.

Skatt øst lekket ransakingen 23. oktober 2007 til pressen, og lot pressen være til stede inne i Malerservices kontorer under selve ransakingen. Dette er uforsvarlig saksbehandling.

Manglende objektivitet i tilnærmingen og manglende kontradiksjon har ført til store mangler ved bokettersynsrapporten. Rapporten er et så sentralt grunnlagsdokument at vesentlige feil ved rapporten «smitter» over på vedtaket; de kan ha hatt betydning for vedtakets innhold.

Mangelfull saksbehandling er en totalvurdering. I denne saken bærer saksbehandlingen preg av å være et overgrep mot Malerservice. De samlede saksbehandlingsfeilene har innvirket på vedtakets innhold og fører til ugyldighet.

### **Feil faktum**

Vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag, noe som fører til ugyldighet. Det er feil at de 30 underleverandørene ikke har levert tjenester til Malerservice. Malerservice har kjøpt og mottatt tjenester fra alle 30. Dette har vært reelt. Underleverandørene har hatt resultatansvar, noe som blant annet kommer til uttrykk ved at det er utstedt kreditnotaer til Malerservice. At noen av

foretakene ikke har levert regnskaper, betalt skatt og avgifter, ikke hatt registrerte ansatte mv kan indikere at *underleverandørene* har brukt svart arbeidskraft og unndratt skatt og avgift, men det er ikke noe bevis for at *Malerservice* har inngått i et nettverk hvor man organiserer fiktiv fakturering. Malerservice har ikke hatt noen grunn til å tvile på at dette var lovlig opprettede selskaper som kunne levere det de påtok seg. Malerservice har konsekvent sjekket at foretakene var registrert i enhetsregisteret og som regel også merverdiavgiftsmanntallet før man har betalt fakturaer. Malerservice har ikke hatt innsyn i foretakenes regnskaper, og har gjort de undersøkelser som kan forventes.

Staten har lagt til grunn at Malerservice har organisert et mafialignende nettverk som har til hensikt å unndra skatt og avgift fra fiktive eller riggede omsetningsledd, men dette finnes det ingen bevis for.

Det foreligger ingen bevis for at penger som er betalt fra Malerservice i henhold til de angivelig fiktive fakturaene er tilbakeført til Malerservice eller selskapets eiere. De beslag av kontante penger o.l. som er gjort hos C og B er beløp som ikke er påfallende store sett opp mot disses registrerte inntekter. Pengene er redegjort for, og tilbakelevert fra politiet.

Både bokettersynsrapporten og vedtaket bygger på en rekke misforståelser og feilslutninger, som kunne vært unngått hvis skattemyndighetene hadde spurt Malerservice om hvordan regnskapsmaterialet henger sammen og skal forstås. Hvis man sammenholder inngående og utgående fakturaer, fremgår det tydelig hvem som har gjort hvilket arbeid, og at bokføringsforskriftens krav til salgsdokument i det alt vesentlige er oppfylt.

Det er uriktig når vedtaket legger til grunn at oppdragsgiverne til Malerservice ikke kjente til at selskapet benyttet underleverandører. Vitneforklaringer under hovedforhandlingen beviser det motsatte. Det er også en rekke andre momenter som vedtaket og bokettersynsrapporten vektlegger som er misforstått, og som ikke indikerer det skattekontoret hevder.

Når det gjelder de enkelte momentene som er anført å ha betydning i bevisvurderingen, vil retten være mer detaljert under drøftelsen nedenfor av spørsmålet om underleveransene har vært reelle.

### **Uriktig rettsanvendelse - summarisk fellesoppgjør**

Det er ikke grunnlag for summarisk fellesoppgjør hvis leveransene kun anses feilkategorisert. Borgarting lagmannsretts dom LB-2014-66489 (Jaktlia-dommen) viser at man ikke kan nøye seg med å konstatere at det ikke foreligger et reelt entrepriseforhold, man må også vurdere separat og konkret om det foreligger et ansettelsesforhold. Skattemyndighetene har bevisbyrden, og den er ikke oppfylt i saken her.

Under enhver omstendighet er det anvendt feil skattesats. Vedtaket bruker 50 %, jf hovedregelen i forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr 2. Det riktige er å anvende unntaksregelen i samme bestemmelse, som gir en sats på 35 %. Dette følger også av Jaktlia-dommen. Det er klart at marginalsattesatsen for de som har utført malerarbeidet denne saken handler om, ville vært vesentlig lavere enn 50 %.

Uriktig rettsanvendelse leder til ugyldighet.

### **Uriktig rettsanvendelse - merverdiavgift**

Det følger av merverdiavgiftsloven § 8-1 at Malerservice som utgangspunkt har krav på fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i virksomheten. I denne forbindelse er det ikke riktig å legge en strengt objektiv vurdering til grunn, slik skattekontoret gjør i vedtaket. Det er ikke noen automatikk i at fradragsretten er avskåret hvis foretaket som sender fakturaen ikke har leveringsevne i form av registrerte ansatte, eiendeler med videre. Hvis Malerservice har fått faktura fra et merverdiavgiftsregistrert foretak og det tilhørende arbeidet er utført, er fradragsretten i behold selv om underleverandøren har levert ved hjelp av svart arbeidskraft. Unntak fra dette krever et subjektivt element; nemlig at Malerservice forsto eller burde forstått at det var noe galt fatt med de «indre forhold hos selger».

Merverdiavgiftssystemet skal dessuten ikke anvendes som et bøtesystem. Når Malerservice har krevd fradrag for inngående avgift på en faktura, arbeidet er utført (malingen er på veggen), og fakturautsteder har betalt den korresponderende utgående avgiften, da vil det være misbruk av merverdiavgiftssystemet å nekte Malerservice fradrag. Dette vil føre til at staten får høyere avgiftsinntekter enn forutsatt. Dette har skjedd i en rekke tilfeller i saken her. Det følger av Rt-1997-1564 (Naustdal Fiskefarm) at man kan nekte fradrag selv om utgående avgift er betalt, men dette må forutsette at det er tale om reell fiktivitet, altså at arbeidet overhodet ikke er utført (malingen er ikke kommet på veggen).

### **Uforsvarlig skjønnsutøvelse - skjønnsmessig fastsettelse av inntekt**

Selv om man forutsetter at vedtaket bygger på riktig faktisk grunnlag slik at det foreligger skjønnsadgang etter ligningsloven § 8-2 nr 1, er det skjønn som er utøvet uforsvarlig.

Skattemyndighetenes vedtak innebærer at Malerservice får en fortjenestegrad og lønnsomhet som ligger langt over gjennomsnittet for bransjen. For 2007, 2008 og 2009 fører vedtaket til en resultatgrad som er henholdsvis 281 %, 394 % og 368 % av bransjegjennomsnittet. Dette innebærer at skjønnnet som er utøvet fremstår som vilkårlig og urimelig. Det har ikke blitt foretatt noen reell vurdering av grunnlaget for skjønnfastsettelsen av den alternative inntekten. Vilcårlig og urimelig skjønnsutøvelse leder til ugyldighet.

### **Saksøktes påstand og grunnlaget for denne**

Staten v/Skatt øst nedla slik påstand:

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

Til støtte for denne påstanden har staten i hovedsak anført følgende:

### **Ikke feil faktum**

Vedtaket er ikke basert på uriktig faktisk grunnlag. De inngående fakturaene fra de 30 foretakene gjelder ikke kjøp av tjenester i virksomhet fra fakturautstederne (entrepri-setjenester), og er derfor ikke fradragsberettigede kostnader. Det skulle vært foretatt skattetrekk, levert lønnsoppgaver og betalt arbeidsgiveravgift for den arbeidsinnsatsen som er prestert. Det skulle ikke vært krevd fradrag for den inngående merverdiavgiften på fakturaene.

Staten bestrider ikke at det er utført et arbeid for Malerservice i samsvar med det som fremgår av fakturaene, og heller ikke at Malerservice har betalt vederlag for denne innsatsen. Det omstridte spørsmålet er om arbeidsinnsatsen er levert som tjeneste i virksomhet fra de 30 foretakene.

Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt, og bevisbyrden påhviler Malerservice. Malerservice har ikke gjennom bevisførselen under hovedforhandlingen oppfylt denne bevisbyrden. Det er ikke sannsynliggjort at vedtaket bygger på uriktig faktisk grunnlag.

For at en tjeneste skal være levert i virksomhet, må to vilkår være oppfylt. For det første må fakturautsteder ha en næringsvirksomhet. Dette er et rettslig begrep. For det andre må tjenesten som omtales i fakturaen, være levert av fakturautsteder i næringsvirksomheten. Dette andre leddet kalles *entreprisevurderingen*, og også dette er en rettslig vurdering. I en entreprise skal oppdragstaker utføre et bestemt arbeid innen en avtalt frist, bære risikoen for arbeidsresultatet, stille med arbeidstakere, materialer og verktøy mv, og har selv instruksjonsrett og ledelsesansvar over arbeidstakerne som utfører oppdraget. Entrepriisekontrakten må avgrenses mot blant annet arbeidsinnleie og arbeidsformidling.

For mange av de 30 foretakene saken gjelder, er ingen av de to vilkårene oppfylt. Det foreligger ingen tegn på næringsvirksomhet. Disse foretakene er rene *uttaksledd*. For andre er det på det rene at det foreligger en næringsvirksomhet, men disse foretakene er etter statens syn *mellomledd* i fiktiv fakturering og har ikke levert tjenester i virksomhet til Malerservice.

Vurderingen av om en tjeneste er levert i virksomhet, er en objektiv vurdering. Hvilken subjektiv oppfatning Malerservice har hatt er irrelevant. Uansett er det svært lite sannsynlig at saksøker har vært i aktsom god tro og blitt lurt i en årrekke av 30 ulike foretak til å tro at man fikk levert tjenestert i virksomhet.

En eventuell ugyldighet på grunn av feil faktum rekker for øvrig ikke lenger enn ugyldighetsgrunnen tilsier. Dersom én underleverandør har levert tjenester i virksomhet, skal vedtaket bare oppheves for denne ene.

### **Ikke feil rettsanvendelse i forbindelse med summarisk fellesoppgjør**

Dersom det ikke er levert tjenester i virksomhet, er Malerservice automatisk ansvarlig for arbeidsgiveravgift og skattetrekk. Dette følger av lovens system. Det skal ikke gjøres noen separat vurdering av om det foreligger et ansettelsesforhold, slik Borgarting lagmannsrett gjør i Jaktlia-dommen (LB-2014-66489). For øvrig måtte en slik vurdering uansett lede til samme resultat.

Det er derfor grunnlag for summarisk fellesoppgjør, og vedtakets rettsanvendelse på dette punktet er riktig. Det er også riktig når vedtaket anvender 50 % skattesats i tråd med hovedregelen. De konkrete forholdene i saken her skiller seg markert fra forholdene i Jaktlia-dommen. Ingen av de to kumulative vilkårene for å anvende unntaksregelen om 35 % sats, er oppfylt.

### **Ikke feil ved skjønnsutøvelsen**

Skattekontorets skjønnsutøvelse ved fastsettelse av inntekt for Malerservice er ikke uforsvarlig. Malerservice anførsler i denne forbindelse er basert på uriktige forutsetninger. Skatt og arbeidsgiveravgift skal trekkes fra som lønnskostnader, hvilket ikke er gjort i de beregninger

Malerservice har gjort. Dette innebærer at Malerservice anslag over resultat-/ fortjenestegrad er feil. Ved bruk riktige fradrag vil fortjenestegraden gå vesentlig ned. For øvrig er lønnskostnadene fastsatt ved et skjønn som ikke er uforsvarlig.

### **Ikke feil rettsanvendelse med hensyn til merverdiavgift**

Det er ingen rett til fradrag for inngående merverdiavgift hvis det ikke foreligger reell avgiftspliktig omsetning. Fradragsrett kan og skal da nektes. Det har ikke betydning om staten vil stå i fare for å lide tap eller ikke, jf Rt-1997-1564 (Naustdal Fiskefarm). Det er derfor ikke slik at fradragsrett for inngående avgift ikke kan nektes i situasjoner hvor den korresponderende utgående avgift er betalt.

### **Ikke saksbehandlingsfeil**

Offentlige organer som sådanne kan ikke bli inhabile. Asgeir Ellingsen og Marianne Dybå Gansmo var ikke inhabile. For Gansmos del er bevisbildet preget av påstand mot påstand, og saksøker har ikke oppfylt bevisbyrden for at hun har sagt og gjort alt som hevdes. Uansett er uttalelsene og adferden ikke inhabilitetsgrunn.

Uansett har en eventuell inhabilitet ikke innvirket på vedtaket. Vedtaket er fattet av andre enn Gansmo og Ellingsen.

Det er ikke grunnlag for Malerservices anførsel om at saksbehandlingen har vært uforsvarlig. Kravene til kontradiksjon er ivaretatt. Malerservice har fått uttale seg ved en rekke anledninger, og deres innspill er hørt. Vedtaket viser flere steder til skattyters tilsvarende. Det er ikke krav til at et ligningsvedtak begrunnelse skal ta opp og drøfte alle skattyters innspill, jf ligningsloven § 3-11 første ledd.

Det er for øvrig ikke bevist at Skatt øst har lekket til pressen ved ransaking. Det er heller ikke saksbehandlingsfeil at Skatt øst i anmeldelsen 27. september 2007 har beskrevet forhold og valgt formuleringer som Malerservice reagerer på. Anmeldelsen var uttrykk for hva skattekontoret mente på et gitt tidspunkt lenge før vedtaket ble fattet, og dette kan ikke utgjøre en saksbehandlingsfeil.

Under enhver omstendighet foreligger ingen saksbehandlingsfeil som har innvirket på vedtaket, jf ligningsloven § 3-12. Vedtaket bygger på riktig faktum og juss, og er gyldig.

### **Rettens vurdering - innledning**

Det sentrale faktiske spørsmålet saken reiser, er om de 30 foretakene vedtaket gjelder har levert tjenester i virksomhet til Malerservice eller ikke. Partene er enige om at det er utført arbeidsinnsats for Malerservice tilsvarende det som fremgår av fakturaene fra underleverandørene, og partene er enige om at Malerservice har betalt vederlag for denne arbeidsinnsatsen. Det springende punkt er hvorvidt arbeidsinnsatsen er levert som *tjeneste i virksomhet*. Foreligger det reelle entrepriserforhold?

Hvis svaret på dette er ja, har det ikke foregått fiktiv fakturering. Vedtaket av 14. mai 2013 bygger i så fall på uriktig faktisk grunnlag. Det er da ugyldig og må oppheves.

Hvis retten kommer til at vedtaket ikke bygger på uriktig faktisk grunnlag, må det vurderes om noen av de øvrige påberopte ugyldighetsgrunner fører til opphevelse av vedtaket. Det må avgjøres om vedtaket bygger på riktig eller uriktig rettsanvendelse for så vidt gjelder merverdiavgift og summarisk fellesoppgjør, om det bygger på et uforsvarlig skjønn ved fastsettelse av Malerservices inntekt, og om det lider av saksbehandlingsfeil som har innvirket på vedtakets innhold.

Retten må ved vurderingen av om det foreligger reelle entrepriseforhold, legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering av bevisene fremstår som mest sannsynlig. Etter rettens syn gjelder det ikke noe skjerpet beviskrav om dette. Retten viser blant annet til uttalelser i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 100, i Rt-2001-187 og i Jaktlia-dommen (LB-2014-66489). Det gjelder et skjerpet beviskrav for illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift, men det er ikke anført som noen selvstendig ugyldighetsgrunn fra Malerservice at det hefter noen feil ved vedtakets illeggelse av tilleggssanksjoner.

Retten peker også på at Malerservice har bevisbyrden for realiteten i entrepriseforholdene. Dette har sammenheng med at det i skatte- og avgiftslovgivningens system er skattyter som har risikoen for at de opplysningene som han oppgir til myndighetene er korrekte og kan dokumenteres ved nærmere undersøkelser. Også på dette punktet viser retten til uttalelsene i Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 100, i Rt-2001-187 og til lagmannsrettens dom i Jaktlia-saken. For merverdiavgift spesielt vises til merverdiavgiftsloven § 15-10, merverdiavgiftsforskriften § 15-10 og bokføringsforskriften § 5-5-1 sjette ledd.

Alminnelige bevissikringshensyn tilsier også at bevisbyrden må ligge hos Malerservice. Selskapet har både mulighet og gode grunner til å sikre dokumentasjon for at det som oppgis i selvangivelser og avgiftsoppgaver er riktig.

### **Rettslige utgangspunkter**

Det følger av skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a at det skal foretas forskuddstrekk i skattepliktig «lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10». Blant de ytelser som nevnes i skatteloven § 5-10 er lønn og annen godtgjørelse «vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet».

Det er dermed ikke trekkplikt for godtgjørelse som er vederlag for arbeid «i virksomhet», men det er trekkplikt for arbeidsgodtgjørelse både i vanlige ansettelsesforhold («i tjenesteforhold») og for frilansere («utenfor tjenesteforhold»).

Skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c definerer en arbeidsgiver som den som «utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller yttelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i».

Et hovedspørsmål i saken er derfor om de ca 96 millioner kronene som Malerservice i årene 2005-2010 utbetalte til de 30 anførte underleverandørene, er vederlag for arbeidsinnsats levert «i virksomhet». Hvis det ikke er betaling for innsats levert i virksomhet, foreligger i utgangspunktet trekkplikt, og Malerservice vil anses som arbeidsgiver i skattebetalingslovens forstand. Malerservice vil da også ha plikt til å levere lønnsoppgave etter ligningsloven § 5-2.

Hvis Malerservice anses som arbeidsgiver har selskapet også ansvaret for å betale arbeidsgiveravgift av arbeidsvederlaget, jf folketrygdloven § 23-2 første og andre ledd. Formuleringen her er tilsvarende som for plikten til å gjøre forskuddstrekk; det skal betales arbeidsgiveravgift av «lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold», men ikke når arbeidet eller oppdraget «er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet».

Hvis arbeidsinnsatsen er levert som tjeneste i virksomhet, er det ikke trekkplikt, ikke lønnsoppgaveplikt, og Malerservice har rett til fradrag for kostnadene etter hovedreglene i skatteloven § 6-1.

For at arbeidet skal anses levert i virksomhet, må to vilkår være oppfylt. For det første må selgeren ha en næringsvirksomhet. Begrepet er definert i folketrygdloven § 1-10, og det følger av høyesterettspraksis at begrepets innhold er det samme i skatteretten som i folketrygdloven. Bestemmelsen lyder slik:

«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.»

For det andre må den konkrete arbeidsinnsatsen være levert i virksomhet. Denne vurderingen (og grensen mot arbeidsforhold/arbeidsutleie mv) er omtalt i Skattebetalingshåndboken (2. utgave 2012) side 50. Her oppstilles først det utgangspunkt at det er den som utbetaler et vederlag som plikter å ta stilling til hvorvidt oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Deretter heter det:

«Hvem som er arbeidsgiver kan i visse tilfeller være vanskelig å avgjøre, særlig ved arbeidsutleie og entreprisoppdrag.

[ ... ]

I mange tilfeller kan det være uklart hva som er selvstendige oppdrag (entreprise) og hva som er utleie av arbeidskraft. Et avgjørende kriterium vil være hvorvidt oppdragstaker har resultatansvar overfor oppdragsgiver.

I utgangspunktet er det entreprise når:

- ledelsen av arbeidet er hos entreprenøren og ikke hos oppdragsgiveren,
- antall arbeidstakere som nyttes på oppdraget og hvilke kvalifikasjoner disse skal ha er uvedkommende for oppdragsgiveren,
- det er avtalt en fast pris,
- oppdraget er klart avgrenset,
- entreprenøren har et selvstendig ansvar for resultatet, og
- entreprenøren nytter egne materialer og verktøy.»

For merverdiavgiftens del er utgangspunktene at Malerservice har rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved «anskaffelser av varer og tjenester» til bruk i sin virksomhet, jf merverdiavgiftsloven § 8-1. For at underleverandørene skal ha anledning til å kreve inn

merverdiavgift, må de være «næringsdrivende» og ha en omsetning over en minstegrense på 50 000 kroner over 12 måneder, jf merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Begrepet *næringsdrivende* har vesentlig samme innhold som i skatteretten, jf ovenfor. Begrepet *omsetning* er definert i lovens § 1-3 som «levering av varer og tjenester mot vederlag».

For at Malerservice skal ha anledning til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift, må det foreligge reell avgiftspliktig omsetning, jf blant annet Rt-1997-1564 (Naustdal fiskefarm). Retten kommer nærmere tilbake til dette.

### **Har de 30 foretakene levert tjenester i næringsvirksomhet til Malerservice?**

#### **Konklusjonen. Overordnet om bevisførselen og rettens bevisvurdering.**

Etter en samlet vurdering av bevisførselen under hovedforhandlingen, har retten kommet til at det er klar sannsynlighetsovervekt for at vedtaket bygger på et korrekt faktisk grunnlag. Bevisførselen har vært omfattende og til dels uoversiktlig.

Fra Malerservices side har hovedvekten blitt lagt på partsforklaring fra C, vitneførsel fra politiansatte som arbeidet med saken i 2007-2008, vitneførsel fra Malerservices regnskapsfører og revisor, og vitner fra Malerservices oppdragsgivere. Hva gjelder dokumentbevis har Malerservice brukt en del tid på å dokumentere sine egne skriftlige innvendinger til bokettersynsrapport og varsel om vedtak. I tillegg har det blitt dokumentert en del konkrete fakturaer og kreditnotaer for å vise sammenheng mellom inngående og utgående fakturaer, samt realitet i entrepriseforhold. Etter rettens syn er det - på et overordnet plan - to forhold ved opplegget for bevisførselen fra Malerservices side som er påfallende og som i betydelig grad er egnet til å svekke tilliten til at de opplysninger selskapet har gitt er riktige.

For det første er det så å si ikke dokumentert noen skriftlig korrespondanse, kommunikasjon eller kontrakter med de 30 angivelige underleverandørene. Det lille som er dokumentert knytter seg til noen ganske få kreditnotaer, og kommenteres nærmere nedenfor. Det er etter rettens syn påfallende at det nesten ikke foreligger slik dokumentasjon når det over en femårsperiode er utbetalt over 90 millioner kroner eksklusive merverdiavgift til så mange påståtte underleverandører. I reelle entrepriseforhold vil man forvente å finne spor av epostkorrespondanse eller annen dialog om pris for oppdrag, omfang, tidspunkter og steder hvor oppdrag skal utføres, planlegging, reklamasjoner, klager, tilbakemeldinger og lignende. Det er ubestridt at det i samme periode foreligger omfattende dokumentasjon og korrespondanse av denne typen mellom Malerservice og selskapets oppdragsgivere. Det er også kommet frem at det foreligger normal forretningskorrespondanse mellom noen av de 30 foretakene (de som staten har betegnet som «mellomledd») og *andre* kunder enn Malerservice. Mangelen på skriftlig kommunikasjon mellom Malerservice og underleverandører utover fakturaene indikerer at det ikke har eksistert reelle entrepriseforhold.

For det andre er det ikke ført noen vitner fra de 30 foretakene som vedtaket ikke anerkjenner som reelle underleverandører. Det er på det rene at noen av innehaverne har forlatt landet, og noen er straffedømt. Det er imidlertid vanskelig å forstå at alle representanter for disse underleverandørene kan være forsvunnet i en slik grad at de ikke en gang kan forklare seg på telefon. Når det avgjort viktigste bevisstemaet for retten er om 30 nærmere angitte foretak har levert reelle tjenester i virksomhet til Malerservice, er det klart at vitnebevis vil være av stor

verdi. Dette gjelder ikke minst i en situasjon hvor skattemyndighetene har tolket det foreliggende skriftlige faktura- og regnskapsmaterialet på en måte som i følge Malerservice er feil. Det er da påfallende at det fra Malerservices side bare tilbys forklaringer om disse leverandørforholdene fra Malerservice selv og fra noen representanter for Malerservices oppdragsgivere.

Hvis det var reelle underleverandører som hadde utført omfattende arbeid for Malerservice over en femårsperiode, skulle man tro at disse - i alle fall noen av disse - fortsatt husket dette og kunne forklart seg for retten. Under den samme forutsetningen skulle man også tro at Malerservice hadde kontaktinformasjon til relevante representanter som har utført eller ledet arbeid på oppdrag for Malerservice. Malerservice har hatt sterk oppfordring til å finne frem til slike vitner i alle fall siden bokettersynsrapporten forelå i 2011. Bokettersynsrapporten går gjennom hvert enkelt foretak og konkluderer med at det ene foretaket etter det andre ikke har drevet næringsvirksomhet eller ikke har levert selvstendige entreprisetjenester til Malerservice. Vitnebevis kunne vært avgjørende - og burde vært lett tilgjengelige - for å gjendrive bokettersynets og vedtakets konklusjoner dersom disse ikke er riktige. C forklarte imidlertid i retten at «alle forsvant» etter ransakingen hos Malerservice 23. oktober 2007. Dette indikerer for retten at det ikke har eksistert reelle entrepriseforhold.

Etter rettens syn er det ikke nødvendig å redegjøre for alle de momenter i bevisførselen som har ledet frem til rettens konklusjon om at vedtaket ikke er basert på uriktig faktisk grunnlag. Det er eksempelvis verken nødvendig eller hensiktsmessig å gjennomgå hvert enkelt av de 30 foretakene, slik vedtaket gjør. Spørsmålet er om det kan påvises feil i vedtakets premisser, og dette er det i utgangspunktet Malerservice som må påvise. Etter rettens syn har Malerservice ikke gjennom bevisførselen i hovedforhandlingen sannsynliggjort vesentlige konkrete feil ved vedtakets faktiske grunnlag og bevisbedømmelse.

De forholdene retten har vurdert som mest sentrale - utover det som er nevnt ovenfor - vil bli gjennomgått i det følgende.

Retten presiserer innledningsvis at det ikke er ett enkelt moment som har vært avgjørende for rettens bevisvurdering, men en helhetsvurdering av en rekke momenter sett i sammenheng. For enkelte av de anførte underleverandørene er det etter rettens syn nokså opplagt at vedtaket bygger på riktig faktagrunnlag, mens det for andre ikke er like klart. Retten er også enig med Malerservices prosessfullmektig i at mange av bevisene som er ført isolert sett bare indikerer rot og misligheter hos de underleverandører som er brukt, og at de ikke i seg selv er bevis for at det er noe galt hos Malerservice. Når hele bevisførselen vurderes i sammenheng, er det imidlertid tilstrekkelig sannsynliggjort at vedtaket i sin helhet bygger på riktig faktisk grunnlag.

### **Kontobevegelser hos underleverandører**

For en rekke av underentreprenørene ble det dokumentert *koutoutskrifter* som tydelig indikerer at virksomhetene ikke har drevet næringsvirksomhet. Koutoutskriftene viser at det kommer penger inn fra Malerservice og andre selskaper som har fått fakturaer, hvorpå det nokså umiddelbart gjøres store kontantuttak i flere forskjellige banker. Kontoene viser ikke tegn på normale utgifter til næringsvirksomhet i form av for eksempel kjøp av maling, utstyr, arbeidsklær, betaling av lønn, husleie, forsikring, honorar til regnskapsfører eller lignende. Dette gjelder for Sega Service Saban Arifi, Totalpro Dobrowolski, Clasic Bygg og Maling AS, Lagos Mal Consult og Donat Ren-Maler N06. For sistnevnte er det ikke dokumentert innbetalinger fra Malerservice, men

derimot fra Malerservices underentreprenører Maler Expert Haziri og Saba Maler Arbeid Musa Gerbeshi.

Kontoutskrifter for øvrige underleverandører ble ikke gjennomgått under hovedforhandlingen, men det fremgår av bokettersynsrapporten at bankkonti til flere av underleverandørene er gjennomgått med lignende funn. Dette er nevnt for Lerdal Universal og Da Vinci. Det følger av vedtaket at lignende funn er gjort for Ornela Renhold.

Et konkret eksempel skal gjennomgås her. Det fremgår av kontoutskrift for Lagos Mal Consult N04 at selskapet den 26. mars 2009 mottok 308 825 kroner fra Malerservice. Den 27. mars 2009 ble det fra samme konto gjort 5 separate kontantuttak à 50 000 kroner, den 30. mars ble det tatt ut 20 000 kroner, 2. april ble det tatt ut 20 000 kroner, og 6. april ble det tatt ut 15 000 kroner. Til sammen er det gjort uttak på 305 000 kroner i løpet av noen ganske få dager etter at Malerservice innbetalte 308 825 kroner. Mellom innskuddet fra Malerservice og uttakene skjer det ingen annen aktivitet på kontoen.

Neste måned gjentar dette seg: Malerservice betaler inn 188 566,63 kroner den 20. april 2009 og 468 834,63 kroner den 22. april 2009. I perioden 21. april til 27. april gjøres det sju uttak på til sammen 400 000 kroner, pluss at det den 27. april overføres 241 625 kroner til det som ser ut til å være en privatperson. På denne måten ble 641 625 kroner tatt ut av kontoen innen en uke etter at Malerservice hadde satt inn ca 657 000 kroner. 13. mai 2009 viser kontoen et nytt innskudd fra Malerservice på 296 732,75 kroner, hvorpå det mellom 14. og 25. mai gjøres ni uttak på til sammen 290 000 kroner. I denne perioden er det ingen annen aktivitet på kontoen utover små korttransaksjoner til restauranter, kiosker og kaffebarer.

2. og 4. juni viser kontoen igjen innskudd på hhv 218 079 og 135 922 kroner fra Malerservice, med tilsvarende uttaksmønster. Det samme gjentar seg igjen 29. juni 2009, med innskudd på 176 674 kroner og raskt påfølgende uttak.

Dette er en leverandør som Malerservice kun benyttet i 2009. Malerservice betalte til sammen 2 194 933 kroner til Lagos Mal Consult i 2009 (jf vedtakets side 92-93). I sluttinnberetningen til konkursboet til Lagos Mal Consult N04 fremgår at bostyrer ikke har klart å komme i kontakt med innehaveren på registrert forretnings- eller boligadresse, og at det ikke er anmeldt krav i boet som indikerer at det er drevet virksomhet i Norge.

### **Opplysninger fra straffesaker mot personer som har vært sentrale i involverte foretak**

#### **(i) N04/N05-brødrene - Lagos Mal Consult og Rolly Ren-Mal Express**

N04s bror N05 var innehaver av Rolly Ren-Mal Express N05. Dette foretaket er ikke et av de 30 foretakene som er omfattet av vedtaket i denne saken. Rolly Ren-Mal Express har imidlertid operert som underleverandør til Saba Maler Arbeid Musa Gerbeshi og til Maler Expert Haziri, som er blant de 30. N05 er straffedømt for grovt utbytteheleri i tilståelsesdom i Oslo tingrett. Han har i politiavhør forklart at hans bror N04 og virksomheten Lagos Mal Consult også var involvert i fiktiv fakturering. I følge broren kom N04 på besøk til Norge fra Tyskland 1-2 ganger i måneden for å foreta kontantuttak/banktransaksjoner på bankkonti til firmaet. I Borgarting lagmannsretts dom av 22. juni 2010 i saken mot N05 (straffutmålingsanke over tilståelsesdommen) heter det:

«N05 er domfelt for grovt utbytteheleri ved befatning med ca 13 millioner kroner over en tidsperiode på bortimot et år. Pengene stammet fra «svart» arbeid i byggebransjen. Siktet opprettet et fiktivt firma som utstedte fiktive fakturaer. Han fikk også sin bror og tre andre til å gjøre det samme. Pengene som kom inn på bankkontoene ble hevet kontant og levert videre til «Tony». Virksomheten var et ledd i et større organisert opplegg knyttet til maleropdrag i Oslo-området som personer med albansketnisk bakgrunn sto bak. Ved utnytting av billig arbeidskraft fra Øst- og Søreuropa og et system av selskaper og fiktive fakturaer, ble arbeidsoppdrag for store summer omgjort til kontanter ute av myndighetenes kontroll. Opplegget la til rette for omfattende økonomisk kriminalitet i et stort antall selskaper innen byggebransjen, herunder bruk av ulovlig arbeidskraft, skatte- og avgiftsunndragelser, regnskapsovertredelser og valutasvindel. Gjennom å fronte fiktive firmaer og heve pengene i kontanter bidro N05, og de personene han ledet, til å skjule bakmennene og vanskeliggjøre at det organiserte nettverket skulle bli avdekket.» (understreket her)

**(ii) Donat Ren-Maler N06**

Donat Ren-Maler er en av de 30 underentreprenørene vedtaket i vår sak gjelder. Innehaveren N06 ble domfelt for grovt utbytteheleri ved Oslo tingretts dom av 5. januar 2010. I dommen fremgår at N06, parallelt med arbeid på byggeplasser, opprettet enkeltpersonforetaket Donat Ren-Maler. For dette foretaket ble det i august og september 2009 innbetalt drøyt 4,2 millioner kroner, hvorpå han «sammen med Miki og ved et tilfelle også Tony», hevet «kontantbeløp på mellom kr 20 000 og kr 45 000». Det fremgår videre:

«Pengene ble tatt ut ulike filialer med få dagers mellomrom, opptil tre ganger om dagen. Til sammen er det hevet kr 4 166 600.

Det er på det rene at N06 ikke har utført arbeid som svarer til det fakturerte. De innbetalte beløpene er derfor betaling for arbeid utført av flere enn ham. Samtidig hadde firmaet verken ansatte eller innleid personell. Det er ikke spor av regnskapsbilag eller innberetninger til skatte- og avgiftsmyndighetene. Retten er derfor ikke i tvil om at det også i denne saken er tale om arbeidskraft som er omgjort til kontanter for å unndra skatt og avgift.»

**(iii) Aktiv Maler Service N07 og Aktiv Maler Service AS**

N07 ble i Oslo tingretts dom av 14. januar 2015 dømt til fem år og seks måneders fengsel for grovt utbytteheleri. Det fremgår i dommen at N07 var innehaver av malervirksomhetene Elif Malerarbeid N08 (registrert på hans kone), Aktiv Maler Service N07 og Aktiv Maler Service AS. Det fremgår av vedtaket i vår sak at Malerservice har bokført 49 fakturaer fra Elif Malerarbeid på til sammen drøyt 3,8 millioner kroner i 2008 og 2009, og fakturaer på drøyt 2,7 millioner kroner i 2009 og 2010 fra enkeltpersonforetaket Aktiv Maler Service N07.

N07 dømmes for heleri ved at han gjennom sine foretak sørget for at det ble foretatt utbetalinger på ca 25 millioner kroner til 20 nærmere angitte enkeltpersonforetak. Blant disse er Donat Ren-Maler N06 og Dea Bygg, som er blant de 30 foretakene som omfattes av denne saken. I tillegg omfatter listen Rolly-Ren Mal N05, jf over. I dommen fremgår på side 23 at det ikke var omstridt at de 20 enkeltpersonforetakene «var uten reell næringsvirksomhet og tjente som stråselskaper for å skjule svart arbeid». N07 hevdet at han ikke visste dette, men ble ikke trodd. Under rettens oppsummering på side 47 i dommen heter det:

«Når alle momentene ovenfor ses i sammenheng, er retten ikke i tvil om at N07, i egenskap av sine posisjoner i Elif, AMS ENK og AMS AS, med vitende og vilje benyttet svart arbeidskraft, overførte penger til kontoer tilhørende stråselskaper og stråmenn for å skjule utbytte fra kriminell virksomhet, bokførte fiktive fakturaer, og krevde urettmessig fradrag for inngående merverdiavgift.

Alle de 20 enkeltpersonforetakene som er nevnt som betalingsmottakere i tiltalens post I er etablert etter samme mønster. De registrerte eierne er enten falske identiteter, personer uten nevneverdig tilhørighet til maleryrket, eller personer med opprinnelse fra Balkan som det har vist seg umulig å få kontakt med i ettertid. Kort tid etter at selskapene og kontoene i DNB og Postbanken ble opprettet, kom det inn betydelige pengebeløp fra bl.a. Elif, AMS ENK og AMS AS, som raskt ble tatt ut i kontanter.

Retten har ingen tro på at N07, som har bakgrunn som maler og asylsøker fra Kosovo, skal ha knyttet til seg 20 slike selskaper gjennom en periode på nærmere fem år for å utføre arbeid til en verdi på til sammen over kr 30 millioner, uten å forstå at det dreide seg om stråselskaper og svart arbeidskraft.

Videre lar fellestrekkene ved stråselskapene seg ikke forene med N07s forklaringer om at kontakten med en rekke av selskapene, eller representanter for disse, oppsto etter tilfeldige møter på ulike tidspunkter og steder.

Når dette sammenholdes med de øvrige momentene som retten har gjort rede for [ ... ], er retten overbevist om at N07 tok aktivt del i et fiktivt faktureringsnettverk i perioden tiltalen omhandler, og at handlingene som er beskrevet i tiltalen var ledd i dette.»

På side 49 i dommen heter det at retten mener det kan legges til grunn at «N07 tilhørte et mellomnivå i det fiktive faktureringsnettverket».

#### **(iv) Lavore Malerfirma**

I Oslo tingretts dom av 22. november 2012 blir N09 dømt for blant annet merverdiavgiftsbedrageri. I dommen fremgår på side 6 at N09 laget fiktive fakturaer for blant andre Lavore Malerfirma, som er ett av de 30:

«Grisha fant frem til underleverandører, Lavore Malerfirma, hvor de var fra Kosovo Albania. Det stor Antonio Mercurio på kvitteringene. Dessuten var det Erol fra Tyrkia. Disse firmaene gjorde noe arbeid, men de fleste fakturaene var fiktive. Det var tiltalte som lagte fakturaene for Lavore og Erol. De kunne ikke så godt norsk. Det var det samme opplegget som ble benyttet for begge selskapene.»

Dette «opplegget» som ble benyttet er beskrevet like foran:

«Tiltalte produserte fakturaen på sin datamaskin. Det ble fakturert. Kong ringte samme dag pengene kom inn på selskapets konto. Tiltalte tok ut kontanter fra banken. Pengene ble levert videre til Kong samme dag.»

### **Underleverandører som ikke synes å eksistere**

For en rekke av underleverandørene er det dokumentert at bostyrer eller bokettersynsrevisor har forsøkt å komme i kontakt med innehaveren uten å lykkes. Brev til registrert forretningsadresse kommer i retur, brev til bostedsadresse kommer i retur. Ved besøk på registrert forretningsadresse finner man ikke noen tegn til at virksomheten har adresse der, og man treffer ingen som har hørt om virksomheten.

### **Antedatering av fakturaer**

Det ble under hovedforhandlingen dokumentert en rekke eksempler på at foretak som er underkjent i vedtaket har fakturert Malerservice før foretakene er registrert i enhetsregisteret eller merverdiavgiftsmanntallet. Det er også andre forhold ved fakturadatoer som indikerer at fakturaer har blitt antedatert, eksempelvis at faktura nr 71 er utstedt før faktura nr 1 (Sega Service). Et annet eksempel er at alle fem fakturaer som Louvros Malerfirma noensinne utstedte til Malerservice er datert samme dag (forut for registrering i merverdiavgiftsregisteret). Alle fakturaene fra Louvros Malerfirma er for øvrig påført organisasjonsnummeret til et annet malerfirma. Sett i sammenheng indikerer bevisførselen om dette at fakturaene er manipulerte og ikke er reelle krav på vederlag for leverte tjenester.

### **Blankettnumre på fakturaer**

For 15 av de 30 foretakene er det i bokettersynsrapporten og vedtaket fremholdt at foretakets fakturaer har fakturanumre som tyder på at fakturaene har felles utsteder med andre av de underkjente foretakene. Dette gjelder Aktiv Bygg & Vedlikehold, Aktiv Maler Service N07, Lerdal Universal, Da Vinci, Fix Murer & Malerservice, Louvros Malerfirma, Sega Service, Dior Service, Marbygg, Elif, Drini, Lagos, Donat Ren-Maler, Dea Bygg og Malerservice Kompani.

Fakturablanketter kjøpes i esker à 500 blanketter, med fortløpende blankettnummerering, jf nærmere omtale i bokettersynsrapporten på s. 52 og i forskrift for trykking av giro.

Hvis to foretak har utstedt fakturaer med blankettnumre som ligger innenfor et intervall på 500, skyldes dette mest sannsynlig at blankettene kommer fra samme trykkeri og samme eske. Det må ikke være slik, fordi trykkeriene har anledning til å bruke samme nummerserien om igjen tre ganger.

Det at så mange som 15 av foretakene denne saken gjelder, har fakturaer med blankettnumre som ligger tett opptil fakturaer fra andre underkjente foretak (eller andre foretak med tilknytning til fiktiv fakturering) er etter rettens syn en nokså klar indikasjon på organisert fiktiv fakturering. Det er riktig som fremholdt av Malerservices prosessfullmektig under hovedforhandlingen, at det kan finnes andre forklaringer. Det ble dokumentert to politiforklaringer fra personer som har vært mistenkte for fiktiv fakturering i 2008 (N10 og N11) som fortalte at de hadde delt blanketter med andre og funnet store mengder ubrukte blanketter ved en flytting for NHO. Det er ikke ulovlig å dele en eske fakturablanketter.

Etter rettens syn er likevel omfanget for stort til at det er sannsynlig at det er tilfeldigheter. Når dette «blankettsporet» går igjen for 15 av de virksomhetene saken gjelder, er det mer sannsynlig at det betyr at virksomhetene har felles utsteder av fakturaer. Felles utsteder tyder i sin tur på at fakturaene ikke er reelle krav om betaling for leverte tjenester fra selvstendige næringsdrivende foretak.

### **Felles skrivefeil på fakturaer**

Seks av firmaene - Totalpro Dobrowolski, Perfect Bygg AS, EB N11, Marbygg, Elif Malerarbeid og Clasic Bygg og Maling AS - har fakturaer som har to gjennomgående felles ortografiske feil. For det første står det «rG.No» i stedet for «Org.nr.», og for det andre er forfallsdato skrevet «forfalsdato».

Dette kan indikere at firmaene har felles utsteder av fakturaer, og i vedtaket er forholdet tillagt slik betydning. Vitnet René Ibsen fortalte i sin vitneforklaring at dette kunne ha en annen forklaring, nemlig at disse foretakene har brukt et gratis nedlastbart faktureringsprogram som heter FakturaLarsen. Ibsen hadde ved et enkelt Google-søk funnet ut at brukere av dette programmet klager over nettopp disse to skrivefeilene.

Etter rettens syn kan det godt tenkes at foretakene det er tale om har brukt et gratisprogram for å fakturere, og opplysningen til Ibsen - som er lett å etterprøve - gjør at retten ikke legger selvstendig vekt på dette momentet. For de seks foretakene det er tale om må retten etter bevisførselen for øvrig uansett legge til grunn at foretakenes fakturaer til Malerservice ikke representerer reelle krav om vederlag for tjenester levert i virksomhet.

Malerservices prosessfullmektig fremholdt under hovedforhandlingen at det i hovedsak ikke er sammenfall mellom foretak som har den felles skrivefeilen og foretak som har blankettnumre i nær sammenheng. Dette er riktig, det er kun Marbygg som både har denne skrivefeilen og som også har brukt blanketter i tett nummerrekkefølge med andre underleverandører. Etter Malerservices oppfatning viser dette at de to feilene har ulike kilder, og at kilden da ikke kan være Malerservice. Etter rettens syn er mangelen på et konsistent mønster her ikke egnet til å overbevise om at Malerservice nødvendigvis er uvitende om at fakturaene er fiktive. Isolert sett beviser momentet verken det ene eller det andre. Det tyder på at ikke alle fakturaene har samme «faktura produsent», men det kan ikke på denne bakgrunn utelukkes at Malerservice har vært innforstått med manglende realitet bak fakturaene.

### **Særtrekk ved inngående fakturaer**

Bokettersynsrapporten og vedtaket legger til grunn at det er et gjennomgående trekk at fakturaene fra de 30 foretakene til Malerservice inneholder formelle mangler i forhold til bokføringsreglenes krav til salgsdokument. Dokumentasjonen under hovedforhandlingen viste at de inngående fakturaene i mange tilfeller var utformet på en slik måte at det er vanskelig å etterprøve hvilken type arbeid som er utført, når og hvor det er utført, hvor mange timer eller hvor stort areal som er malt, eller hvem som har utført arbeidet.

Under Cs partsforklaring ble det brukt en del tid på å gå gjennom eksempler på inngående fakturaer og å forklare rutinene internt i Malerservice for behandling av disse. C viste at når de inngående fakturaene ses i sammenheng med utgående faktura fra Malerservice til oppdragsgiver, blir i alle fall en del av disse forholdene klarere, blant annet ved at C ved kontroll av inngående fakturaer påførte prosjektnumre som koblet arbeidet til konkrete prosjekter i Malerservices prosjektrekskaper. Fortsatt er det imidlertid rettens inntrykk at det ut fra dokumentasjonen ofte er vanskelig å etterprøve når arbeidet var utført og hvem som har utført det.

I Oslo tingretts straffedom av 14. januar 2015 mot N07 og Aktiv Malerservice AS er det referert at N07 forklarte at det «tidvis ble laget arbeidsrapporter som ikke var reelle for å få timetallet til å stemme overens med avtalte fastpriser». Det kan også nevnes i denne sammenheng at det under hovedforhandlingen ble dokumentert fakturaunderlag som viste at en arbeider ved navn Nasuf Isufi utførte arbeid for Malerservice på ett prosjekt og for Maler Expert Haziri på et annet prosjekt et annet sted i samme tidsrom. Disse eksemplene indikerer at fakturaunderlagene i alle fall i noen tilfeller ikke stemmer med virkeligheten.

Dokumentasjonen under hovedforhandlingen viste også eksempler på inngående fakturaer som så helt kurante ut og som klart oppfyller bokføringsreglenes krav til salgsdokument.

De inngående fakturaene er i stor grad utformet på bakgrunn av håndskrevne «kladder» eller beskrivelser utarbeidet av C selv, og underlagsdokumentasjonen til fakturaene (arbeidsrapporter, arbeidssedler, timelister) er i det vesentlige utformet av Malerservice. Retten er enig med Malerservice i at dette verken er ulovlig eller noen selvstendig indikasjon på at fakturaene ikke representerer reelle tjenesteleveranser. Det kan være legitime grunner til at Malerservice ønsker at underlagsdokumentasjonen fra ulike underleverandører skal følge samme mal, blant annet at dette blir mer oversiktlig og lettere å håndtere for Malerservice, og at det gjør det lettere for Malerservice å levere et enhetlig fakturagrunnlag videre til sin oppdragsgiver.

De håndskrevne «kladdene» fra C kan forstås som beskrivelser fra en oppdragsgiver på hva oppdraget omfatter, men de inneholder typisk også «instruks» til oppdragstakeren om hva han skal fakturere for jobben. Etter rettens syn indikerer utformingen av de inngående fakturaene og det medfølgende underlaget at den enkelte leverandør var lite selvstendig i forhold til Malerservice.

I samme retning trekker det forhold at de utgående fakturaene, som gjennomgående benytter det samme fakturaunderlaget (men uten selve fakturaen fra underleverandøren), ikke inneholder opplysninger som indikerer at arbeidet er utført av andre enn Malerservice. Det er ikke påvist eksempler på at en utgående faktura viser for Malerservices kunde at arbeidet er gjort av en av de 30 underkjente underleverandørene. Dette er ikke nødvendigvis feil, men sett i sammenheng med at Malerservice overfor sine oppdragsgivere innrapporterte folkene som utførte arbeidet som ansatt i Malerservice på RF-skjemaer, mannskapslister mv, HMS-skjemaer osv, er det påfallende.

### **Kreditnotaer: Indikasjon på realitet i underleverandørforholdene?**

Malerservices prosessfullmektig dokumenterte en del kreditnotaer fra underleverandører under hovedforhandlingen, og C forklarte at kreditnotaene viser at underleverandørene hadde resultatansvar overfor Malerservice. Resultatansvar er en klar indikasjon på at det foreligger reelle entrepriseforhold, jf redegjørelsen for rettslige utgangspunkter ovenfor.

Etter en samlet vurdering av bevisførselen er retten ikke overbevist om at kreditnotaene beviser resultatansvar. Det som er påfallende er at det ikke er dokumentert noen eksempler på diskusjon mellom Malerservice og underentreprenører om grunnlaget for krediteringen. Dersom det var snakk om reelle entrepriseforhold ville det være naturlig å forvente at en klage fra Malerservices kunde ble formidlet til den underleverandør som hadde utført jobben, og at denne i alle fall i noen tilfeller kunne ha innvendinger til at det forelå mangler eller andre grunnlag for at noe skulle krediteres. I en del tilfeller kan man tenke seg at dette går muntlig mellom Malerservice og

underleverandør, særlig når det gjelder underleverandører som er tidligere ansatte i Malerservice og som har tett samarbeid med Malerservice. Det er likevel påfallende at det ikke er dokumentert noen eksempler på at denne typen diskusjoner har skjedd pr epost, når det er tale om leveranser på over 90 millioner kroner over fem år.

Det er etter det retten kan se dokumentert én epost til en underleverandør, og det er en epost fra B til N13 (N13 Malerfirma) 17. mars 2009, hvor A skriver:

«Arton jeg har kreditert i dag til Reinertsen beløpet 59.379,78 jeg venter kreditnota fra deg på 47.503,82»

Det fremgår av epost fra Reinertsen til B dagen før, at dette gjaldt en innvending om at Malerservice hadde fakturert Reinertsen 59 378,78 kroner for mye i forhold til hva som var utført av kontraktsarbeider. Summen N13 ble bedt om å kreditere er nøyaktig 80 % av summen Malerservice krediterte sin kunde. Denne eposten indikerer etter rettens vurdering liten grad av selvstendighet hos N13. Det kan selvsagt tenkes at eposten bare markerer sluttsteinen i en muntlig diskusjon mellom A og N13. Samtidig er det nesten mer interessant at det er den eneste eposten med underleverandør som ble dokumentert. Den viser at epostkorrespondanse kunne forekomme, men hvor er all den ordinære forretningskorrespondansen mellom samarbeidspartnere?

Et annet eksempel som ble dokumentert, er en kreditnota på 180 000 kroner fra Malerservice Kompani Urszula Stefania Mosiezna til Malerservice fra 2009. Denne gjelder etter sitt eget innhold en tvist om kvaliteten på utført arbeid. Det er dokumentert en epostkorrespondanse mellom Malerservice kunde og Teknologisk institutt om kvaliteten på malingen, men det er ingen skriftlige spor av at denne omfattende reklamasjonen ble videreformidlet til Malerservices underleverandør; langt mindre noen diskusjon om grunnlaget for reklamasjonen. Dette er etter rettens syn påfallende.

Retten viser på dette punktet også til vitneforklaringen fra bokettersynsrevisor Marianne Dybå Gansmo. Hun forklarte at det i bokettersynsperioden finnes en del korrespondanse mellom Malerservice, underleverandøren Alfa Bygg AS og Bauer & Bech i forbindelse med at Bauer & Bech hadde likviditetsproblemer og søkte å få i stand en frivillig akkord med sine kreditorer. Det var utstrakt epostkorrespondanse mellom Malerservice og Alfa Bygg om hvorvidt man burde godta akkorden. Det finnes ingen tilsvarende korrespondanse mot andre underleverandører.

Gansmo forklarte også at forekomsten av enkelte kreditnotaer i Malerservices regnskapsmateriale ikke nødvendigvis indikerer realitet i entrepriseforholdene. De kan etter hennes vurdering også bevisst være lagt inn for å gi regnskapet større kredibilitet. Dette begrunnet hun med at regnskapet til ordinære forretningsvirksomheter normalt inneholder både fakturaer og kreditnotaer. Et fullstendig fravær av kreditnotaer kan derfor vekke mistanke om at regnskapet ikke beskriver en ordinær forretningsvirksomhet.

Etter rettens syn er de kreditnotaer som ble dokumentert i saken ikke egnet til å overbevise om at underleverandørene reelt sett har hatt resultatansvar og utført reelle selvstendige underentrepriser.

### **Kortvarige samarbeidsforhold og hyppig utskiftning av underleverandører**

Malerservice har i bokettersynsperioden nokså kortvarige samarbeidsforhold med mange av de underkjente foretakene. De fleste av dem har sendt fakturaer til Malerservice i ett eller to regnskapsår, deretter er de borte. Dette mønsteret fremtrer nokså tydelig i oversikten på side 92 i vedtaket. Retten legger til grunn at dette i mange tilfeller henger sammen med at foretakene ikke har levert regnskaper og ikke betalt skyldig skatt og avgift.

### **Manglende leveringsevne hos underentreprenører**

I bokettersynsrapporten er det for hver enkelt av underleverandørene gjennomført en analyse av hvorvidt foretaket har evne til å levere en arbeidsinnsats til Malerservice tilsvarende det som er fakturert, i form av registrerte ansatte eller bokførte utgifter til innleie av personell.

Eksempelvis er det for Hans Malerfirma pekt på at firmaet i 2007 bare hadde én ansatt, og det var regnskapsfører Inger Stubberud. I løpet av fire måneder i 2007 fakturerte firmaet Malerservice for 785 423,60 kroner eks merverdiavgift, hvilket tilsvarer 3272 timer gitt en timepris på 240 kroner. Hvis innehaveren av enkeltpersonforetaket skulle utført jobben alene, måtte han jobbet 27 timer pr døgn alle de 120 dagene i perioden.

Retten er enig med skattekontoret i at disse analysene gjennomgående indikerer at foretakene ikke har vært i stand til å levere de tjenester som er fakturert Malerservice, og at dette derfor indikerer at fakturaene er fiktive.

Malerservice har med styrke innvendt - både under behandlingen av skattesaken i forvaltningen og for retten - at dette ikke indikerer at det er noe galt fatt hos Malerservice. Det kan kun være en indikasjon på at underleverandørene har utført og organisert svart arbeid.

Retten er enig i at dette momentet isolert sett, for den enkelte underleverandør, ikke kan trekkes lengre enn til at det indikerer svart arbeid hos underleverandøren. Når forholdet ses i sammenheng med bevisbildet for øvrig, og når man ser hen til hvor gjennomgående dette trekket er, mener retten likevel at det indikerer at Malerservice har vært klar over at fakturaene ikke samsvarte med reelt leverte tjenester i virksomhet.

### **Kommunikasjon om bruk av underentreprenører overfor oppdragsgivere**

Malerservice hadde som nevnt innledningsvis oppdrag på store prosjekter for entreprenører som Veidekke, Peab, NCC, Selvaag Bygg og Betonmast. Disse entreprenørene hadde standardklausuler i sine kontrakter om at underentreprenører (som Malerservice) ikke selv kunne benytte underentreprenører («underunderentreprenører») uten å få skriftlig godkjenning fra oppdragsgiver. Etter bevisførselen legger retten til grunn at Malerservice ikke rutinemessig sendte formelle forespørsler til sine oppdragsgivere, og det er ikke dokumentert noen eksempler på at oppdragsgivere overfor Malerservice har godkjent bruk av underentreprenører. Det er derimot dokumentert enkelte eksempler på referater fra avklaringsmøter mellom oppdragsgivere og Malerservice hvor det fremgår at Malerservice (kun) skal bruke egne ansatte på prosjektet.

C forklarte imidlertid at alle oppdragsgiverne var klar over at Malerservice benyttet underentreprenører. Hans forklaring er at det formelle kontraktsregimet ikke ble fulgt. Videre forklarte han at det ofte var intensjonen å bruke egne ansatte, men at det skjedde endringer, utsettelse osv i prosjektene som førte til at det ble nødvendig å bemanne opp med underleverandører i stedet for egne ansatte. Dette ble klarert muntlig og uformelt med

oppdragsgiverne. For å bevise dette har Malerservice ført en del vitner. Sentrale momenter fra vitneforklaringene skal gjennomgå i det følgende.

### **Vitneforklaringer om Malerservices bruk av underentreprenører**

#### **(i) Ola Tangen - Sjølyststranda og Akershus Festning**

Tangen var ansatt som prosjektleder i Malerservice. Han var blant annet selskapets prosjektleder for oppdrag med rehabilitering av Akershus festning og for et større nybygg av boligblokker på Sjølyststranda (flere hundre leiligheter). Tangen forklarte - i samsvar med Cs forklaring - at det ble brukt underentreprenører på prosjektene, at det ikke ble lagt skjul på dette overfor oppdragsgiverne, og at oppdragsgiverne ikke var opptatt av om arbeidet ble utført av egne ansatte eller underentreprenører.

Han forklarte også at det var forskjell på den rollen han som prosjektleder hadde overfor Malerservices egne ansatte, og overfor underentreprenørene. I forholdet til egne ansatte fulgte han opp arbeidet nokså tett, sørget for at de gjorde det de skulle, hadde nok maling og utstyr, håndterte timelister mv. I forhold til underentreprenørene var han bare i kontakt med sjef/leder, og de fulgte selv opp arbeidet i det daglige med egne formenn.

Tangen fikk spørsmål om han kjente til de enkelte underentreprenørene som i henhold til Malerservice regnskaper ble brukt på Sjølyststranda. Prosjektet på Sjølyststranda er omtalt i bokettersynsrapporten. Det fremgår der at Malerservice utførte arbeid på dette prosjektet for drøyt 17 millioner kroner i perioden 2005-2007. Av Malerservices bokføring fremgår at følgende underleverandører ble brukt på Sjølyststranda:

- AG Malerfirma & Co AS
- Alfa Bygg Oslo AS
- Din Maler Evis Mumajesi
- Drini Malerservice Arben Stojku
- Hans Malerfirma Hasan Islamaj
- Sado-Maler Service Sadulla Rushiti
- Marbygg Mariusz Skrzecz
- Perfect Bygg AS
- Malerfirma N13
- Lavore Malerfirma Antonio Mercurio
- Totalpro Dobrowolski
- Louvros Stamatios
- Murat Gashi G-Bygg & Renhold
- Segal Service Saban Arifi
- S Renhold og Vedlikehold
- Hallstein Holm Gulvlegging

Tangen var prosjektleder for alle blokkene. På spørsmål om hvilke underentreprenører han kunne huske, fortalte han at han særlig husket en som het Afrim, som var maler, og to karer som var inne for å legge gulvbelegg og tepper som het Bjørnar og Svein. Han husket ikke noen firmanavn. Afrim er i henhold til bokettersynsrapporten fornavnet på daglig leder i AG Malerfirma & Co AS. Da Tangen ble foreholdt foretaksnavnene som er listet opp ovenfor, dro

han kjensel på to av navnene; Din Maler Evis Mumajesi og Malerfirma N13. Din Maler forklarte han at han aldri hadde hatt noe med å gjøre, han hadde bare hørt navnet. Malerfirma N13 hadde vært engasjert på Sjølyststranda, for å male en trappeoppgang. De øvrige foretakene kunne Tangen ikke si at han kjente til, og han kunne ikke bekrefte at de hadde vært engasjert i prosjektet. Hva gjaldt N13, forklarte Tangen at Malerfirma N13 hadde utført arbeidet med egne ansatte, egen maling og egne lønninger.

Rettens vurdering er at Tangens forklaring i hovedsak *ikke* tyder på at vedtaket fra Skatt øst er basert på uriktig faktisk grunnlag. Tangen bekrefter at Malerservice i noen grad har brukt underleverandører, men det er i seg selv ikke omtvistet. Det fremgår av fremlagte saldolister at Malerservice hadde 85 underleverandører i 2005, 74 i 2006 og 64 i 2007. Forklaringen til Tangen underbygger også at AG Malerfirma & Co AS var engasjert av Malerservice, men dette selskapet er ikke blant de underentreprenørene som vedtaket underkjenner.

På ett punkt tilsier Tangens forklaring at vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag, nemlig for så vidt gjelder Malerfirma N13. Forklaringen tyder på at dette foretaket var underleverandør på prosjektet. I motsatt retning trekker det forhold at Tangen ikke var kjent med at 9 av de underkjente underleverandørene hadde vært på prosjektet. Dette gjelder Din Maler Evis Mumajesi, Drini Malerservice Arben Stojku, Hans Malerfirma Hasan Islamaj, Marbygg Mariusz Skrzecz, Perfect Bygg AS, Lavore Malerfirma Antonio Mercurio, Totalpro Dobrowolski, Louvros Stamatios og Sega Service Saban Arifi. At Tangen - som var Malerservices prosjektleder for alle blokkene på Sjølyststranda - ikke var kjent med disse, samtidig som kostnader til godtgjøring av alle disse foretakene er bokført i Malerservices prosjektrengskaper, tyder på at Malerservices bokføring ikke samsvarer med de reelle forhold.

## **(ii) Bjørn de Vreeze og Jan Kristiansen - Quadraturen**

Disse to vitnene var begge ansatte i NCC Construction, og forklarte seg om et prosjekt de har deltatt i som er omtalt som Quadraturen. Malerservice hadde underentreprisen for malerarbeid i prosjektet, som omfattet maling av ca 200 små leiligheter. Malerservices prosjektrengskap viser utgifter til lønn i prosjektperioden på 107 026 kroner og utgifter til «leiearbeid» (underleverandører) på 5 953 074 kroner. Hovedtyngden av arbeidet ble altså i henhold til regnskapet utført ved bruk av underleverandører. Samtidig fremgår det av bokettersynsrapporten at NCC på henvendelse fra skattekontoret har gitt uttrykk for at man ikke har fått forespørsler om å bruke underentreprenører, at man ikke har fått RF-1198-skjemaer eller mannskapslister som tyder på at andre enn Malerservice selv har utført malerarbeid, og at NCCs oppfatning er at Malerservice har gjort arbeidet ved hjelp av egne ansatte.

Kristiansen var NCCs prosjektleder for Quadraturen. Som prosjektleder var han NCCs øverste ansvarlige for prosjektet. Under prosjektleder har man blant annet anleggsledere for avgrensede deler, og under anleggsledere har man formenn, som leder arbeidslagene. Han forklarte at han ikke kunne huske at Malerservice hadde klarert bruk av underentreprenører, noe de etter kontrakten skulle gjort. Kristiansen ville selv hatt siste ordet ved en slik forespørsel. Han husket imidlertid at et firma som het Din Maler var engasjert i prosjektet, og trodde dette var som underleverandør til Malerservice. Da han ble foreholdt at Din Maler var engasjert direkte av NCC på dette prosjektet (på en annen del enn Malerservice hadde), regnet han med at han hadde husket feil. Andre mulige underentreprenører husket han ikke. Han hadde bare kontakt med C og B.

Bjørn de Vreeze var formann på prosjektet, med ansvar for et avgrenset hastearbeid knyttet til murpuss. Han var ikke formann for malerarbeider, og han visste ikke hvem som var NCCs formann for malingsarbeider. Han visste heller ikke hvem fra Malerservice som utførte malerarbeider. For å løse sitt oppdrag fikk han imidlertid benytte «en Malerservice-gjeng» og et pussfirma. de Vreeze koordinerte arbeidene, og B var «the big boss» for de som kom fra Malerservice. Han forklarte at folkene som han hadde kontakt med fra Malerservice sa at de hadde egne bedrifter, og at dette var vanlig. Han mente det var to underleverandører. Den ene het Agron, og han hadde med seg tre eller fire mann. I tillegg var det en til, som han ikke husket navnet på, men som kanskje kunne hete Arton. Han visste ikke navnet på foretaket til Agron. Da han ble foreholdt de foretakene som i henhold til Malerservice prosjektrengskap var engasjert som underentreprenører på Quadraturen (Lerdal Universal, Malerfirma N13, Din Maler Evis Mumajesi, Sado Malerservice, Maler Expert Haziri, Totalpro Dobrowolski, Louvros Stamatios, Euro Malerservice, Marbygg og Vålerenga Mur & Puss), ga han uttrykk for at han hadde hørt om Malerfirma N13, men ingen av de andre.

Verken Kristiansen eller de Vreezes forklaring tyder etter rettens syn på at vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag. Malerservices regnskaper tilsier at det alt vesentlige av arbeidet er utført av underentreprenører, og det er da påfallende at NCCs prosjektleder ikke har noen erindring om at underentreprenører ble brukt. de Vreezes forklaring underbygger at noen av de som møtte for Malerservice på byggeplassen ga uttrykk for at de hadde eget firma, men gir ingen støtte til at det var snakk om reelle entrepriseforhold eller til at de foretakene som Malerservice har bokført fakturaer fra har levert tjenester i Quadraturen-prosjektet.

### **(iii) Henrik Bager og Lars Petter Gamlem - Akersgata 51**

Disse vitnene var henholdsvis anleggsleder og formann for NCC i et rehabiliteringsprosjekt i Akersgata 51, hvor Malerservice hadde underentreprisen for malerarbeider. Det fremgår av bokettersynsrapporten at Malerservice på dette prosjektet bokførte null kroner i lønnutgifter, og drøyt fire millioner kroner til «leiearbeid». Alt arbeid ble altså utført av underleverandører. C forklarte at malerarbeidene i utgangspunktet var satt bort til Maler Expert Haziri. Da det ble for stort for Haziri alene, ble også Din Maler Evis Mumajesi koblet inn. NCC ville imidlertid ikke ha Evis Mumajesi der, og han ble derfor byttet ut med AD Malerarbeid Arben Deliu.

Bruken av underleverandører ble imidlertid ikke formelt avklart med NCC, slik kontrakten krevde. Det ble dokumentert under hovedforhandlingen at NCCs prosjektleder Per Kristian Overvik i politiavhør 3. desember 2007 forklarte følgende:

«Det er Fitim Haziri, hans bror Asrim Haziri, Isufi, Plana og Besnik Bytyqi som utfører arbeid for MN i Akersgata 51. Det er angitt at disse er ansatt i MN.»

Retten fikk også dokumentert RF-1198-skjemaer som Malerservice leverte til NCC. I disse skjemaene er de nevnte personene oppgitt som ansatte i Malerservice. Overvik forklarte politiavhøret at disse skjemaene kom fra Malerservice ved Inger Stubberud (regnskapsføreren) eller C.

Henrik Bager var en av NCCs anleggsledere på prosjektet, med ansvar for blant annet malerarbeider. Han forklarte i retten at han mente det var flere underentreprenører som utførte malerarbeider for Malerservice. Han husket navnene Fitim og Arben, og kjente igjen

foretaksnavnene AD Malerarbeid Arben Deliu og Maler Expert Haziri. Elif Malerarbeid, som også skal ha vært engasjert i prosjektet i henhold til Malerservices regnskaper, husket han ikke. Etter rettens syn er det imidlertid liten støtte i Bagers vitneforklaring hva gjelder spørsmålet om disse leverte selvstendige tjenester i virksomhet til Malerservice. Bager hadde liten kontakt med Malerservice i prosjektet, og var ikke kjent med kontraktens krav til godkjenning fra NCC hvis Malerservice ønsket å bruke underleverandører. Når det gjaldt oppføring av arbeidsgiver på HMS-lister, RF-skjemaer mv, hadde han ikke befatning med dette og ingen formening om det var vanlig eller riktig å føre opp Malerservice som arbeidsgiver selv om det var underleverandører som ble brukt. Han var ikke kjent med om malerne på byggeplassen selv skaffet utstyr og maling, eller om dette ble holdt av Malerservice.

Lars Petter Gamlem var formann på Akersgata-prosjektet, og hadde ansvar for malerarbeidet. Han oppfattet det som at Evis Mumajesi (Din Maler), Arben Deliu (AD Malerarbeid) og Fitim Haziri (Maler Expert Haziri) var hyret inn som underentreprenører til Malerservice. Han ga klart uttrykk for at han ikke trodde disse var ansatte i Malerservice, selv om det kunne stå Malerservice i skjemaer og mannskapslisters. Han hadde inntrykk av at de hadde en kontrakt med Malerservice hvor Malerservices fastpris i forhold til NCC var videreført, med fradrag for en prosentandel som Malerservice skulle beholde. Videre sa han at malerne ikke fikk betalt mer enn fastpris hvis ikke de hadde timelister for tillegg attestert av NCC. Dette underbygget slik han forsto det at det var tale om selvstendige underentrepriser. Han husket også en konkret krangel om timer i forbindelse med at Din Maler ble skjøvet ut av prosjektet, hvor det var spørsmål om grensesnittet mellom arbeidet som Din Maler skulle ha betalt for, og det arbeidet som Maler Expert Haziri skulle ha betalt for. Uenigheten gjaldt hvor mye av kontraktsarbeidet (innenfor fastpris) som var utført av Din Maler, og dermed hvor mye som gjensto og som Maler Expert Haziri skulle utføre. Det var også spørsmål om deler av utført arbeid var tilleggsarbeid som skulle honoreres utenfor fastprisen. Denne «krangelen» mellom Mumajesi og Haziri ble tatt opp med og forsøkt avklart med Gamlem. Det endte imidlertid med at C måtte inn og løse det.

Gamlem hadde heller ikke hørt om Elif Malerarbeid, som også skal ha vært engasjert i prosjektet i henhold til Malerservices regnskaper.

Malerservice og staten har ulike tolkninger av dette vitnebevisets betydning. Malerservice mener at Gamlems forklaring klart underbygger at Maler Expert, Din Maler og AD Malerarbeid var selvstendige underentreprenører som hadde kontrakt med Malerservice, i tråd med hva C forklarte.

Staten mener på sin side at Gamlems forklaring om «timekrangelen» viser det motsatte; nemlig at det ikke var reelle entrepriseforhold. Statens prosessfullmektig fremholdt at hvis det hadde vært reelle entrepriseforhold ville krangelen om grensesnitt mellom to av Malerservices underentreprenører vært NCC uvedkommende. Det hadde ikke vært noen grunn til å ta dette opp med Gamlem, de burde tatt det med sin kontraktspart Malerservice.

Etter rettens syn underbygger Gamlems forklaring den forklaringen C har gitt. Gamlems forklaring underbygger at Din Maler, Maler Expert Haziri og AD Malerarbeid hadde selvstendige oppdrag hvor de fikk en prosentandel av Malerservices kontraktssum for å utføre Malerservices kontraktsforpliktelse. Forklaringen er imidlertid ikke noe avgjørende bevismoment, men inngår i et samlet bilde hvor en del omstendigheter trekker i motsatt retning. Alt skriftlig materiale tyder

på at de som arbeidet på prosjektet var ansatte i Malerservice, prosjektleder Overvik hadde inntrykk av det samme i politiavhør i 2007. I tillegg er det motstrid mellom det Gamlem og Bager forklarer og det Malerservice har bokført i sine regnskaper. I følge bokettersynsrapporten er det ikke bokført kostnader til Din Maler Evis Mumajesi i prosjektreghnskapet for Akersgata 51, mens det er bokført kostnader til Elif Malerarbeid. Vitnene husker ikke Elif, som har fått betalt, men de husker Din Maler, som i henhold til prosjektreghnskapet ikke har fått betalt.

**(iv) Hans Petter Semlitsch - Lilleborg**

Semlitsch var prosjektleder for NCC på et boligprosjekt på Lilleborg i 2007-2008, hvor Malerservice hadde underentreprisen for malerarbeider. Han hadde også erfaring med Malerservice fra tidligere prosjekter. Han forklarte at Malerservice brukte underleverandører i tillegg til egne ansatte, og at dette var vanlig. Han kunne bare huske én underleverandør til Malerservice på malerarbeider, og det var Din Maler (Evis Mumajesi). Ellers husket han Alfa Bygg AS (som ikke er underkjent i vedtaket) og en underleverandør på gulvlegging. Semlitsch ga uttrykk for at han ikke var i tvil om at Din Maler var en underentreprenør til Malerservice. Forklaringen hans ga imidlertid lite holdepunkter for vurderingen av Din Malers selvstendighet i forhold til Malerservice; hvem som sto for materiell og utstyr, resultatansvar, organisering eller hva som var avtalt med hensyn til vederlag/godtgjørelse. Semlitsch forholdt seg til C når det gjaldt kontraktuelle ting, og B var den som kom hvis noe måtte ryddes opp i på byggeplassen. Semlitsch forklarte som eksempel at han klaget på utførelsen av sparklingen på noen benkeplater, hvorpå B kom til byggeplassen og fikk malerne til å rette opp feilene. Dette er både forenlig med at Din Maler var underentreprenør til Malerservice og med at Evis Mumajesi og øvrige malere reelt sett var ansatte i eller selvstendige oppdragstakere for Malerservice.

Semlitsch forklarte for øvrig at han som prosjektleder i NCC på denne tiden stilte strenge krav til utfylling av RF-skjemaer og HMS-lister, herunder at alle arbeidstakere ble ført opp under det selskapet de var ansatt i. Dette står i kontrast til Malerservices praksis i de prosjekter hvor slike skjemaer og lister er dokumentert i saken. Her er alle malere oppført med Malerservice som arbeidsgiver, selv om Malerservice i ettertid hevder at de var ansatt hos underleverandører. Malerservices regnskapsfører forklarte i retten at hun på et tidspunkt hadde ringt Sentralskattekontoret for utenlandssaker og fått opplyst at det var slik det skulle gjøres. Denne typen skjemaer og lister er imidlertid ikke dokumentert for Lilleborg-prosjektet.

Semlitschs forklaring gir en viss støtte til at Din Maler var underentreprenør til Malerservice på ett prosjekt, men er etter rettens syn ikke noe avgjørende bevis for at vedtaket er basert på uriktig faktagrunnlag. Det er uomtvistet at Din Maler har drevet næringsvirksomhet, men spørsmålet er om foretaket har levert tjenester i virksomhet (entreprise) til Malerservice, eller om Evis Mumajesi og tilknyttede malere har stått i en nærmere og mindre selvstendig relasjon til Malerservice slik at de må anses for å ha utført arbeidsytelser i eller utenfor tjenesteforhold for Malerservice. Semlitschs forklaring gir ikke sterke holdepunkter for å konkludere i så måte.

**(v) Bernt Ivar Larsen - Moderne Byggefornyelse**

Larsen forklarte at han som prosjektleder i Moderne Byggefornyelse hadde brukt Malerservice som underentreprenør for malerarbeider flere ganger, og hadde svært gode erfaringer med det. Han forklarte i retten at Malerservice flere ganger hadde brukt underleverandører, særlig når det var tidspress og behov for å forsere. Han var ikke i tvil om at det var underleverandører, og begrunnet dette med at man kan merke forskjellen på holdningen hos arbeidere som går på

kontrakt og har resultatansvar kontra egne ansatte. Selvstendige underleverandører var mer opptatt av å få jobben gjort innen tidsfristen, få gjennomslag for tilleggs-/endringsarbeider mv.

Retten kan likevel ikke se at Larsens vitneforklaring tilsier at vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag. For det første ga Larsen i politihør i 2007 uttrykk for at «MN har selv med egne ansatte utført malerarbeidene, mens gulvarbeidene er satt bort til en av MN's underentreprenører». Dette avhøret gjaldt to av de prosjektene som han også forklarte seg om i retten - Hoffsvæien og Østre Aker vei 62. Det kan derfor ikke utelukkes at de selvstendige underentreprenørene Larsen husker, er underleverandører på flislegging, murarbeider mv - som ikke er underkjent i vedtaket. For det andre kunne Larsen ikke huske noen navn på underleverandører som Malerservice hadde brukt, og heller ikke noen kontaktpersoner fra slike underleverandører. Da han ble foreholdt navnene på foretak som har fakturert Malerservice på prosjekter hvor Moderne Byggfornyelse var oppdragsgiver (Sega Service Saban Arifi, Dea Bygg, Donat Ren-Maler), hadde han ingen erindring av disse navnene.

**(vi) Roger Walle - Bauer & Bech**

Walle hadde kontakt med Malerservice i flere prosjekter mens han jobbet for entreprenøren Bauer & Bech AS. Han hadde inntrykk av at Malerservice ofte brukte underleverandører for å oppfylle sine kontraktsforpliktelser, blant annet fordi Malerservice alltid klarte å stille med riktig antall malere til riktig tid, og fordi selskapet klarte å bemanne opp et oppdrag på kort varsel hvis det ble behov for forsering eller lignende. Dette mente han at man ikke kan få til hvis man bare baserer seg på egne ansatte, det krever at man har et nettverk av underleverandører.

For ett av prosjektene (Trondheimsveien) husket han at det var en som het Evis som var «saksbehandler for Malerservice», dvs den som styrte arbeidet på byggeplassen. Når Walle ikke ble enig med Evis, kom C og ordnet opp. For et annet prosjekt husket han en saksbehandler som het Sado, uten at han kunne huske noe firmanavn. For øvrig kunne han ikke huske noen foretaksnavn. Han hadde ikke hørt om Elif Malerarbeid, som har fakturert Malerservice for arbeider på Trondheimsveien-prosjektet.

Etter rettens vurdering gir Walles forklaring begrensede holdepunkter for vurderingen av om vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag. Av de underkjente underleverandørene er det bare Din Maler Evis Mumajesi han forklarer seg om, og forklaringen om Evis' rolle og forhold til Malerservice gir ikke sterke holdepunkter for å konkludere med at Din Maler Evis Mumajesi reelt opptrådte som en selvstendig underentreprenør.

**(vii) Annkarin Berg Nordstrand - Selvaag Bygg**

Nordstrand var prosjektkoordinator for Selvaag Bygg AS, og hadde blant annet ansvar for HMS, inntakskontroll på byggeplass, RF-1198-skjemaer mv. Malerservice hadde underentreprisen for malerarbeider blant annet på boligprosjektene Mortensrudhøyden og Mortensrudhøyden 2, og på sistnevnte var Nordstrand involvert. Disse to prosjektene er omhandlet i bokettersynsrapporten. Det fremgår av rapporten at Malerservice for Mortensrudhøyden har fakturert kostnadsført noe over 3,1 millioner kroner i «leiarbeid», og ca 84 000 kroner som lønn. På Mortensrudhøyden 2 er det kostnadsført drøyt 3,6 millioner kroner som «leiarbeid», og null kroner til lønn.

Nordstrand forklarte at Malerservice ikke hadde anledning til å sette bort kontraktsarbeidet til underentreprenører uten at dette ble klarert med Selvaag Bygg. De hadde en liste med godkjente

firmaer som kunne brukes. På Mortensrudhøyden 2 ble det ikke gitt klarering til bruk av underunderentreprenører. Nordstrand forklarte at de fikk HMS-skjemaer og RF-skjemaer fra Malerservice, og de fikk også kopier av noen ansettelseskontrakter mellom Malerservice og deres arbeidstakere. Ingen av disse dokumentene ga uttrykk for at det var andre firmaer enn Malerservice som var arbeidsgiver. Nordstrand kjente ikke til de tre foretakene som i henhold til Malerservices regnskaper har utført (alt) arbeidet på Mortensrud 2 (Fix Murer & Maler Service DA, Lagos Mal Consult N04, Aktiv Bygg & Vedlikehold). Alle tre er underkjente i vedtaket. Lagos er gjennomgått nokså grundig ovenfor, blant annet med gjennomgang av kontobevegelser og straffesaksopplysninger.

Nordstrands forklaring underbygger etter rettens syn at vedtaket er basert på riktig faktagrunnlag.

**(viii) Inger Stubberud - Malerservices regnskapsfører**

Inger Stubberud har vært ansatt regnskapsfører i Malerservice siden 2000. Hun har ført regnskapet alene, og har også kjørt lønn for Malerservice i hele perioden. Hun forklarte at hun aldri har hatt mistanke om at underleverandørene var noe annet enn reelle underleverandører. Hun ga uttrykk for at hun ikke kunne finne noen feil, og at det bare var reelle ting som er utført og fakturert. Hun mente også at Malerservice overfor sine kunder ikke la skjul på at det ble brukt underleverandører.

Om reklamasjoner og kreditnotaer forklarte hun at hun trodde at det noen ganger hadde forekommet at underleverandørene protesterte når de fikk krav fra Malerservice om å kreditere et beløp. Hun kunne imidlertid ikke komme på noen tilfeller hvor Malerservice hadde gitt seg i en slik diskusjon. Etter rettens syn gir hennes forklaring ikke noen sterk støtte til at underleverandørene hadde reell selvstendighet i forholdet til Malerservice. Forklaringen styrker inntrykket av at alle underleverandørene «gjorde som de fikk beskjed om» av Malerservice.

Det er dokumentert en rekke RF-1198-skjemaer signert av Inger Stubberud hvor personer som nå hevdes å tilhøre de 30 underleverandørene er oppført med Malerservice som arbeidsgiver. Stubberuds forklaring på dette var at hun på et tidspunkt hadde ringt til Sentralskattekontoret for utenlandssaker i Stavanger og fått vite at det i denne rubrikken i skjemaet var riktig å føre opp det selskapet som hadde kontrakten på prosjektet (altså Malerservice) og ikke det selskapet personen var ansatt i. Hun kunne ikke huske når telefonsamtalen fant sted eller hvem hun snakket med. Hun hadde ikke sjekket lov-eller forskriftsregler om dette og hadde ikke reflektert over at den beskjedne hun fikk var i strid med skjemaets ordlyd.

Retten er i tvil om denne opplysningen kan være korrekt. På den ene siden ga Stubberud et oppriktig inntrykk under sin forklaring i retten. På den andre siden er selve skjemaet utformet slik at man skal oppgi navn, adresse og organisasjonsnummer på «Arbeidsgiver / Employer», hvilket i utgangspunktet gjør det lite trolig at en saksbehandler ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker har gitt opplysning om at det i denne rubrikken er riktig å sette inn navnet på et annet firma enn det firmaet arbeidstakeren er ansatt i. I samme retning trekker det forhold at skjemaet også inneholder en rubrikk hvor man skal svare på om *skattekort* for vedkommede arbeidstaker er mottatt, noe som underbygger at det er virksomheten som utbetaler lønn som skal oppføres som arbeidsgiver. Også andre momenter gjør at det er vanskelig å legge til grunn at Malerservice gjennom hele bokettersynsperioden har ment at det var riktig å fylle ut skjemaene på denne måten, særlig Semlitschs forklaring om at han som prosjektleder i NCC stilte strenge

krav til utfylling av RF-skjemaer og HMS-lister, herunder at alle arbeidstakere ble ført opp under det selskapet de var ansatt i.

Stubberuds troverdighet er også noe svekket som følge av at hun også fungerte som regnskapsfører for Hans Malerfirma i 2007. Som nevnt ovenfor har dette firmaet fakturert Malerservice for 785 423,60 kroner eks merverdiavgift i løpet av fire måneder i 2007, uten å ha andre ansatte enn Stubberud (som ikke malte). Beløpet tilsvarer 3272 timer gitt en timepris på 240 kroner. Hvis innehaveren av enkeltpersonforetaket skulle utført jobben alene, måtte han som nevnt jobbet 27 timer pr døgn alle de 120 dagene i perioden. Stubberud ble under hovedforhandlingen stilt en del spørsmål om regnskapet og regnskapsførselen i selskapet, uten at hun kunne gi noen klare svar. Hun trodde ikke Hans Malerfirma hadde andre ansatte enn henne, og hun hadde ikke reagert på at omsetningen var påfallende høy. Hun bekreftet at det var hun som leverte omsetningsoppgaver for foretaket.

#### **(ix) Oppsummering vitneforklaringer**

Vitneforklaringene gir ikke et helt entydig bilde. Enkelte av representantene for oppdragsgivere gir uttrykk for at de var kjent med at Malerservice brukte underleverandører, selv om det ikke var formelt klarert. Dette er ofte folk et stykke ned i prosjektorganisasjonen, som formennene Gamlem og de Vreeze, men Larsen var prosjektleder og sier det samme. Andre vitner, som Kristiansen og Nordstrand, gir forklaringer som tyder på at Malerservice utførte arbeidene med egne ansatte. De vitnene som gir uttrykk for at Malerservice brukte underleverandører, har gjennomgående ikke hørt om de underleverandørene som i henhold til Malerservices regnskaper har levert tjenester på det aktuelle prosjektet. Dette gjelder også Malerservice egne vitner, og vitner som ut fra sin rolle burde visst mer hvis underleveranseforholdene som fremgår av faktura/regnskap var reelle. Særlig gjelder dette for Ola Tangen.

Av de 30 foretakene vedtaket ikke anerkjenner som reelle underleverandører, er det bare fire foretak noen av vitnene har hørt om: Din Maler Evis Mumajesi, Maler Expert Haziri, Malerfirma N13 og AD Malerarbeid. For disse fire gir vitneforklaringene ikke sikre holdepunkter for vurderingen av om foretakene har levert selvstendige tjenester i virksomhet (entreprise) til Malerservice eller om innehaverne i stedet må anses å ha levert arbeidsytelser i eller utenfor tjenesteforhold til Malerservice. Alle disse fire foretakene er etablert av tidligere ansatte i Malerservice. Tre av dem (Evis Mumajesi, N13 og Fitim Haziri) hadde fremdeles posthyll med fornavnet sitt på hos Malerservice under ransakingen 23. oktober 2007, og alle fire er innmeldt som ansatte i Malerservice på skjemaer og mannskapslister som Malerservice har levert til oppdragsgivere i bokettersynsperioden. Posthyllene beviser selvsagt ikke i seg selv at de fortsatt var ansatte i Malerservice på dette tidspunktet, men de indikerer en meget tett relasjon med Malerservice.

For de øvrige 26 underkjente foretakene gir vitneforklaringene etter rettens vurdering ikke konkrete indikasjoner på at vedtaket er basert på uriktig faktum.

#### **Foretak som har drevet næringsvirksomhet har selv benyttet uttaksledd og har tilknytning til Malerservice gjennom tidligere ansettelsesforhold**

Gjennomgangen ovenfor viser at det under hovedforhandlingen kom frem noen bevismomenter som ikke er omtalt i bokettersynsrapport og vedtak, og som trekker i retning av at de fire

foretakene N13 Malerfirma, Din Maler Evis Mumajesi, AD Malerarbeid og Maler Expert Haziri kan ha levert tjenester i virksomhet til Malerservice - men uten at momentene som er nevnt er avgjørende i seg selv.

Når retten har blitt stående ved at det også for disse må legges til grunn at vedtaket bygger på riktig faktisk grunnlag, er det fordi andre momenter trekker i motsatt retning og er mer tungtveiende.

I disse fire foretakene - og en del andre foretak i saken, av staten betegnet som mellomledd - er det ikke omtvistet at det ble drevet reell næringsvirksomhet. Disse fire er blant de mest langvarige relasjonene til Malerservice, og blant de som har fakturert størst beløp av de 30 underkjente underleverandørene.

For samtlige gjelder at de selv har bokført inngående fakturaer fra foretak som i denne eller andre saker (bokettersyn, dommer, vedtak) er funnet å være uttaksledd for fiktiv fakturering. Dette er et sentralt moment i rettens bevisvurdering.

For Maler Expert Haziri er det dokumentert at det foreligger en avtale mellom selskapet og Malerservice om utførelse av malerarbeider. Avtalen er imidlertid generell, og gir ikke uttrykk for at det foreligger noe konkret entreprisforhold. Det er for øvrig ingen skriftlige holdepunkter for at det er noen selvstendighet overfor Malerservice. Foretaket har sendt fakturaer til Malerservice forut for registreringstidspunktet, og det har fakturert mer enn det som er praktisk mulig med registrerte ansatte og innleide malere. Fitim Haziri hadde som nevnt posthylle hos Malerservice ved ransakingen i 2007. Det har vært gjennomført bokettersyn i Maler Expert Haziri. I denne rapporten har skatteetaten konkludert med at Maler Expert Haziri har hatt en helt annen selvstendighet når det gjelder oppdrag fakturert andre kunder enn Malerservice. Fra rapporten side 22 siteres:

«Når det gjelder oppdrag fakturert andre kunder, framstår det som om Maler Expert Haziri har ansvar for arbeidsresultat, oppdragene er spesifisert og prisen fremgår i pristilbud og avtaler, samt kundene er ikke forpliktet til å leie virksomheten igjen. Det framstår som svært sannsynlig at Maler Expert Haziri har utført oppdragene som ledd i næringsvirksomhet.»

Det fremgår av rapporten på s. 24 at Maler Expert Haziri har bokført inngående fakturaer fra blant annet følgende virksomheter i perioden 2005-2009:

- Donat Ren-Maler N06 (innhaver dømt for fiktiv fakturering)
- Agirios Rehabiliteringsservice (innhaveren dømt for grovt utbytteheleri i tilknytning til fiktiv fakturering i Oslo tingretts tilståelsesdom 7. august 2009 - tilknytning til N05)
- Raymonde Construction DCR (innhaver dømt for fiktiv fakturering 10. august 2009 - tilknytning til N05)
- Daloni Maler og Bygg
- Rolly Ren-Mal Express N05
- Raimoni AIG Service
- Din Maler Evis Mumajesi
- Elif Maler (N07)
- Drini Malerservice

- EB N11
- Sega Service Saban Arifi
- Clasic Bygg og Maling AS
- Totalpro Dobrowolski
- Perfect Bygg AS
- MCAB N11

Med unntak av Din Maler er samtlige av disse vurdert som uttaksledd i ulike bokettersynsrapporter, dommer mv.

Fitim Haziri er utvandret til Kosovo.

Når det gjelder Din Maler er det på samme måte dokumentert en generell avtale med Malerservice om utførelse av malerarbeid. I bokettersynsrapporten for Malerservice har man lagt til grunn samme mønster som for Maler Expert Haziri når det gjelder fakturering forut for registreringstidspunkt. På samme måte som Fitim Haziri og N13, hadde Evis Mumajesi egen posthylle hos Malerservice ved ransakingen i 2007.

Det er dokumentert en egen bokettersynsrapport for Din Maler som konkluderer med at Din Maler drev utleie av arbeidskraft til Malerservice, og ikke leverte tjenester i virksomhet. Bokettersynsrapporten la til grunn at Din Maler har bokført fiktive fakturaer fra 12 underunderentreprenører, herunder Perfect Bygg AS, Sega Service, Totalpro Dobrowolski, Clasic Bygg og Maling AS og EB N11. Dette er navn som går igjen og som må regnes som uttaksledd. Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet 19. oktober 2009 skattekontorets vedtak om at de inngående fakturaene var fiktive.

Det fremgår av bokettersynsrapporten for Din Maler at Evis Mumajesis ektefelle N12 var ansatt i virksomheten og hadde ansvaret for lønn, timelister og oppdragsavtaler. Hun er dømt for utbytteheleri i forbindelse med fiktiv fakturering i et annet foretak som hun senere var daglig leder i ved Nedre Romerike tingretts dom av 6. desember 2012.

Evis Mumajesi er nå utvandret fra Norge, og det er opplyst at han skylder store beløp i skatt og avgift.

For AD Malerarbeids vedkommende foreligger det ikke noen avtale eller skriftlig korrespondanse med Malerservice utover fakturaene. Innehaveren Arben Deliu var ansatt i Malerservice før han startet virksomheten. Det fremgår av bokettersynsrapporten for Malerservice at AD Malerarbeid har bokført utbetalinger til tre næringsdrivende (underunderentreprenører). Disse tre er sannsynlige uttaksledd. Den største utbetalingen er gjort til en Marco Faconetti, som er innehaver av Norvest Bygg & Vedlikehold. Faconetti har i henhold til bokettersynsrapporten brukt falsk pass ved opprettelse av norsk ID. I bokettersynsrapport for Saba Maler Arbeid Musa Gerbeshi er det lagt til grunn at Norvest Bygg & Vedlikehold er et uttaksledd uten spor av reell næringsvirksomhet. Foretakets regnskapsfører har ikke hørt fra Faconetti etter at de skrev kontrakt, og skattemyndighetene har ikke klart å komme i kontakt med ham eller foretaket. Det er vist til at det ble innbetalt 14,1 millioner kroner til foretakets bankkonti i 2008, uten at det er spor av forretningsrelaterte utgifter på kontoene. Foretaket har ikke hatt registrerte ansatte, har ikke levert omsetningsoppgaver eller betalt avgifter.

AD Malerarbeid har også innrapportert utbetalinger til N05, innehaver av Rolly Ren-Mal Express. Dette er et stråselkap/uttaksledd, jf over. Videre har foretaket innberettet utbetalinger til Aigner Melanie Ramona, som er innehaver av Ramona AIG Service. Dette foretaket har i henhold til bokettersynsrapport for Malerservice Kompani Urszula Stefania Mosiezna vært et uttaksledd uten reell næringsvirksomhet. Foretaket har aldri sendt inn oppgaver over omsetning og aldri betalt fastsatte skjønn over merverdiavgift. Rapporten konkluderer slik:

«Fakturaene fra Ramona AIG Service er fiktive i den forstand at de ikke legitimerer arbeid utført av Melanie Ramona Aigner, men er utstedt for å dekke over svarte lønnsutbetalinger i nettverket som Malerservice Kompani Urszula Stefania Mosiezna er en del av. De utstedte fakturaene er fiktive, og har verken skatte- eller merverdiavgiftsmessig legitimasjonsvirkning for mottaker.»

For Malerfirma N13 gjør mange av de samme trekkene seg gjeldende. N13 er tidligere ansatt i Malerservice, og hadde posthylle hos Malerservice ved ransakingen i 2007, har ingen avtale med Malerservice, har fakturert forut for registreringstidspunkt osv. N13 er nå tiltalt i straffesak for bokføring av fiktive fakturaer for Malerfirma N13, blant annet fakturaer for nesten 6 millioner kroner fra Zvonko Bygg Service Zvonko Karkaleshev. Det er lagt til grunn i Oslo tingretts dom av 23. september 2013 mot Fatlum Krasniqi at dette foretaket var involvert i fiktiv fakturering i relativt stor skala, jf dommen side 16:

«Retten anser det som bevist at det i perioden juli 2011 til desember 2012 tilfløt Zvonko Bygg Service i overkant av kr 40 millioner, basert på fakturaer av omtrentlig samme samlede størrelse. Ut fra Skatteetatens oversendelse til politiet av 16. mai 2013 konstaterer retten at flere av de 7 innmeldte ansatte i Arbeidstakerregisteret var registrert som utvandret da de anførte arbeidene bak de aktuelle fakturaer ble utført. Flertallet var videre registrert med egne enkeltmannsforetak eller innmeldt av andre foretak. Lønns- og trekkoppgaver ble ikke innlevert. Utgifter til lønn, materialer, kontorleie etc. fremgår ikke av de konti som er gjennomgått. Således er det intet som skal tilsi noen normal virksomhet i foretaket som skulle utløse noen krav mot eventuell oppdragsgiver, og uansett ikke i en størrelsesorden tilnærmet rundt kr 40 millioner. Retten bemerker endelig den mekanikk som fulgte innbetalinger fra de anførte oppdragsgiverne: De innbetalte beløp ble umiddelbart fordelt videre til andre konti tilhørende så vel Karkalashev som andre, hvorpå disse like umiddelbart etter ble tatt ut i kontanter via minibank blant annet av tiltalte. Retten ser ingen forklaring på at inntekter oppstått ved lovlig virksomhet skal undergis denne videre behandling, aller minst hvorfor betydelige beløp skal splittes i et betydelig antall kontant- beløp. Når retten også henser til tidligere domfellelser i samme kompleks, også basert på tilståelser, og konstaterer nøyaktig tilsvarende mekanikk benyttet i disse saker og av personer stammende fra omtrentlig samme geografiske område, finner retten det ikke tvilsomt at det ikke lå reelle oppdrag bak fakturaer utstedt av Zvonko Bygg Service og at fakturaene således var fiktive. Retten finner det da utvilsomt at fakturaene var utstedt og honorert for å skjule reelt arbeid utført av andre uten at skattetrekk var foretatt eller avgifter beregnet. Kontantuttakene skjedde derfor for å kamuflere disse beløp og gi gjerningsmennene tilgang til disse i kontante penger.»

Dommen ble anket, men bare for så vidt gjaldt straffutmålingen.

Statens prosessfullmektig underbygget under hovedforhandlingen tilsvarende tilknytningspunkter til fiktiv fakturering for alle de øvrige foretakene blant de 30 som har hatt næringsvirksomhet. Retten går imidlertid ikke nærmere i detalj om dette da bevisførselen for disse ikke har gitt holdepunkter for at vedtakets og bokettersynets konklusjoner er feil.

Retten legger til grunn som sannsynliggjort at de foretakene som her er gjennomgått har vært mellomledd i fiktive faktureringsnettverk. Dette er ikke i seg selv ensbetydende med at Malerservice har inngått i et slikt nettverk. Når bevisbildet ses i sammenheng, og man tar høyde for at innehaverne er tidligere ansatte i Malerservice med en tett relasjon til ABC-brødrene, er det imidlertid vanskelig å komme til noen annen konklusjon. Det kan selvsagt tenkes at Malerservice uten selv å være klar over det kan ha kommet i befatning med ett og annet foretak som er involvert i fiktiv fakturering. Når det imidlertid er så omfattende og gjennomgående berøringspunkter som det her er tale om, synes det usannsynlig at Malerservice kan være en tilfeldig rammet, uskyldig tredjepart.

### **Forekomsten av et «nettverk» av foretak som opererer med fiktiv fakturering - og berøringspunkter til denne saken**

Det ble under hovedforhandlingen redegjort for en rekke andre rettsavgjørelse mot andre selskaper som har samme underentreprenører som Malerservice. Disse bidrar til å styrke inntrykket av at Malerservice inngår i et nettverk som utnytter fiktive fakturaer for å unndra skatt og avgift.

I Oslo byfogdembetes konkurskjennelse for Sado-Maler Service Sadulla Rushiti av 10. november 2010, og Borgarting lagmannsretts kjennelse i samme sak, er det lagt til grunn at fakturaer fra følgende foretak er fiktive: Perfect Bygg AS, EB N11, Totalpro Dobrowolski, Clasic Bygg & Maling AS og Sega Service Saban Arifi.

I Oslo tingretts dom vedrørende Solid Renhold AS av 2. oktober 2012 er det lagt til grunn at fakturaer fra følgende foretak er fiktive: Perfect Bygg AS, Clasic Bygg og Maling AS, Totalpro Dobrowolski, Sega Service Saban Arifi, Daloni Maler og Bygg og Donat Ren-Maler. Det samme er lagt til grunn i Nedre Romerike tingretts konkurskjennelse for Solid Renhold AS.

I Øvre Romerike tingretts dom av 21. mai 2013 vedrørende Ullensaker Renholdsservice AS, er det lagt til grunn at fakturaer fra følgende foretak er fiktive: Perfect Bygg AS, Clasic Bygg og Maling AS, Totalpro Dobrowolski, Sega Service, Drini Malerservice Arben Stojku, Lavore Malerfirma, Esa Team Sabiti Enver og Dior Service.

I Asker og Bærum tingretts dom av 14. desember 2011 og Borgarting lagmannsretts dom av 21. mai 2013 i samme sak vedrørende Euro Renhold AS, er det lagt til grunn at fakturaer fra følgende foretak er fiktive: Clasic Bygg & Maling AS, Sega Service, EB N11.

I Oslo tingretts dom av 4. oktober 2013 vedrørende Altinn Bygg Arsim Hajdari, jf også Borgarting lagmannsretts beslutning og Høyesteretts kjennelse i samme sak, er det lagt til grunn at fakturaer fra Donat Ren-Maler er fiktive.

I Jaktlia-dommen fra Borgarting lagmannsrett av 26. januar 2015 (LB-2014-66489) er det lagt til grunn at fakturaer fra Lagos Mal-Consult, Donat Ren-Maler og Dea Bygg AS er fiktive.

### **Cs forklaring**

Cs forklaring er hittil bare berørt noen få ganger, i tilknytning til andre bevismomenter. Forklaringen hans har vært et helt sentralt bevis for Malerservice under hovedforhandlingen, og går på mange punkter på tvers av det som er lagt til grunn i bokettersynsrapporten og vedtaket. Sentrale trekk i forklaringen er at Malerservice har hatt en ordinær forretningsrelasjon til alle de 30 foretakene, at man ikke har engasjert underleverandører uten å kontrollere at organisasjonsnummer var på plass og sjekket referanser og leveringsevne, og at alle har levert arbeid i henhold til det avtalte. C forklarte at han ikke for noen av foretakene visste eller hadde mistanke om at de drev ulovlig, og at dette ikke var mulig å avdekke før foretakene «forsvant» etter ransakingen i oktober 2007.

Cs forklaring underbygges i begrenset grad av vitnebevis eller av de skriftlige bevis som ble gjennomgått under hovedforhandlingen. Mye av det han sier er udokumentert og ubekreftet. På generelt grunnlag reiser dette spørsmål om Cs troverdighet. Etter rettens oppfatning er bevisverdien av forklaringen liten. I tillegg til at forklaringen som nevnt savner solid støtte i andre bevis som ble ført, er det også ført bevis for at C ved to anledninger i 2007 og 2011 har forklart seg uriktig for tollvesenet i forbindelse med at han har blitt tatt for valutasmugling på Gardermoen. Dette svekker hans troverdighet, og fører til at retten legger forholdsvis liten vekt på hans forklaring i denne saken på punkter hvor den ikke har støtte i andre bevismomenter.

### **Politisakene: Henleggelsen i 2008 og tiltalen i 2015**

Fra Malerservices side ble det under hovedforhandlingen lagt stor vekt på at politiet i 2008 henla siktelsen mot Malerservice. Det ble også antydnet at det ikke er tilfeldig at den nye tiltalen i 2015 kom like før skattesaken skulle behandles i tingretten.

Retten vil i denne forbindelse peke på at siktelsen som ble henlagt i 2008 og tiltalen i 2015 gjelder forskjellige forhold, jf over. I tillegg peker retten på at siktelsen i 2008 ble henlagt uten at politiet hadde gjennomgått dokumentbeslaget som ble gjort ved ransakingen, og før skattemyndighetene hadde gjennomført bokettersyn. Det er presisert i Riksadvokatens henleggelsesbeslutning fra 2008 at etterforskningen må fortsette, blant annet i lys av hva som fremkommer i bokettersynet.

### **Momenter i Malerservices favør finnes, men er ikke tilstrekkelig**

Det er ikke ført noen bevis for at penger som er innbetalt fra Malerservice til Lagos Mal Consult eller andre foretak med tilsvarende kontoaktivitet, har blitt levert tilbake til Malerservice eller eierne. Dette er imidlertid ikke nødvendig for at vedtaket skal stå seg rettslig, jf nedenfor.

Brødrene C har samarbeidet med politiet, stilt opp til avhør, svart på alle spørsmål og generelt vist velvilje. A, som var i Kosovo under ransakingen i oktober 2007, satte seg på første fly hjem til Norge og gjorde seg tilgjengelig for politiet.

Bevisførselen tyder også på at Malerservices kunder gjennomgående har vært fornøyd med og hatt et godt inntrykk av Malerservice. Selskapet har blitt oppfattet som seriøst og leveringsdyktig.

Disse forholdene er bevismomenter i Malerservices favør, men er etter rettens vurdering ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at vedtaket er basert på uriktig faktisk grunnlag.

### **Konklusjonen**

Oppsummeringsvis er det rettens konklusjon at vedtaket på alle vesentlige punkter bygger på et korrekt faktisk grunnlag. Retten legger til grunn at fakturaene fra samtlige 30 foretak som er omfattet av vedtaket er fiktive i den forstand at de ikke representerer krav om betaling for tjenester levert i virksomhet fra foretakene. Malerservice har betalt for at det ble utført en arbeidsinnsats, og arbeidsinnsatsen er utført. Det må legges til grunn at (deler av) de beløpene Malerservice har betalt på grunnlag av de fiktive fakturaene må ha blitt benyttet til uregistret (svart) betaling til de personene som utførte arbeidet.

### **Rettsanvendelsen - summarisk fellesoppgjør**

#### **Var det grunnlag for summarisk fellesoppgjør?**

Malerservice mener at vedtaket er basert på uriktig rettsanvendelse og at det ikke er grunnlag for summarisk fellesoppgjør. Med henvisning til Jaktlia-dommen anfører Malerservice at man ikke kan nøye seg med å konstatere at det ikke foreligger et reelt entrepriseforhold, man må også vurdere separat og konkret om det foreligger et ansettelsesforhold. Staten anser at vedtaket er basert på korrekt rettsanvendelse, og har anført at lagmannsretten tok feil i Jaktlia-dommen. Etter statens syn er Malerservice automatisk ansvarlig for arbeidsgiveravgift og skattetrekk hvis arbeidsytelsene som er levert ikke er entreprise (tjenester levert i virksomhet). Det er et enten-eller.

Skatt øst kom i vedtaket til at det var grunnlag for å foreta summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift for Malerservice, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 8 første setning, som lyder:

«Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør).»

Det retten må ta stilling til, er for det første om Malerservices betaling av de fiktive fakturaene innebærer «ytelser til ansatte» og for det andre om Malerservice har «levert uriktige eller ufullstendige oppgaver».

Når det gjelder vilkåret «ytelser til ansatte», er det uomtvistet i saken at det faktisk er utført arbeid for Malerservice i det omfang som er omtalt i fakturaene. Fakturaene ble betalt av Malerservice til foretakene, og retten legger til grunn at deler av beløpene som Malerservice betalte til foretakene ble brukt til uregistret (svart) betaling til de personene som utførte arbeidet. Som nevnt ovenfor har retten videre lagt til grunn at arbeidsytelsene fra personene ikke er levert til Malerservice som ledd i oppfyllelsen av reelle avtaler om entreprise (tjenester levert i virksomhet) med de 30 foretakene. Spørsmålet er da om de personene som har utført arbeid for Malerservice, i ligningslovens forstand er å anse som ansatte hos Malerservice.

Begrepene «ansatte» og «arbeidsgiver» slik disse brukes i ligningsloven § 9-5 nr. 8, må etter rettens syn ses i sammenheng med oppgave- og trekkplikten som følger av ligningsloven og skattebetalingsloven, sammenholdt med skatteloven og folketrygdloven kapittel 23.

Skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c definerer en arbeidsgiver som den som «utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i».

Det følger av skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a at det skal foretas forskuddstrekk i «lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10». Blant de ytelser som nevnes i skatteloven § 5-10 er lønn og annen godtgjørelse «vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet». Av ligningsloven § 5-2 nr 1 følger det at den som utbetaler «lønn og annen godtgjøring for arbeid» plikter å gi myndighetene opplysninger om det. Arbeidsgiver har altså både en trekkplikt og en oppgaveplikt.

Etter folketrygdloven § 23-2 skal det betales arbeidsgiveravgift av «..lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere..». Formuleringen tilsvarer skatteloven § 5-10 nr 1.

Det er dermed - som nevnt under de rettslige utgangspunkter - ikke trekk- og oppgaveplikt for godtgjørelse som er vederlag for arbeid «i virksomhet», men det er trekk- og oppgaveplikt for arbeidsgodtgjørelse både i vanlige ansettelsesforhold («i tjenesteforhold») og for frilansere/selvstendige oppdragstakere («utenfor tjenesteforhold»).

Sett i sammenheng må dette bety at trekk- og oppgaveplikten omfatter mer enn lønn til egne ansatte i snever forstand. Plikten omfatter også vederlag for arbeid utført av personer som ikke er i et ordinært ansettelsesforhold, men som utfører arbeid for noen utenfor tjenesteforhold. Etter rettens syn innebærer dette at også begrepet «ytelser til ansatte» i ligningsloven § 9-5 nr. 8 omfatter godtgjørelse for arbeid til personer som ikke er formelt ansatt i selskapet. Siden arbeidsytelsene som Malerservice har fått levert ikke er levert fra foretakene i reelle underentrepriser, er rettens vurdering derfor at det er betalt for arbeid utført av personer som enten var uregistrerte ansatte eller som var selvstendige oppdragstakere utenfor tjenesteforhold, tilknyttet Malerservice. Ytelsene som er betalt er da omfattet av ligningsloven § 9-5 nr. 8. Retten er enig med staten i at det ikke kan oppstilles ytterligere vilkår for at de aktuelle ytelsene og personene skal være omfattet av bestemmelsen, slik det ble antatt i Jaktlia-dommen.

Når det gjelder vilkåret om «*uriktige eller ufullstendige oppgaver*», kan det konstateres at Malerservice objektivt sett ikke har oppfylt denne plikten. Det må også legges til grunn at Malerservice har forstått - og under enhver omstendighet *burde forstått* - at man ikke leverte korrekte oppgaver. Som nevnt ovenfor er det etter rettens syn så mange berøringspunkter mellom Malerservice og et stort antall aktører som er knyttet til fiktiv fakturering, at det er helt usannsynlig at Malerservice er en tilfeldig rammet, uvitende tredjepart.

På denne bakgrunn er det rettens syn at vilkårene for summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8 var oppfylt, slik det er lagt til grunn i vedtaket. Vedtaket lider etter dette ikke av noen rettsanvendelsesfeil som medfører ugyldighet på dette punktet.

Vedtaket fastsetter også tilleggsavgift av unndratt arbeidsgiveravgift. Malerservice har ikke bestridt grunnlaget for tilleggsavgift på selvstendig grunnlag, gitt at det var hjemmel for summarisk fellesoppgjør.

**Ble det benyttet riktig skattesats?**

Malerservice har også innvendt at vedtaket benytter feil skattesats ved det summariske fellesoppgjøret. Skattesatsen er regulert i forskrift om summarisk fellesoppgjør § 6 nr 2, som lyder slik:

«Skattesatsen, som skal anvendes på beregningsgrunnlaget etter nr 1, jf § 10 nr 3 første punktum, skal fastsettes til 50 prosent. Når særlige hensyn taler for det, og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte ville være vesentlig lavere, kan satsen fastsettes til 35 prosent.»

I vedtaket er hovedregelen i første punktum benyttet, mens Malerservice mener at det riktige ville være å benytte unntaksregelen i andre punktum. Etter selskapets syn er det klart at marginalsattesatsen for de som har utført malerarbeidet denne saken handler om, ville vært vesentlig lavere enn 50 %.

Det er to kumulative vilkår som må være oppfylt for at unntaksregelen i andre punktum kan benyttes. For det første må «særlige hensyn» tale for det, og for det andre må det synes «klart at marginalsattesatsen for de aktuelle arbeiderne ville være vesentlig lavere» enn 50 %.

Borgarting lagmannsrett kom i Jaktlia-dommen til at vilkåret om «særlige hensyn» typisk ville være oppfylt i tilfeller hvor det er tale om å anvende summarisk fellesoppgjør på hele ytelsen som betales til en gruppe arbeidstakere, fordi normalsituasjonen ved summarisk fellesoppgjør er at det gjelder tilleggsytelser til ansatte som ikke er oppgitt til skattemyndighetene. Om dette heter det i dommen blant annet følgende:

«Til dette bemerker lagmannsretten at forskriftens bestemmelser om skattesats åpenbart er utformet med normalsituasjonen for bruk av summarisk fellesoppgjør for øyet, nemlig der det er tilleggsytelser til ansatte som ikke er oppgitt til skattemyndighetene. Beskatning av slike tilleggsytelser, som kommer på toppen av vanlig lønn, vil skje med marginalsattesatsen. Når regelverket anvendes i saker som gjelder fiktiv fakturering som her, der det ikke er tale om å skattlegge tilleggsytelser men hele ytelsen som de ansatte har mottatt, blir marginalsattesatsen mindre relevant som mål på hvilken skatt som skulle vært betalt. Selv om man i denne saken ikke vet noe verken om lønnsnivå eller skattemessige forhold for de arbeiderne som det summariske fellesoppgjøret omfatter, fremstår det som helt usannsynlig at de skulle ha en gjennomsnittlig skattesats som er høyere enn 35 prosent. Det fremstår da som urimelig å skattlegge all utbetalt lønn med 50 prosent i det summariske fellesoppgjøret. Når man ser på de enhets- og timeprisene som har vært benyttet her, er det for øvrig sannsynlig at også marginalsattesatsen for de aktuelle arbeiderne er nærmere 35 prosent enn 50.»

Etter rettens syn skiller vår sak seg fra Jaktlia-saken på to viktige punkter, som gjelder begge vilkårene for å bruke unntaksregelen om 35 % skattesats. For det første la lagmannsretten til grunn at Jaktlia 19 AS og eieren - Rodahl - ikke selv var involvert i fiktiv fakturering. I vår sak er

forholdet et annet. Malerservice er ikke dømt for straffbare forhold, men selskapet er tiltalt for omfattende heleri i tilknytning til fiktiv fakturering. Videre har retten i saken her lagt til grunn at det etter bevisførselen er helt usannsynlig at Malerservice er en tilfeldig rammet, uskyldig tredjepart. Tvert i mot er det etter rettens oppfatning sannsynlig at Malerservice har vært en sentral aktør i organiseringen av fiktiv fakturering.

Vurderingen av om det foreligger «særlige hensyn» stiller seg derfor annerledes i denne saken enn i Jaktlia-saken. Slik retten oppfatter det, handler kriteriet «særlige hensyn» primært om konkret rimelighet. Regelverket gir åpning for å anvende en lavere skattesats hvis det vil gi urimelige resultater å benytte hovedregelen om 50 % skatt på ytelsene. Konkret rimelighet synes også å være sentralt for lagmannsretten i Jaktlia-saken. Etter rettens syn er det vanskelig å se at konkrete rimelighetshensyn taler mot å anvende hovedregelen i Malerservices tilfelle. Retten legger til grunn at vilkåret ikke er oppfylt.

Også når det gjelder det andre vilkåret, vil retten bemerke at denne saken skiller seg fra Jaktlia-saken. I lagmannsrettens dom er det referert timepriser i fakturaene på 160 kroner. I Malerservice-saken er det typisk fakturert 280 kroner pr time ut fra underkjente underleverandører, altså vesentlig høyere satser. Det er usikkert hvor mye av dette som ble benyttet til svart betaling av arbeiderne. Legger man eksempelvis til grunn at halvparten av beløpet ble benyttet til svart betaling til arbeiderne, har de hatt en svart inntekt på 140 kroner pr time. Ganget opp med et normalårsverk på 1750 timer (jf SSBs bygg- og tjenestetatistikk) gir dette en teoretisk ubeskattet årsinntekt på 245 000 kroner. For å tjene det samme beløpet «hvitt» måtte en arbeidstaker hatt en bruttoinntekt som kommer nokså nær opp til innslagspunktet for toppskatt. Marginalskatten blir da ikke vesentlig lavere enn 50 %. Riktig timesats til arbeiderne kan for øvrig være både lavere og høyere enn 140 kroner. Etter rettens syn synes det derfor ikke «klart» at marginalskatten ville vært «vesentlig lavere» enn 50 %.

Rettens konklusjon er at vedtaket ikke bygger på uriktig rettsanvendelse når hovedregelen om 50 % skattesats er benyttet.

### **Skjønnsutøvelsen ved fastsettelsen av Malerservices inntekt**

I vedtaket er skattyters oppgaver satt til side og inntekten fastsatt ved skjønn med hjemmel i ligningsloven § 8-2 nr 1. Det er vist til at regnskapet feilaktig har fradragført kostnader som entreprise, og at dette gjør at det er hjemmel for å fastsette inntekten ved skjønn. Det er ikke omtvistet at skjønnsadgang foreligger gitt at vedtaket er basert på riktig faktagrunnlag.

Spørsmålet er imidlertid om det hefter noen feil ved det skjønnnet skattekontoret har utøvet. Det følger av rettspraksis at retten ved overprøving av denne type vedtak kan prøve om skjønnnet er *uforsvarlig*, jf Rt-1995-1768. Saken gjaldt skjønnsmessig fastsettelse av grunnlaget for merverdiavgift, men retten legger til grunn at det samme gjelder ved skjønnsmessig fastsettelse av inntekt. I den aktuelle saken mente skattyter at skjønnnet var klart uforsvarlig eller vilkårlig, blant annet fordi det førte til «en bruttoavanse som ligger i den øvre del av området for normalavansen for dagligvarebutikker». Argumentet har fellestrekk med Malerservices argumentasjon i denne saken. Fra domspremissene refereres:

«Til dette bemerker jeg at skjønnsutøvelsen i denne type saker på mange punkter må bli usikker. Både usikkerhetsmomentene ved skjønnnet og ikke minst hensynet til en praksisk

gjennomførbar avgiftsforvaltning, tilsier at avgiftsmyndighetene i sitt skjønn i atskillig grad må kunne basere seg på gjennomsnittsbetraktninger, f eks med hensyn til leveomkostninger og bruttoavanser.

[ ... ]

Ut fra en totalbetraktning kan jeg ikke se at det skjønn som er utøvet, er uforsvarlig.»

Malerservice har hevdet at skattemyndighetenes vedtak i denne saken innebærer at Malerservice får en fortjenestegrad og lønnsomhet som ligger langt over gjennomsnittet for bransjen. For 2007, 2008 og 2009 er det hevdet at vedtaket fører til en resultatgrad som er henholdsvis 281 %, 394 % og 368 % av bransjegjennomsnittet.

Statens prosessfullmektig hevdet i sin prosedyre at regnestykkene Malerservice benyttet for å komme frem til disse tallene er uriktige, fordi Malerservice ved beregningene har glemt å gjøre fradrag for den skatt og avgift som selskapet er ansvarliggjort for ved det summariske fellesoppgjøret. Disse beløpene skal trekkes fra som ekstra lønnskostnad. Dette fremgår på side 99 i vedtaket:

«Ved summarisk fellesoppgjør skal både beregnet skatt for ansatte, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift behandles som en ekstra lønnskostnad for arbeidsgiver det år skatt mv. etter fellesoppgjøret blir utlignet og fradragsføres på samme måte som lønnen til vedkommende arbeidstakere.»

Staten hevdet at når Malerservices beregninger korrigeres ved at disse beløpene (som fremkommer på side 97-98 i vedtaket) trekkes fra, blir selskapets resultatgrad vesentlig lavere enn de anførte 281 %, 394 % og 368 % av bransjegjennomsnittet.

Malerservices prosessfullmektig hadde ikke innvendinger til dette i sin grundige replikk, og retten legger til grunn at beregningene ikke er korrekte.

For øvrig er det etter rettens syn ikke noe som tyder på at skjønnets som er utøvet er uforsvarlig. Det fremkommer på vedtakets side 99 at inntekten er endret ved at fradrag for entreprisekostnader er nektet, samtidig som det legges til grunn at Malerservice har hatt kostnader i form av lønn ved utføringen av oppdragene, som det er gjort fradrag for.

Selve beregningen av hvor store lønnskostnader det skulle gis fradrag for, fremkommer ikke direkte i det punktet i vedtaket som handler om skønnsmessig fastsettelse av alminnelig inntekt. Det er imidlertid redegjort for skønnsutøvelsen i tilknytning til fastsettelsen av arbeidsgiveravgift på side 96-98.

Skattekontoret har tatt utgangspunkt i utbetalte beløp til de underkjente underentreprenørene i de enkelte år, og gjort fradrag for 10 % materialkostnad. Dette fradraget har støtte i skattyters egne opplysninger. Ut fra det nettobeløpet som da fremkommer, har man estimert antall timer arbeid som er utført ved å dele beløpet på en timepris på 280 kroner, som er hentet ut fra fakturaene til en del av de underkjente entreprenørene. Deretter har man - for å beregne hvilke lønnskostnader

selskapet ville hatt ved ordinære ansettelsesforhold - multiplisert dette samlede timetallet med tariffestede timesatser for de enkelte år.

Inntektsendringen fremkommer ved at fradragsførte kostnader til entreprise reverseres, samtidig som det i stedet gis fradrag for lønnskostnader (med tillegg av skatt og arbeidsgiveravgift) estimert på denne måten. Ut fra premissene i ovennevnte høyesterettsdom må det være kurant å anvende gjennomsnittlig tarifftimelønn for aktuell arbeidstakergruppe de enkelte år som grunnlag for å beregne lønnskostnaden.

Retten har på denne bakgrunn kommet til at vedtaket ikke er basert på uforsvarlig skjønn for så vidt gjelder fastsettelsen av Malerservices inntekt. Det er derfor heller ikke ugyldig på dette grunnlaget.

### **Rettsanvendelsen - merverdiavgift**

Malerservice har anført at vedtaket lider av to rettsanvendelsesfeil når det gjelder nektelse av fradrag for inngående merverdiavgift. Retten viser til redegjørelsen for anførselene ovenfor. For det første mener selskapet at fradragsretten er i behold selv om en underleverandør eventuelt har levert ved bruk av svart arbeidskraft, med mindre Malerservice forsto eller måtte forstå at det var noe galt fatt med «de indre forhold hos selger». Det er altså ikke en rent objektiv vurdering. For det andre mener selskapet at det vil være i strid med merverdiavgiftslovens system om det nektes fradrag for inngående avgift i tilfeller hvor arbeidet er utført og underleverandøren har betalt utgående avgift. Ellers vil merverdiavgiftssystemet bli anvendt som et «bøtesystem», og gi staten inntekter som det ikke er forutsatt at staten skal ha.

Retten er ikke enig med Malerservice i denne forståelsen av merverdiavgiftsreglene. Utgangspunktet er at Malerservice har rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved «anskaffelser av varer og tjenester» til bruk i sin virksomhet, jf merverdiavgiftsloven § 8-1. For at underleverandørene skal ha anledning til å kreve inn merverdiavgift, må de være «næringsdrivende» og ha en omsetning over en viss minstegrense, jf merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Begrepet *næringsdrivende* har vesentlig samme innhold som i skatteretten, jf ovenfor. Begrepet *omsetning* er definert i lovens § 1-3 som «levering av varer og tjenester mot vederlag».

Slik retten har vurdert bevisene i saken, har det ikke funnet sted reell omsetning av tjenester fra de 30 foretakene. Mange av dem er heller ikke næringsdrivende i lovens forstand.

Staten har hevdet at spørsmålet om det foreligger reell avgiftspliktig omsetning beror på en helt objektiv vurdering, og at hva Malerservice forsto eller burde forstått er irrelevant. Retten er enig i dette, og viser blant annet til Rt-1997-1564 (Naustdal fiskefarm). Her fastslår Høyesterett at «[m]erverdiavgift forutsetter, som staten har pekt på, reelle transaksjoner». Det følger av lovens § 18-1 første ledd bokstav b, at grunnlaget for merverdiavgift kan fastsettes ved skjønn når «mottatt omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig». Dette vilkåret er oppfylt når den inngående avgift det er krevet fradrag for, objektivt sett ikke knytter seg til reell avgiftspliktig omsetning. Det er ikke noe subjektivt tilleggsvilkår i loven, og retten er ikke kjent med rettskildefaktorer som tilsier at det gjelder noe slikt tilleggsvilkår.

Det følger for øvrig av nevnte høyesterettsdom at det heller ikke er noe vilkår for tilbakeføring av fradragsført inngående avgift, at staten ellers ville lide tap eller stå i fare for å lide tap. Det kan

derfor etter rettens vurdering ikke være riktig som Malerservice anfører, at tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift kun er aktuelt i situasjoner hvor underleverandøren ikke har betalt utgående avgift. Poenget er, slik retten forstår anførselen, at staten i slike situasjoner ikke lider avgiftsmessig tap (og at tilbakeføring av inngående avgift vil gi staten en uberettiget fordel på bekostning av Malerservice). Retten viser i denne forbindelse til følgende avsnitt avslutningsvis i høyesterettsdommen:

«Det fremgår ikke av ordlyden at det er et vilkår for skjønnsutøvelse etter § 55 første ledd nr 2 at det foreligger tap eller fare for tap for staten. Verken bestemmelsens forarbeider eller andre rettskildefaktorer, herunder reelle hensyn, gir grunnlag for å oppstille et slikt vilkår. Etter de foreliggende opplysninger er det ikke noe som tyder på at avgiftsmyndighetene i andre saker har lagt til grunn en slik lovforståelse. Det må være et overordnet mål at beregningsgrunnlaget for utgående og inngående avgift blir så riktig som mulig. I den forbindelse kan det vises til lovens § 29 som krever at merverdiavgiftsoppgaven skal inneholde en erklæring om at «oppgaven stemmer med bokføringen og de faktiske forhold».

At det er et vilkår for tilleggsavgift etter lovens § 73 at avgift er eller kunne ha vært unndratt, kan ikke få noen betydning for tolkningen av § 55. Heller ikke bestemmelsen i § 44 tredje ledd om innbetaling av uriktig anført avgift i salgsdokument har betydning.

Etter min mening er det ikke tvilsomt at avgiftsmyndighetene hadde hjemmel for tilbakeføring av den avgiften Naustdal hadde krevd fradrag for.

At det ikke er oppstått avgiftsmessig tap eller fare for tap for staten, er et moment som kan tillegges vekt ved vurderingen av om retting bør foretas. I vår sak ble retting foretatt. At det skulle være utslag av et vilkårlig skjønn å korrigere avgiftsoppgjøret på bakgrunn av en fiktiv faktura, eller at dette skulle kunne anses sterkt urimelig, kan jeg ikke se at det er noen som helst dekning for.»

Lovhenvisingene er til tidligere lov, men det er ikke gjort materielle endringer som tilsier at rettstilstanden er endret for så vidt gjelder det spørsmålet som drøftes her.

Malerservice har anført at dommen er uttrykk for at tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift bare kan gjøres når det foreligger «reell fiktivitet» i den forstand at fakturaen(e) ikke korresponderer med et arbeid som faktisk er utført. Det ble lagt til grunn i dommen at den aktuelle fakturaen til Naustdal Fiskefarm ikke korresponderte med noe reelt arbeid (det var ikke foretatt noen slik bløgging, sløying, vasking og pakking av fisk som fakturaen ga uttrykk for), mens det i vår sak er uomtvistet at det er utført arbeid («malingen er kommet på veggen»). Retten kan ikke se at dommen gir grunnlag for en slik slutning.

Etter dette har retten kommet til at vedtaket heller ikke beror på uriktig rettsanvendelse for så vidt gjelder tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift. Vedtaket er derfor ikke ugyldig på dette grunnlaget.

## **Saksbehandlingsfeil**

Malerservice la under hovedforhandlingen vesentlig vekt på bevisførsel knyttet til skattemyndighetenes saksbehandling. Anførslene gikk i hovedsak ut på at bokettersynsrevisorene Marianne Dybå Gansmo og Asgeir Ellingsen var inhabile, og at sakbehandlingen generelt var uforsvarlig.

Når det gjelder Ellingsen, er det rettens syn at bevisførselen ikke gir noen holdepunkter for inhabilitet.

Retten er et stykke på vei enig med Malerservice i at bevisførselen gir dekning for at Marianne Dybå Gansmo var forutinntatt. Mye tyder på at hun på et tidlig tidspunkt hadde konkludert med at Malerservice hadde unndratt skatt og avgift, og at hennes fokus var å lete etter bekreftelser på dette. Hennes holdninger og adferd utløste en frustrasjon i politiet som neppe kan ha vært helt ubegrunnet.

Det er likevel ikke noe klart grunnlag for å konkludere med at Gansmo var inhabil. For det første er det en viss bevisvil omkring hvilke uttalelser hun har kommet med og hvilken holdning og adferd hun utviste i avhør. For det andre er innholdet i de uttalelser som er referert ikke automatisk inhabiliserende.

Uansett er det etter rettens syn ikke grunnlag for å konkludere med at en eventuell inhabilitet hos Gansmo fører til at vedtaket er ugyldig. Retten er enig med staten i at vedtaket bygger på riktig faktisk grunnlag, riktig rettsanvendelse og at det ikke er basert på et uforsvarlig skjønn, jf over. Vedtaket er også fattet av andre personer enn Gansmo. Det er da ikke grunnlag for å si at en eventuell inhabilitet har virket inn på vedtaket, jf ligningsloven § 3-12 og forvaltningsloven § 41. Det følger av førstnevnte bestemmelse at enkeltvedtak «er gyldig selv om reglene om behandlingsmåten i denne lov eller i gjennomføringsforskriftene ikke er overholdt når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold».

De forhold som er påberopt til støtte for anførselen om at saksbehandlingen ikke har vært forsvarlig, går i hovedsak ut på manglende kontradiksjon og begrunnelse. Retten kan ikke se at det er grunnlag for å si at saksbehandlingen har vært uforsvarlig i så måte. Malerservice har fått innsyn og anledning til å uttale seg underveis i prosessen, og selskapets innvendinger til bokettersynsrapport og utkast til vedtak er vurdert og vist til i vedtaket. Det er ikke noe krav til begrunnelsen at alle innvendingene eksplisitt skal gjennomgå og drøftes, jf ligningsloven § 3-11 første ledd.

Det er etter rettens vurdering ikke bevist at Skatt øst lekket opplysninger om ransakingen 23. oktober 2007 til pressen.

Malerservice har også vist til at skattekontorets politianmeldelse av Malerservice i 2007 inneholder uttalelser som signaliserer en grov forutinntatthet. Etter rettens syn forekommer det enkelte formuleringer i anmeldelsen som - vurdert i ettertid - kan synes unyanserte. Formuleringene er imidlertid uttrykk for hva personer hos skattemyndighetene mente på et gitt tidspunkt, i en meget tidlig fase av undersøkelsene, og før dokumentbeslag ble gjort. Retten kan ikke se at disse formuleringene kan føre til at hele den omfattende saksbehandlingen som ledet frem til et vedtak flere år senere, anses uforsvarlig.

Uansett har eventuelle mangler ved saksbehandlingen etter rettens syn ikke hatt innvirkning på vedtakets innhold, jf ligningsloven § 3-12 og det som er sagt ovenfor.

### **Oppsummering**

Det følger av det som er sagt ovenfor at Malerservice ikke for noen av de påberopte ugyldighetsgrunnene har fått medhold. Rettens konklusjon er derfor at vedtaket er gyldig, og at staten må frifinnes.

### **Sakskostnader**

Staten har vunnet saken fullt ut, og har krav på erstatning for sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf andre ledd. Retten kan ikke se at det er grunnlag for å anvende noen av unntaksreglene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokat Sunde har inngitt sakskostnadsoppgave som tilfredsstillende lovens krav og som oppgir salærutgifter på 442 250 kroner og utgifter til kopiering på 650 kroner, til sammen 442 900 kroner. Salæret gjelder 12 timers arbeid til og med tilsvarende, 175 timer til etterfølgende saksforberedelse og 118 timer til hovedforhandlingen. Oppgitt timepris er 1 450 kroner.

Advokat Andersen innvendte ved hovedforhandlingens avslutning at statens oppgave etter hans syn er for høy tatt i betraktning bistand fra skattekontoret og at staten kjente saken godt fra før. Advokat Sunde har til dette bemerket at statens sakskostnadsoppgave er langt lavere enn saksøkers, både når det gjelder timeantall, sats og totalsum. Staten er ikke enig i at Malerservice Norge har «dratt saken», og advokat Sunde presiserte at timeantallet utelukkende er prosessfullmektigens egne, og at det ikke er belastet for kostnader forbundet med partsrepresentantenes arbeid og tidsbruk.

Etter rettens syn er statens kostnadsoppgave ikke høyere enn det som må regnes som rimelige og nødvendige utgifter, jf tvisteloven § 20-5. Ut fra opplegget under saksforberedelse og hovedforhandling er det ikke noe å si på advokat Sundes timeforbruk, og det er intet grunnlag for å mene at timeprisen er for høy.

Retten legger oppgaven til grunn og tilkjenner staten fulle sakskostnader i samsvar med hovedregelen.

\* \* \*

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er sykefravær og andre arbeidsoppgaver i tingretten som ikke kunne vente. Ved hovedforhandlingens avslutning signaliserte retten at dom kunne ventes omkring midten av mai. Ved epost 13. mai ble prosessfullmektigene orientert om at arbeidet var forsinket og at dom kunne ventes i begynnelsen av juni 2015.

*Domsslutning*

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. I sakskostnader betaler Malerservice Norge AS til staten ved Skatt øst 442 900 - firehundreogførtitotusennihundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dommen.

## SkN 15-076 Fradrag for kostnader i fritaksmetoden

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-24

**Asker og Bærum tingrett:** Dom av 20. mars 2015, **sak nr.:** TAHER-2014-116086

**Dommer:** Tingrettsdommer Trond Mangseth.

**Parter:** EVRY ASA (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot Staten v/sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Tore Skar).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Hovedregelen innenfor fritaksmetoden er at kostnader er fradragsberettiget, men skatteloven § 6-24 annet ledd hjemler likevel unntak for ervervs- og realisasjonskostnader, som det ikke er fradragsrett for. Spørsmålet i saken var hvordan dette stilte seg med pådratte kostnader i forbindelse med et oppkjøp, når oppkjøpet ikke ble gjennomført. Tingretten kom til at det da er fradragsrett for kostnadene. Det foreligger ikke rettspraksis som omhandler spørsmålet, men retten mente at både ordlyd og forarbeider tilsa slik fradragsrett, og selskapet fikk altså medhold.

EVRY ASA (senere EVRY) har i stevning 11. juli 2014 reist sak mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (senere Sentralskattekontoret) med krav om at skatteligningen av selskapet for 2008 blir opphevet for såvidt gjelder skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014. Selskapet ble der nektet fradrag i sin alminnelige inntekt for storparten av sine kostnader knyttet til en mislykket integrasjonsprosess med det finske IT-selskapet Tieto Oyj (senere Tieto) i 2007 og 2008. Staten har i rettidig tilsvær påstått seg frifunnet.

Under hovedforhandlingen ble det ikke avgitt parts- eller vitneforklaringer, men foretatt slik dokumentasjon som fremgår i rettsboken.

### Sakens bakgrunn

EVRY er et av de ledende IT-selskapene i Norden. I 2008, som er det inntektsåret saken gjelder, het selskapet EDB Business Partner ASA, omtalt som EDB i Sentralskattekontorets vedtak av 15. mai 2012. Deretter het selskapet EDB ErgoGroup ASA frem til april 2012, da navnet ble endret til EVRY ASA.

EVERY vedtok i juni 2007 en strategiplan hvor flere mulige alternative strukturelle grep ble behandlet og vedtatt for å få til en positiv utvikling for selskapet. Et strukturelt grep med det finske it-selskapet Tieto var det alternativet som ble vedtatt med høyest prioritet. Av strategiplanen fremgår det at et slikt grep krever mye kapital, og at et investeringsselskap mest sannsynlig må inn på eiersiden for at strategien skal kunne iverksettes.

Høsten samme år innledet EVERYs majoritetsaksjonær Telenor samtaler med det amerikanske investeringsselskapet Blackstone hvor målet var å «kjøpe og fusjonere EVERY og Tieto, med EVERY som overtakende part». En overordnet due diligence av EVERY ble sluttført i desember 2007. Tieto viste imidlertid ikke forpliktende interesse på dette tidspunktet. 20. mars 2008 offentliggjorde investeringsselskapet Nordic Capital et formelt tilbud på Tieto. Tilbudet var datert 28. mars, altså 8 dager etter offentliggjøringen, og hadde akseptfrist 28. april 2008. Tilbudsperioden ble senere forlenget. Det viste seg etter hvert at styret i Tieto stilte seg negative til tilbudet.

Budet førte til at EVERY sin vedtatte strategi ble intensivert. I løpet av april 2008 ble rådgivere engasjert for verdsettelse av aksjene i EVERY, samt for assistanse i en tilbudsprosess med Tieto. Det ble videre gjennomført forhandlinger med finansieringsinstitusjoner, og forskjellige typer due diligence av EVERY og Tieto ble påbegynt.

Samtidig ble det innledet samtaler og møter mellom den administrative ledelsen i Tieto og EVERY, samt mellom styreledere i selskapene. Diskusjonene var i starten konsentrert rundt de industrielle fordelene knyttet til en kombinerings av selskapene. Tieto ble også underrettet om at det var viktig for Telenor å sikre hovedkvarter for et kombinert selskap i Norge. Prisoptimalisering virket viktig for Tieto i prosessen.

Mens disse samtalene pågikk, besluttet EVERY å kjøpe minimum 10,1 prosent av aksjene i Tieto i markedet. Beslutningen ble tatt på bakgrunn av at selskapet ville posisjonere seg mot Nordic Capital sitt tilbud, samt en eventuell fremtidig budkonkurranse. EVERY lyktes imidlertid ikke med dette oppkjøpet. 18. april 2008 ble «letter of interest»/«indication letter» sendt til Tieto. For å få tilgang til ledelsen og datarommet i Tieto, måtte antydningens pris senere økes. Et revidert «letter of interest» ble sendt Tieto 23. april 2008, og en «confidentiality undertaking» ble underskrevet med Tieto 26. april 2008. Ved avtalen ble det gitt tilgang til Tietos datarom. Samtidig startet EVERY, Blackstone og Telenor, under ledelse av EVERY, en due diligenceprosess av Tieto. Fremlagt dokumentasjon var imidlertid begrenset, og Tieto krevde en «stand still agreement» før ytterligere informasjon ble fremlagt. Forhandlinger rundt vilkårene i en slik avtale var pågående ut prosessen.

Proessen fortsatte i mai og begynnelsen av juni 2008, hvorpå bl.a. utarbeidelse av formelt tilbud og konkurransemelding ble påbegynt. Due diligence- og tilbudsprosessen utviklet seg imidlertid sakte, og i midten av juni 2008 ble det klart at Blackstone ikke ville finansiere et tilbud på Tieto på det angitte prisnivået. På grunn av at EVERY var avhengig av frisk kapital for å kunne gjennomføre oppkjøpet, ble prosessen avsluttet på dette tidspunktet.

I selvangivelsen for 2008 krevde EVERY fradrag for kostnadene vedrørende denne mislykkede prosessen.

I brev av 24. august 2009 ble selskapet bedt om en detaljert spesifikasjon av de fradragsførte kostnadene med frist til 14. september 2009. Fristen ble ikke overholdt, og selskapet ble lignet etter påstand.

Kopi av tidligere anmodning om tilleggsopplysninger ble sendt selskapet i e-post 25. november 2009. På grunnlag av opplysninger i selskapets årsregnskap om at fradragsførte kostnader relaterte seg til strategiske prosesser, ble selskapet samtidig bedt om fremleggelse av oppdragsbeskrivelser.

Selskapet besvarte Sentralskattekontorets anmodning i brev 16. desember 2009. Tilsvaret er gjengitt i sin helhet i aktuelle vedtak.

Det fremgår at selskapet hadde ført totalt kr 34 766 812 til fradrag for kostnader relatert til strategiske prosesser. På grunnlag av selskapets tilsvare, ble selskapet i brev av 8. februar 2010 varslet om endring av ligningen. Kostnadene ble ansett for å være tilknyttet oppkjøp av aksjer, og Sentralskattekontoret anså følgelig at disse ikke var fradragsberettiget. Det ble også varslet om mulig anvendelse av tilleggsskatt. Tilsvare på varsel om endring av ligningen ble mottatt i brev av 26. mars 2010 fra Ernst & Young Tax Advokatfirma AS.

I etterkant var det ytterligere korrespondanse mellom selskapet og Sentralskattekontoret med det formål å klargjøre faktum. Det ble også avholdt et møte mellom partene i denne anledning 7. mars 2011.

Sentralskattekontoret traff vedtak i saken 15. mai 2012. Ligningen ble endret, og kr 6 321 297 ble tillatt fradragsført. Det ble akseptert at det forelå fradragsrett for nærmere angitte finansieringskostnader pådratt på selskapets hånd under henvisning til skatteloven § 6-1.

Sentralskattekontorets vedtak ble påklaget til skatteklagenemnda i brev av 11. juni 2012. Klagen er gjengitt i sin helhet i aktuelle vedtak.

I skatteklagenemndas aktuelle vedtak ble ytterligere kr 6 985 894,- tillatt fradragsført fordi dette dels ble ansett å omfatte finansieringskostnader, dels kostnader som var pådratt så tidlig i prosessen hvor oppkjøp av aksjer ikke fremsto som hovedformålet. I tilknytning til det siste fastsatte skatteklagenemnda 1. april 2008 som skjæringsdato.

Etter forannevnte fradrag i Sentralskattekontorets og skatteklagenemndas vedtak er det omtvistede beløp kr 21 459 281,-.

### **EVRY har i hovedsak anført.**

Den rettslige problemstillingen retten skal ta stilling til er hvorvidt selskapet har krav på inntektsfradrag etter skatteloven § 6-24, første ledd for kostnadene knyttet til det ikke gjennomførte ervervet av aksjer i Tieto. I motsetning til skatteklagenemnda mener selskapet at det foreligger fradragsrett for de aktuelle kostnadene etter nevnte bestemmelse.

Legalitetsprinsippet og hensynet til skattyters forutberegnelighet tilsier at ordlyden i § 6-24 må tillegges stor vekt.

Ordlyden taler klart for at det foreligger fradragsrett for de aktuelle kostnadene. Det er ikke omtvistet at aksjene i Tieto ville vært omfattet av den såkalte fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Kostnadene er pådratt «for å erverve» skattefrie inntekter på disse aksjene, og § 6-24 første ledd tilsier dermed at kostnader til mislykket oppkjøp av slike aksjer er fradragsberettiget.

Uttrykket «for å erverve inntekt» er sammenfallende med ordlyden i skatteloven § 6-1, og tilknytningskravet som vilkår for fradragsrett etter § 6-24 er det samme som for fradragsrett etter § 6-1, jf Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.3. Samme ordlyd var et bevisst valg fra lovgiver. I forhold til § 6-1 foreligger det langvarig praksis for at kostnader til mislykket erverv av aksjer er en kostnad som faller innenfor ordlyden, og dermed er direkte fradragsberettiget.

Lovgiver har tatt stilling til hvilke kostnader som likevel ikke skal være fradragsberettiget etter § 6-24 gjennom avgrensningen i bestemmelsens annet ledd. Det følger av annet ledd at bl.a. «ervervskostnader» ikke er fradragsberettiget. Ordlyden tilsier at det må foreligge et faktisk gjennomført erverv for at dette unntaket skal komme til anvendelse. For det mislykkede ervervet av aksjer i Tieto foreligger det ikke et slikt faktisk gjennomført erverv av aksjer, og annet ledd avskjærer ikke selskapets fradragsrett for de aktuelle kostnadene. Dersom det ikke er fradragsrett for denne type kostnader etter første ledd, ville det ikke vært behov for et unntak for slike kostnader i annet ledd.

Forarbeidene til § 6-24 taler også for at det foreligger fradragsrett for mislykkede ervervskostnader. Skatteklagenemnda er i vedtaket på side 26 enig i at forarbeidene kan leses slik.

Forarbeidene opererer med et skille mellom løpende kostnader som kan fradragsføres etter bestemmelsens første ledd, og aktiveringspliktige kostnader som ikke kan fradragsføres etter bestemmelsens annet ledd, jf Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.3. De kostnader som ifølge forarbeidene ikke skal være fradragsberettigede etter § 6-24, er altså de aktiveringspliktige kostnader. Kostnader til mislykket erverv kan ikke aktiveres skattemessig, da det ikke foreligger noe objekt å aktivere disse på. Forarbeidene taler dermed for direkte fradragsrett, det vil si at kostnader til mislykket erverv ikke omfattes av bestemmelsens annet ledd.

Skatteklagenemnda mener imidlertid at uttalelsene må sees i sammenheng med forarbeidene til innføringen av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38, jf Ot.prp.nr.1 (2004-2005). Slik selskapet oppfatter nemnda, anføres det ikke direkte at kostnader til mislykket erverv er omfattet av bestemmelsens annet ledd. Derimot mener nemnda at kostnadene ikke omfattes av første ledd, fordi dette er kostnader av en annen type enn de det var aktuelt å innføre fradragsrett for. Det bestrides at forarbeidene ved innføringen av fritaksmetoden gir holdepunkter for dette. Tvert i mot oppstiller også disse forarbeidene et grunnleggende skille mellom aktiveringspliktige kostnader (punkt 6.5.3.2) og andre kostnader (punkt 6.5.3.3).

Det fremgår videre av forarbeidene at formålet med bestemmelsen var å innføre fradragsrett for kostnader som ville vært fradragsberettigede før fritaksmetoden ble innført, jf Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.1. Som nevnt ovenfor foreligger det langvarig praksis for at kostnader knyttet til

mislykket erverv av aksjer var fradragsberettiget før innføringen av § 6-24, og det er således i samsvar med bestemmelsens formål å innrømme fradragsrett for de aktuelle kostnadene.

Skatteklagenemnda mener at formålet med § 6-24 var å innføre fradragsrett for kostnader som skattyter pådrar seg i egenskap av å være eier. Dette stemmer ikke med bestemmelsens ordlyd, som klart tilsier at det foreligger fradragsrett for kostnader som er pådratt «for å erverve aksjeinntekter».

Det foreligger få andre kilder som tar stilling til hvorvidt kostnader knyttet til mislykket oppkjøp av aksjer er fradragsberettigede etter § 6-24. Skattemyndighetene selv er stort sett av den oppfatning at slike kostnader ikke er fradragsberettigede. Imidlertid er også skattemyndighetenes praksis sprikende. Klagenemnda for oljeskatt har i avgjørelse datert 16. desember 2013 innrømmet fradragsrett for tilsvarende kostnader som i aktuelle sak. Videre foreligger det en avgjørelse i Høyesterett vedrørende rekkevidden av bestemmelsen, jf Rt-2014-1057 (Telenor). Avgjørelsen er lite relevant for aktuelle sak.

Etter dette konkluderes det med at kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres er en løpende kostnad som skal være fradragsberettiget etter § 6-24 første ledd.

EVERY la ned slik **påstand**:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen for EVERY ASA for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignes EVERY ASA etter påstand.
2. EVERY ASA tilkjennes sakskostander.

### **Sentralskattekontoret har i hovedsak anført.**

EVERY har under saksforberedelsen for tingretten frafalt sin prinsipale anførsel om at det er fradragsrett for selskapets transaksjonskostnader etter skatteloven § 6-1.

EVERY hevder nå sin tidligere subsidiære anførsel om at det vil være fradragsrett for de aktuelle kostnadene etter skatteloven § 6-24 fordi ervervet av aksjene var mislykket og således aldri ble gjennomført. Sentralskattekontoret er uenig i dette rettslige standpunkt.

Problemstillingen er drøftet i skatteklagenemndas vedtak fra side 24. Det gjøres gjeldende at nemndas vedtak ikke er beheftet med feil hverken gjelder bevisvurderingen, lovanvendelsen eller subsumsjonen som kan føre til opphevelse, og det er i all hovedsak tilstrekkelig å slutte seg til nemndas begrunnelse.

Ordlyden i § 6-24 første ledd sett i sammenheng med skatteloven § 2-38 taler for at bestemmelsen gjelder kostnader man pådrar seg i egenskap av å være eier av aksjer i et selskap som omfattes av fritaksmetoden.

Isolert sett kan ordlyden i § 6-24, som nytter uttrykket «for å», åpne for å tolke bestemmelsen slik at også kostnader som følge av forsøk på å erverve inntekter som omfattes av § 2-38 kommer til fradrag.

Avgjørende er imidlertid at bestemmelsens første ledd må sees i sammenheng med annet ledd hvor det uttrykkelig bestemmes at det ikke gis fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader. Det er kostnadstypen som etter Sentralskattekontorets oppfatning blir avgjørende for fradragsretten.

Etter at § 2-38 ble innført i 2004, hvoretter en selskapsaksjonærs aksjegevinst/tap ikke er skattepliktig/fradragsberettiget og aksjeutbytte skattefritt, ble det behov for å innføre en bestemmelse som likevel ga en viss mulighet for fradragsrett for kostnader. Dermed ble § 6-24 inntatt i skatteloven. Av forarbeidene fremgår at bestemmelsen ble innført for å hjemle fradragsrett for løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. Poenget var å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, det vil si løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter, ikke kostnader relatert til selve aksjen eller investeringen.

Også formålet med regelen, å tillate kostnadsføring i forhold til skattefrie inntekter, tilsier at kostnader som skattyteren pådrar seg i forsøk på å bli eier, ikke er av samme karakter som de kostnader lovgiver innførte fradrag for etter bestemmelsens første ledd. Andre kostnader enn de man har som følge av å være eier av et kvalifiserende objekt faller utenfor bestemmelsen. Hvorvidt det skal gis fradrag for kostnader som pådras ved forsøk på erverv av aksjer er ikke behandlet i forarbeidene, men det er naturlig å se slike kostnader som kostnader knyttet til aksjen eller investeringen. Det har aldri vært aktuelt å innføre fradragsrett for denne type kostnader knyttet til mislykkede oppkjøp.

Reelle hensyn taler også for at det ikke gis fradrag for ervervskostnader pådratt i forbindelse med mislykket forsøk på erverv av aksjer. Hvor en skattyter lykkes med et erverv er både inntektene aksjeervervet genererer og kostnadene omfattet av fritaksmetoden. Det er ingen grunn til å la kostnadene ved et mislykket forsøk på å få til en aksjehandel bli behandlet på en annen måte enn hvor enn skattyter lykkes med aksjehandelen. Kostnader som etter sin art tilsvarer ervervskostnader, jf. bestemmelsens annet ledd, er ikke omfattet av første ledd, og følgelig ikke fradragsberettiget.

Det er ikke funnet praksis som løser aktuelle problem. Det vises allikevel til Høyesteretts avgjørelse i Telenorsaken Rt-2014-1057, avgjørelse fra klagenemnda for oljeskatt av 16. desember 2013 og skatteetatens uttalelse «Transaksjonskostnader ved oppkjøp som mislykkes» avgitt 8. mai 2013, publisert 13. mai 2013.

Skatteklagenemndas vedtak er riktig.

Sentralskattekontoret la ned slik **påstand**:

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

## Rettens vurdering

Spørsmålet retten skal ta standpunkt til er om EVRY skal innrømmes fradrag for kostnader knyttet til vurdering av oppkjøp av aksjene i Tieto når oppkjøpet ikke ble realisert. Det er enighet om at EVRY ved et gjennomført oppkjøp ville ha vært kvalifiserende subjekt og inntekter knyttet til aksjene i Tieto kvalifiserende objekt etter fritaksmetoden, jf skatteloven § 2-38 første og annet ledd. Inntekter knyttet til aksjene ville derfor vært fritatt for skatteplikt.

Etter skatteloven § 6-1 gis det fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Det følger av lovteksten at to vilkår må være oppfylt for at det skal foreligge fradragsrett. For det første må det foreligge en «kostnad» som må være «pådratt», dvs. det må foreligge en oppofrelse av en fordel. For det andre må kostnaden ha tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Det følger av bestemmelsens annet punktum at bestemmelsene i § 6-10 til § 6-32 presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten etter hovedregelen i første punktum.

Kostnader til erverv av formuesobjekter, deriblant aksjer, anses ikke som oppofret, og vilkårene for fradragsrett etter § 6-1 vil derfor ikke være oppfylt for slike kostnader. Ervervskostnader vil kunne komme til fradrag på et senere tidspunkt, enten gjennom avskrivninger eller ved at de inngår i inngangsverdien ved en senere skattepliktig realisasjon av formuesobjektet. Direkte fradragsberettigede kostnader etter § 6-1 må avgrenses mot aktiveringspliktige ervervskostnader.

Før fritaksmetoden for aksjer mv. ble innført med virkning fra inntektsåret 2004, fikk en aksjeeier direkte fradrag etter § 6-1 for løpende eierkostnader tilknyttet aksjer, samt for finansieringsrelaterte kostnader. Kostnader til erverv av aksjer ble behandlet som aktiveringspliktige, og kunne først fradragsføres som en del av aksjenes inngangsverdi ved realisasjon av disse.

Fritaksmetoden innebar at kostnader knyttet til aksjer som tidligere var fradragsberettigede etter § 6-1, dvs. løpende eierkostnader, ikke lenger var fradragsberettigede, se Ot.prp.nr.1 (2004-2005) avsnitt 6.5.3.

Fradragsretten for slike kostnader ble utvidet igjen med virkning fra inntektsåret 2005, ved innføringen av skatteloven § 6-24, se Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 15. Bestemmelsens første ledd lyder:

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

Bestemmelsen utvider fradragsretten etter § 6-1 første ledd ved at den åpner for fradrag selv om tilknytningskravet ikke er oppfylt.

Utvidelsen av fradragsretten omfatter ikke kostnader som før fritaksmetoden ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens inngangsverdi, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader, jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 15, pkt. 15.1 og 15.3. Dette ble presisert i § 6-24 annet ledd:

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

Som en konsekvens av § 6-24 går det en sentral grense mellom kostnader som skal aktiveres som del av aksjens inngangsverdi, og andre kostnader knyttet til aksjen, som er direkte fradragsberettiget. Det siteres fra nevnte Ot.prp. punkt 15-3.

«Skillet mellom løpende fradragsberettigede kostnader, skal trekkes etter det tradisjonelle skillet mellom direkte fradragsberettigede kostnader og aktiveringspliktige kostnader. Det innebærer at selskapsaksjonær ikke på noe tidspunkt vil ha fradragsrett for ervervs- og realisasjonskostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden. Som eksempel på kostnader som ikke vil være fradragsberettiget, i tillegg til kjøpesum, kan nevnes kostnader til mekler, gebyrer, forhandlinger, bedriftsgjennomgang og kontraktsutforming. Det samme gjelder prosesskostnader ved tvist om eiendomsrette til aksjer mv.

Det følger av både ordlyden i § 6-24 annet ledd og forarbeidene at EVRYs kostnader knyttet til vurdering av oppkjøp av aksjene i Tieto, ikke ville ha kommet til fradrag dersom selskapet faktisk hadde kjøpt aksjene. Spørsmålet er imidlertid om den fradragsretten som følger av § 6-24 første ledd, avskjæres etter bestemmelsens annet ledd også når det ikke ble foretatt noe aksjeoppkjøp.

Det foreligger ikke rettspraksis som behandler aktuelle spørsmål. Lovens forarbeider har heller ikke direkte berørt spørsmålet om fradragsrett ved mislykket oppkjøp. Lovens ordlyd i lys av forarbeidene blir derfor viktig ved rettens vurdering her.

§ 6-24 første ledd gir som nevnt fradrag for kostnad som pådras «for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38». Sentralskattekontoret mener at denne ordlyden, sett i sammenheng med ordlyden i § 2-38, taler for at bestemmelsen gjelder kostnader som pådras i egenskap av å være eier av et kvalifiserende objekt etter fritaksmetoden. Retten er ikke ubetinget enig i dette.

Retten viser til at aktuelle kostnad er pådratt for å erverve skattefrie inntekter på aksjene i Tieto, og ordlyden i § 6-24 første ledd åpner derfor isolert sett for å tolke bestemmelsen slik at også kostnader som følge av forsøk på å erverve inntekter som omfattes av § 2-38, omfattes. Forarbeidene til bestemmelsen synes også å støtte en slik forståelse. I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.3 brukes også uttrykket «for å erverve inntekt», og det heter:

«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 etter § 6-1.»

At bestemmelsen gir et generelt unntak i tilknytningskravet som nevnt, styrker også rettens oppfatning om at kostnader pådratt før man har blitt aksjeeier vil være fradragsberettigede.

Ytterligere vises til at «for å erverve inntekt» er sammenfallende med ordlyden i § 6-1, og det fremgår i forarbeidene at tilknytningskravet som vilkår for fradragsrett etter § 6-24 er det samme som for fradragsrett etter § 6-1. I forhold til § 6-1 foreligger det langvarig praksis for at kostnader til mislykket erverv av aksjer er en kostnad som faller innenfor ordlyden, og dermed er direkte

fradragsberettiget, jf Gjems-Onstad Norsk bedriftskatterett (2003) side 170 og Lignings-ABC 2007/2008 side 674. Slike kostnader må fortsatt være fradragsberettigede utenfor fritaksmetodens anvendelsesområde. Dersom lovgiver hadde ønsket å begrense fradragsretten for eierkostnader utover de kostnader som tidligere har vært aktiveringspliktige, burde dette vært omtalt.

Det følger av § 6-24 annet ledd at bl.a. «ervervskostnader» ikke er fradragsberettiget. Ordlyden kan isolert sett tolkes slik at det må foreligge et faktisk gjennomført erverv for at dette unntaket skal komme til anvendelse. I aktuelle sak foreligger det ikke et slikt faktisk gjennomført erverv av aksjer, hvilket kan tolkes i retning av at annet ledd ikke avskjærer EVRYs fradragsrett for de aktuelle kostnadene.

Retten er enig med EVRY at forarbeidene for øvrig også taler for at det foreligger fradragsrett for mislykkede ervervskostnader.

I forarbeidene fremgår at § 6-24 ble innført for å hjemle fradragsrett for løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.1 uttales:

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

Om grensen mellom løpende eierkostnader og ervervs-/realisasjonskostnader heter det i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) punkt 15.3:

«I et system som gir fritak for gevinst og avskjærer retten til fradrag for tap, bør det ikke være fradragsrett for kostnader som etter skattelovens alminnelige regler inngår i aksjenes skattemessige kostpris. Etter skatteloven er denne kostnadstypen tradisjonelt ansett som så nært knyttet til aksjeinvesteringen at kostnadene behandles som en del av kjøpesummen eller inngangsverdien. Fradragsrett for denne typen kostnader ville medføre at skattyter i en viss utstrekning kan få fradrag for tap ved aksjeinvesteringen, til tross for den generelle avskjæringen av tapsfradrag i fritaksmetoden.

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

Uttalelsen om at det bør «avgrenses mot kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris (i samsvar med gevinstberegningsreglene for aksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden)», styrker også rettens oppfatning av at det må innrømmes fradrag for oppkjøpskostnader som pådras ved forsøk på erverv av aksjer som mislykkes.

Slik retten tolker ordlyden og forarbeidene avskjærer § 6-24 annet ledd fradrag for kostnader som ville vært aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden. I aktuelle sak, hvor det ikke er blitt ervervet noen aksjer, vil det imidlertid ikke være noen aksjeinvestering å aktivere kostnadene på. Det foreligger derfor ingen aktiveringspliktige kostnader, og følgelig rammes kostnadene heller ikke av avskjæringen i annet ledd. Fradragsretten må da følge av bestemmelsens første ledd. Retten er på dette grunnlag kommet til at EVRY må innrømmes fradrag for kostnadene knyttet til vurdering av kjøp av aksjer i Tieto. Retten kan ikke se at dette resultatet strider mot bestemmelsens formål, og heller ikke reelle hensyn tilsier en annen konklusjon.

EVRY har etter dette fått medhold med den følge at skatteklagenemndas aktuelle vedtak må oppheves, og EVRY må lignedes etter påstand.

Etter tvisteloven § 20-2 (1) har en part som har vunnet saken krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. EVRY har vunnet saken fullt ut. Etter rettens vurdering er unntakene i tvisteloven § 20-2 (3) og § 20-4 ikke anvendelige, og dette selv om aktuelle problemstilling ikke tidligere har fått noen rettslig avklaring, og heller ikke ordlyden eller forarbeidene gir noe direkte svar.

Advokat Kristiansen har på vegne av EVRY i prosesskriv av 27. februar 2015 krevet sakskostnader dekket med kr 211.513,-.

Advokat Skar har i prosesskriv av 2. mars 2015 ikke hatt bemerkninger til EVRYs totale sakskostnader som nevnt.

Retten finner kostnadene tilstrekkelig dokumenterte og nødvendige for saken, jf tvisteloven § 20-5, og oppgaven legges til grunn.

### *Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen for EVRY ASA for inntektsåret 2008 oppheves. Ved ny ligning lignedes EVRY ASA etter påstanden.*
- 2. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å erstatte EVRY ASA sine sakskostnader med 211.513 - tohundreogellevetusenfemhundreogtrenten - kroner innen 2 - to uker fra dommens forkynnelse.*

## **SkN 15-077 Fradragsrett for tap på fordring**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2

**Fredrikstad tingrett:** Dom av 11. mai 2015, **sak nr.:** TFRED-2014-182939

**Dommer:** Tingrettsdommer Sissel Rostad.

**Parter:** Thingaard AS (advokat Camillo Mordt) mot Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om fradragsrett for tap på fordring på 7,36 millioner kroner. Et aksjeselskap ga et ansvarlig lån i forbindelse med virksomhet i selskap det hadde eierandeler i. Lånet måtte innfris, og spørsmålet var om tapet var lidet i virksomhet, slik at det var fradragsrett etter skatteloven § 6-2. Retten fant at tapet ikke hadde tilknytning til virksomhet; når styreverv og konsulentoppdrag ble unntatt, var det ikke virksomhet av betydning i det långivende selskapet. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for inntektsåret 2009. Spørsmålet er om en aksjonærens tap på fordring på 7 360 000 kroner gir rett til fradrag i inntekt i virksomhet etter skatteloven § 6-2 annet ledd.

### **Fremstilling av saken:**

Terje Haglund (Haglund) stiftet foretaket Thingaard AS (Thingaard) 20. januar 2000 med det formål å drive med konsulenttjenester i inn- og utland, investeringer i andre selskaper, samt kjøp salg og drift av fast eiendom. Haglund er eneaksjonær, daglig leder, styreleder og eneste ansatt i selskapet.

Thingaard har/har hatt eierandeler i flere selskaper og har bidratt i styringen av disse.

Fra 1991 drev Haglund sin virksomhet gjennom et personlig firma. Han kjøpte konkursrammede bedrifter hvor han så muligheter for videre drift og med potensiale for gevinst. Han sørget for nedbemanning, refinansiering av lån og omstrukturering i selskapene.

Virksomheten ble etter hvert så omfattende at han opprettet Thingaard i 2000 og solgte inn alle sine private eierandeler dit. Virksomheten ble deretter drevet videre gjennom Thingaard.

Peterson AS var en betydelig papirprodusent som drev dårlig, men hvor Haglund så potensiale for bedring og gevinst. Firmaet var for stort til at Haglund kunne kjøpe dette alene. Thingaard, Hellevad AS, Roar Paulsrud AS. Birkelunden investeringsselskap, Roar Steen Edvardsen entrepenørforretning og Borg Havn utvikling inngikk et samarbeid og stiftet selskapet Risløkka AS sammen med det formål å kjøpe Peterson AS. Risløkka AS eide 66% av Startup 91, som kjøpte 100% av Peterson AS, Peterson Emballasje AS og Peterson Linebord AS i 2006.

Aksjekapitalen i Risløkka AS var ca 13 millioner kroner og i Startup 91 ca 20 millioner kroner. Kjøpet av Peterson AS krevde ytterligere finansiering og aksjonærene i Risløkka AS ga et ansvarlig lån. Thingaards andel av lånet var på 7 360 000 kroner.

Det ble foretatt oppkjøp av en fabrikk i Finland, to i Sverige og to i Danmark, noe som skaffet Peterson AS mange store kunder. Driften gikk bra til finanskrisen i 2008. Deretter var det vanskelig å holde driften i gang og fabrikken i Moss ble nedlagt i 2012.

Etter finanskrisen i 2008 ble verdien av Petersongruppen betydelig redusert og Thingaards lån til Risløkka AS tapt. Det er enighet om at fordringen var endelig tapt i 2009.

Thinggaard krevde fradrag for tapet ved ligningen for 2009, men fikk ikke godkjent tapet.

Skattekontoret fattet den 13. september 2012 vedtak hvor man fant at skattyter ikke hadde dokumentert at vilkårene for fradrag for tap på fordring i henhold til skatteloven § 6-2 annet ledd var til stede.

Thinggaard påklaget vedtaket om å nekte fradrag. Skatteklagenemnda fastholdt ligningen for 2009 i vedtak 6. mai 2014.

Advokat Camillo Mordt reiste søksmål mot Staten ved Skatt Øst 12. november 2014 der han påsto ligningen for 2009 opphevd og at det ved ny ligning skulle legges til grunn et tap på 7 360 000 kroner.

Advokat Helge Skogseth Berg innga tilsvaer på vegen av Skatt Øst der han nedla påstand om frifinnelse.

Hovedforhandling i saken ble avholdt 6. og 7. mai 2015. Haglund møtte og forklarte seg.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag:**

Thinggaard er et selskap som har eierinteresser i andre selskap og som har drevet aktiv forvaltning av eierinteressene med sikte på å videreutvikle selskapets investeringer, derunder også ved etablering av lån til datterselskap. Virksomheten har hatt et omfang som går langt ut over det som må karakteriseres som passiv kapitalforvaltning eller alminnelige eierbeføyelser.

Thingaards virksomhet har vært todelt. Et formål var investeringer i andre selskaper, et annet var å selge konsulenttjenester. Når virksomhetens omfang skal vurderes, må også konsulenttjenestene tilordnes virksomheten i Thinggaard. Virksomheten har hatt et betydelig omfang med sikte på å tjene penger.

Retten må foreta en helhetsvurdering der virksomheten må sees i et lengere perspektiv, ikke bare året 2009. Det er gjennom Thinggaard Haglund har drevet sin virksomhet

Aktiviteten er drevet for Thingaards regning og risiko og styringen av selskapets investeringer kan ikke tilordnes Peterson AS eller andre. De utbetalinger som er gjort til Haglund fra Peterson AS, gjelder alminnelige styrehonorar, tilsvarende de han har mottatt fra Syversen AS og Titan AS. Selv om styrehonorar og konsulent honorar trekkes ut, er det likevel betydelig aktivitet igjen. Thinggaard har drevet investeringsvirksomhet i stort omfang.

Haglund har hatt lønn fra Thinggaard på 400 000 kroner pr år.

Det aktuelle lån er gitt for å gjøre det mulig å gjennomføre det avtalte prosjektet med oppkjøp av Peterson AS, og må ansees som en naturlig og integrert del av selskapets virksomhet. Samtidig

har den overordnende styringen av investeringen vært utført av Haglund gjennom hans selskap Thinggaard.

Lånet må sees i sammenheng med den store investeringen som er foretatt. Renten er satt til 1,5 % og innebar en stor risiko. Hensikten var å skape verdier og det ville vært meningsløst ikke å følge opp investeringen. Lånet var en betingelse for oppkjøpet av Peterson AS og formålet var å få en gevinst i Thinggaard.

Tapet på fordringen har følgelig den nødvendige tilknytningen til selskapets øvrige virksomhet som gjør at tapet er fradragsberettiget i selskapets ligning for 2009 etter skatteloven § 6-2 annet ledd.

Det har vært en utvikling i rettspraksis fra 2005 til i dag. Det vises til mindretallet i Rt-2008-145 og LB-2013-169871.

Selskapene Risløkka AS og Startup 91 var verktøy for å ha kontroll og det var ikke ment å være virksomhet i disse selskapene. All virksomheten skjedde i Thinggaard. Aksjekjøp og lån var en forutsetning for videre drift av Peterson AS. Det var Haglund som reforhandlet Peterson AS' lån. Dette var ikke en kapitalplassering, men aktivitet for å sikre gevinst for Thinggaard.

**Saksøkerens påstand:**

1. Ligningen av Thinggaard as for 2009 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn et tap stort kr 7 360 000.
2. Saksøker tilkjennes sakens omkostninger.

**Saksøktes påstandsgrunnlag:**

Tapet på 7 360 00 kroner er ikke et tap i virksomhet som kan medføre fradrag etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Vilkårene for fradrag etter skatteloven § 6-2 følger av rettspraksis.

Gevinst på fordringer er ikke skattepliktig. Derfor er det i utgangspunktet heller ikke fradragsrett for tap på fordringer.

For å få fradrag for tap på fordring i skattepliktig inntekt, må tre kumulative vilkår være oppfylt. Det stilles krav til virksomhet, det kreves en særlig og nærtilknytning mellom fordringen og virksomheten og det kreves at fordringen er endelig tapt.

Partene er enige om at fordringen i denne saken er endelig tapt i 2009.

Det er skattyter som har bevisbyrden og som skal dokumentere at vilkårene for virksomhet er oppfylt. Det er således Haglunds ansvar å innhente dokumentasjon fra blant andre Peterson AS.

I rettspraksis er det utviklet fire generelle kriterier for at det skal foreligge virksomhet; aktiviteten må ta sikte på å ha en viss varighet, den må ha et visst omfang, den må være egnet til å gå med overskudd og aktiviteten må drives for skattyters regning og risiko.

Thingaard har ikke dokumentert eller sannsynliggjort at det er drevet noen form for investeringsaktivitet i et omfang som innebærer at virksomhetskravet er oppfylt. Den investeringsaktiviteten som er utført overstiger ikke det som følger av alminnelige eierbeføyelser, og må regnes som passiv kapitalforvaltning.

Thingaard driver både med investeringer og med konsulentvirksomhet. Ved bedømmelsen av virksomhetsnivået i Thingaard, må konsulentvirksomheten trekkes ut. Den er vesensforskjellig fra investeringsvirksomheten og må vurderes separat.

Utgangspunktet er at et selskaps investeringer i andre selskaper ikke innebærer noen investeringsvirksomhet. Det vises til Rt-1993-700, Rt-1986-684 [Utv-1986-684?] og Rt-1990-958.

Utlånet fra Thingaard til Risløkka AS utgjør i seg selv ingen investeringsvirksomhet. Thingaard har satt inn penger i firmaet som en langsiktig investering med håp om gevinst på lang sikt.

Skattesystemet bygger på at et aksjeselskap er et eget rettssubjekt og skal vurderes for seg, uavhengig av eier og selskaper det helt eller delvis måtte eie.

Thingaard har kun en delfinansiering av Risløkka AS med 19,6 % eierandel, og en veldig liten andel av Peterson AS.

Thingaard har eid aksjer i 6-7 andre selskaper. Det er ikke dokumentert investeringsaktivitet vedrørende selskapene og det er ikke spor av vurderinger eller analyser. Thingaard har ikke hatt kontroll i noen av disse selskapene. Det er heller ikke spor i regnskapene av at Thingaard har arbeidet med å videreutvikle investeringene i disse selskapene eller i Peterson AS. Det er for eksempel ingen utgifter knyttet til administrasjon av investeringsvirksomheten.

Imidlertid viser lønns- og trekkoppgaver at Haglund personlig har deltatt i virksomheten i selskapene, enten med lønn, styrehonorar eller gjennom å fakturere konsulenttimer.

Det grunnleggende utgangspunktet er at aktiviteten ikke er utført hos debitor, som er Risløkka.

Uansett er engasjement av formell karakter som styreleder, eller styremedlem i seg selv ikke holdepunkter for at det forelå en investeringsvirksomhet. En aksjonærs deltakelse i styring og drift av selskapet gir ikke grunnlag for tap på lån til selskapet, jf Rt-2008-145. Denne aktiviteten innebærer ikke noe annet enn det som følger av alminnelige eierbeføyelser.

Den virksomheten som er utøv i Peterson, kan ikke tilordnes Thingaard. Tilknytningen skal vurderes for hvert enkelt selskap. Haglunds innsats i Peterson AS innebærer ikke at Thingaard tjener penger i form av utbytte eller gevinst. Haglund har mottatt ytelser fra Peterson AS som styreleder. Hans aktivitet i Peterson AS er ikke en relevant utviklingsaktivitet. Peterson AS har ikke mottatt noe lån av Thingaard og Thingaard har ingen aksjer i Peterson AS.

Haglunds konsulentvirksomhet er en selvstendig aktivitet og ikke en del av investeringsvirksomheten. Konsulentbistanden er fakturert og Peterson AS har betalt vederlag for

bistanden. Dette var også forutsatt i aksjonæravtalen mellom aksjonærene i Risløkka AS. Konsulentbistanden er ikke en del av investeringsaktivitet i Thingaard. Det er ikke andre enn Haglund som har utført aktivitet i Thingaard. Han mottok 1 750 000 kroner fra Peterson for konsulentttjenester i 2009. Dette taler imot at Haglund i tillegg har hatt tid til å drive investeringsvirksomhet.

Dersom retten likevel skulle komme til å det er utvist aktivitet av et omfang som taler for investeringsvirksomhet i Thingaard, er disse aktivitetene uansett ikke drevet for Thingaards regning og risiko, men for Petersons. Det er Peterson AS som har leid ham inn og som fikk vinningen når papirfabrikkene ble restrukturert på en hensiktsmessig måte.

Aktiviteten Haglund har utført har vært utført for Peterson AS og underliggende datterselskapers regning og risiko og må tilordnes disse selskapene. Det har det ikke betydning at det har vært en omfattende innsats.

Det foreligger i alle tilfeller ingen særlig og nær tilknytning mellom utlånet til Risløkka AS og den eventuelle virksomheten i Thingaard. Risløkka AS er et tomt holdingsselskap uten virksomhet. Det er ikke utøvd noen aktivitet i Risløkka AS som kunne skape forretningsmessige fordeler for virksomheten i Thingaard. Formålet med lånet synes å ha vært å sikre avkastning av kapitalen.

Aksjene som Thingaard kjøpte i Risløkka ble kjøpt med avkastning som formål. Det har ikke betydning at lånet hadde betingelser som var markedsmessige. Alle aksjonærer hadde like mye innlån og formålet med lånet anses uansett å være å støtte opp under aksjeinvesteringen.

### **Saksøktes påstand:**

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

### **Rettens vurdering**

Hovedregelen i skatteloven § 6-1 fastslår at det gis fradrag for kostnad som er påført for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Gevinst på fordringer er ikke skattepliktig og det klare utgangspunktet er at det heller ikke er fradragsrett for tap, jf skatteloven kapittel 9. Det tap som rammer en aksjonær i et aksjeselskap ved at aksjene taper sin verdi eller ved at han har ytet selskapet lån, gir i alminnelighet aksjonæren ikke fradrag i hans næringsinntekt.

Skatteloven § 6-2 annet ledd fastslår likevel at det også gis fradrag for tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. I praksis stilles krav til investeringsvirksomhetens omfang, det kreves en særlig og nær tilknytning mellom virksomheten og fordringen og det kreves at fordringen er endelig tapt.

Thinggaard lånte ut 7 360 000 kroner til Risløkka AS i forbindelse med Risløkka AS' oppkjøp av 66 % av Peterson AS i 2006.

Ved ligningen for 2009 krevde Thinggaard fradrag for tapet etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Partene er enige om at denne fordringen var endelig tapt i 2009.

Det sentrale spørsmålet i saken er om Thinggaard drev investeringsvirksomhet av et slikt omfang og en slik art at vilkåret for fradrag er oppfylt. Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven. Det må foretas en konkret helhetsvurdering i hver enkelt sak. De sentrale momentene fremgår av Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48:

- Det må være utøvet *aktivitet* av et visst omfang og en viss varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektserverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter. Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet. Men forretningsforetak som tilfredsstiller de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.
- Aktiviteten må være utøvet *for skattyterens regning og risiko*. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren.
- Aktiviteten må ha *økonomisk karakter* og må objektivt sett *være egnet til å gi overskudd*. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.

Retten viser også til Rt-2008-145 som viser til at det etter regler utviklet i lignings- og domstolspraksis krevdes en særlig og nær tilknytning mellom erverv av aksjene og aksjonærens egen virksomhet for å anse tap på aksjer som tap i næring. Skattyter måtte påvise at aksjene var eier i næring. Aksjonærens tap på lån til selskapet ble behandlet på samme måte som tap på aksjer. Generelt ble det stilt relativt strenge krav for at aksjer skulle anses eiet i næring. Når det dominerende motiv var kapitalplassering eller ønske om å starte ny virksomhet, har fradrag for tap regelmessig ikke vært godtatt. Dommen slutter seg til og viderefører denne praksisen.

Risløkka AS og Startup 91 ble stiftet som hylleselskap i 2005. Formålet var at selskapene skulle inn i ny eierstruktur rundt Peterson AS. Etter oppkjøpet ble Peterson AS eid av Startup 91, som i sin tur ble eid av Risløkka AS (med 66 %) sammen med en minoritetsaksjonær.

Aksjene i Risløkka AS ble fordelt med 19,6 % på Thinggaard, 29,4 % på Hellevad AS, 19,6 % på Roar Paulsrud AS, 9,8 % på Birkelunden Investeringsselskap, 9,8 % på Roar Steen Edvardsen Entreprenørforretning og 9,8 % på Borg Havn Utvikling AS. Haglund eide 29 % av aksjene i Hellevad AS.

I tillegg til kjøp av aksjer, lånte aksjonærene inn kapital. Thinggaards andel av lånet var på 7 360 000 kroner. Renten var på 1,5 % p.a. og risikoen for tap stor. Lånet alene var en dårlig investering

og lite egnet til å skape inntekter for Thingaard. Lånet var, på samme måte som aksjekjøpet, en langsiktig investering med tanke på gevinst når Peterson AS var bygget opp igjen. Det er ikke påvist virksomhet i Thingaard forbundet med lånet.

Retten er ikke i tvil om at Haglund personlig gjorde en betydelig innsats etter oppkjøpet av Peterson AS. Han og Roar Paulsrud var sentrale og delte på rollene som styreleder og daglig leder i så vel Peterson AS som Startup 91 og Risløkka AS. Deres innsats ga også gode resultater de først årene, men finanskrisen i 2008 medførte store vanskeligheter og senere konkurs for Peterson AS. Men det er ikke sannsynliggjort at denne aktiviteten er utøvet for Thingaards regning og risiko.

Thingaards formål var to-delt. Firmaet drev med konsulentvirksomhet og investeringer i andre selskaper. Det er ingen uenighet om at en del av Thingaards virksomhet var salg av konsulenttjenester, i realiteten utleie av Haglunds arbeidskraft. I 2009 arbeidet Haglund som konsulent for Peterson AS. Thingaard fakturerte 1 750 000 kroner for dette. Dette er ikke en del av en investeringsvirksomhet, men ren konsulentvirksomhet.

Thingaard har ikke dokumentert hva virksomheten ellers har bestått i. I regnskapene er det ikke utgifter forbundet med oppfølging av investeringene. Det eneste som foreligger er Haglunds forklaring om egen innsats for å sikre Thingaards investeringer. Dette er ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre en at Thingaard drev en investeringsvirksomhet som gikk ut over passiv kapitalplassering. Hans forklaring er ikke underbygget med noen form for dokumentasjon.

Thingaards investering i Peterson AS var, på samme måte som de øvrige investeringene, ment å være langsiktige og med sikte på salg med gevinst etter en tid. Dette er passiv plassering av kapital og ikke virksomhet slik skatteloven krever for å få fradrag for tapet på fordringen. Det arbeidet som Haglund har utført, har han utført for Peterson AS' regning og risiko og har fått betalt både i form av syrehonorar og konsulenthonorar.

Når styreverv og konsulentoppdrag unntas, er det ikke virksomhet av betydning i Thingaard. Retten finner ikke sannsynliggjort at Haglunds innsats oversteg det han fikk betalt for fra Peterson AS. Det finnes ingen dokumentasjon som bekrefter slik virksomhet.

Retten er enig med skatt Øst at kravet til virksomhet ikke er oppfylt. Det endrer ikke vurderingen at Haglund påtok seg et lønnet konsulentoppdrag i Peterson AS og gjorde en betydelig innsats for å «snu» bedriften. Dette var med tanke på en gevinst ved et senere salg av aksjene.

Vilkårene for fradrag for tapet er ikke oppfylt og Staten ved Skatt Øst frifinnes.

### **Saksomkostninger:**

Saksøkte har vunnet saken og skal ha dekket sine saksomkostninger etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 nr. 1. Advokat Skogseth Berg har levert omkostningsoppgave på 172 187,50 kroner inkludert merverdiavgift. Kravet er ikke urimelig og beløpt tilkjennes i sin helhet.

*Domsslutning*

1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.
2. Thingaard AS dømmes til å betale saksomkostninger med 172 187,50 - etthundreogsyttitotusenettthundreogåttisju 50/100- kroner innen to uker fra forkynnelsen av dommen.

## SkN 15-078 Avskjæring av underskudd, tilleggsskatt

**Lovstoff:** Skatteloven § 14-90. Ligningsloven § 10-2.

**Hedmarken tingrett:** Dom av 14. januar 2015, **sak nr.:** THEDM-2014-144169

**Dommer:** Tingrettsdommer Trond Christoffersen.

**Parter:** Sanner AS (advokat Bård Koppang v/advokatfullmektig Pål-Martin Sjøstad Schreiner) mot Skatt Øst (advokat Eirik Jensen).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om fremførbart underskudd i aksjeselskap skulle avskjæres etter skatteloven § 14-90. Ahara AS kjøpte i 2010 92 prosent av aksjene i Sanner AS, som hadde et fremførbart underskudd på omtrent 9 millioner kroner. Tingretten la til grunn at den forretningsmessige verdien av Sanner AS på overdragelsestidspunktet var svært begrenset utover verdien av det fremførbare underskuddet. Skatteklagenemndas vedtak om avskjæring av underskuddet var gyldig. Sanner AS hadde i sin selvangivelse svart «nei» på spørsmålet om selskapet hadde fått endret eierforholdet med mer enn 90 prosent, og tingretten var enig med skattemyndighetene i at dette ga grunnlag for tilleggsskatt. Det hadde i denne sammenheng ikke avgjørende betydning at det i vedlegg til selvangivelsen fremgikk at selskapet hadde mottatt konsernbidrag, at det var et mor/datter forhold og at aksjeoverdragelsen skjedde 1. november 2010.

### Saken gjelder:

Tvist om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om gjennomskjæring som medførte at skatteyters samlede skatteposisjoner bortfaller, jf skatteloven § 14-90, annet punktum bokstav a, videre spørsmålet om det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt, jf. skatteloven § 10-2.

### Framstilling av saken:

Sanner AS ble stiftet den 28. mai 1985 av Dag Sanner som inntil 2010 var eier, styreleder og eneste ansatte i selskapet. Den 1. november 2011 inngikk Sanner avtale om å overdra 92 % av aksjene [til] Ahara AS. Dette selskapet ble stiftet 7. desember 2005 av Knut-Einar Wold som fram til ervervet av aksjene i Sanner AS var eier, styreleder og eneste ansatte i selskapet.

Aksjene ble overdratt for 865.294 kroner, hvilket samsvarer med selskapets bokførte verdi.

Sanner AS hadde pr 1. januar 2010 en netto skatteposisjon på 9.120.277 kroner.

Skatteetaten besluttet bokettersyn i selskapet i april 2012, begrenset til inntektsårene 2009 og 2010. Ved endelig vedtak i skatteklagenemnda 10. mars 2013 ble selskapets ligning for 2010 endret i medhold av skatteloven § 14-90 med den virkning at skatteposisjonen ikke kan utnyttes.

Sanner AS tok ut stevning mot Staten ved Skatt øst 9. september 2014 med påstand som angitt nedenfor. Hovedforhandling ble holdt 7. og 8. januar 2015. Bevisførselen framgår av rettsboka.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag:**

Det rettslige grunnlaget for nemndas vedtak om skattemessig gjennomskjæring er skatteloven § 14-90. Tvistetemaet i saken er om «det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen», jf. bestemmelsens annet punktum. Det skal tas utgangspunkt i skatteyters subjektive motiv.

Normalt vil kjøper og selger ikke ha sammenfallende motiver og interesser ved overdragelse av aksjer. Det er i denne saken kjøpers motiv som skal vurderes, mens selgers motiv er av mindre betydning. Skatteklagenemnda har bygget sin avgjørelse på Dag Sanners uttalelser, uten å høre Knut-Einar Wold. Dette er en svakhet ved vedtaket.

Wolds motiv for aksjekjøpet var å få Dag Sanner med i en oppbygging av Ahara AS, hvilket også var en forutsetning for utviklingen av dette selskapet. Knut-Einar Wold hadde inngående kjennskap til Sanner, hans kompetanse og omfattende nettverk og det var enighet om at de skulle bygge selskapet sammen. Det er rent forretningsmessige grunner til aksjeoverdragelsen og det er rene spekulasjoner å hevde at Ahara AS kunne ansatt Sanner eller engasjert ham på konsulentbasis. Gjennom aksjekjøpsavtalen oppnådde Wold sitt sentrale mål, nemlig å få Sanner med på eiersiden.

Det var forutsatt at Dag Sanner skulle være arbeidende styreleder i Ahara AS, hvilket han også har vært. At Sanner ikke har tatt ut lønn, samsvarer med det som er det som er avtalt. Lønnskostnadene skulle holdes nede, men det er ikke snakk om noen veldedighet fra Dag Sanners side. Som aksjonær får han utbytte og det er avtalt at han skal få 50 % av utbyttet ved salg av selskapets eiendommer i Vardø.

Det er ikke riktig når nemnda har lagt til grunn at den reelle verdien av skatteposisjonen bare er noe lavere enn den nominelle. Fordelen vil bare kunne utnyttes når og dersom Ahara AS får et overskudd på 9,1 mill. kroner. Selskapets samlede driftsresultat før 2010 var på 250.000 kroner. I 2010 var det ingen ting som antydte at selskapet innen rimelig tid skulle få et resultat som gjorde det mulig å utnytte skattefordelen.

Selv om man legger til grunn en svært positiv kalkyle, er skattefordelen neppe verdt mer enn 1,1 - 1,5 mill. kroner. Dette underbygges av at selskapet fikk en skattereduksjon på til sammen 130.000 kroner i 2010 og 2011. Det er ikke betalt noe for skattefordelen, hvilket også underbygger at denne ikke har vært motiverende for avtalen om aksjeoverdragelse.

Nemnda har lagt vekt på at det ikke har vært aktivitet i Sanner AS. Dette er ikke et vilkår for gjennomskjæring, bare et moment i vurderingen.

Det har vært av betydelig verdi for selskapet å få Sanner inn. Hans kontaktnettverk har gjort det mulig å få omsetningsøkning som er betydelig større enn den skattefordelen man oppnådde. Oppdraget for Maersk kom som følge av Sanners inntreden i selskapet. Sanner stilte også selvskyldnerkausjon for lån til kjøp av eiendom i Danmark. Dette ville han ikke ha gjort uten kontroll med selskapet. Sanner har også gjort en stor innsats i forbindelse med eiendommene i Vardø og det er oppnådd offentlig tilskudd som følge av dette.

Det bestrides at det foreligger andre alternativer enn den valgte aksjeoverdragelsen som kunne knytte Sanner til Ahara AS på en tilfredsstillende måte. Dersom Sanner skulle ha kjøpt seg inn i Ahara AS, forutsatte det et kontantutlegg. Ahara AS hadde da heller ikke fått tak i Sanner AS' andel i Paretofondet.

Avtalen om aksjeoverdragelse er i samsvar med råd fra selskapets revisor. Det er riktig at revisor har hatt fokus på skattemessige konsekvenser av avtalen, hvilket er naturlig for en revisor. Det endrer imidlertid ikke det faktum at skattemessige forhold ikke har vært i fokus hos partene. Det foreligger heller ikke plikt for selskapet til å organisere seg slik at det utløser mest mulig skatt. Så lenge Sanner er fornøyd, kan ikke Wold/Ahara AS mistenkeliggjøres for å gjøre en god handel.

Det valgte alternativet er det som best oppfyller målet med transaksjonen.

Det erkjennes at det ved en inkurie er krysset av feil i Sanner AS' selvangivelse for 2010, ved at det er svart «nei» på spørsmål om selskapet har fått endret eierforhold med mer enn 90 %. I vedlegg RF-1028 til selvangivelsen framgår det imidlertid at selskapet har mottatt konsernbidrag med 367.902 kroner fra Ahara AS, at det er et mor/datter forhold og at aksjeoverdragelsen skjedde 1. november 2010. Ligningsmyndigheten har derfor fått foranledning til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet og til å skaffe seg ytterlige opplysninger.

Tilleggsskatt er å regne som straff. Det er ligningsmyndigheten som har bevisbyrden for at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, dvs at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne føre til at det blir fastsatt for lav skatt. Det følger av EMD at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for å ilegge tilleggsskatt.

Skattemyndighetene har ikke tatt seg bryet med å lese vedlegget til selvangivelsen, på tross av at de har en særskilt undersøkelsesplikt. Selskapet har begått en formalfeil. Det er ikke rimelig å straffe selskapet for en formalfeil, når skattemyndigheten ikke selv har oppdaget opplysninger som fulgte selvangivelsen.

Selskapet bestrider at det er grunnlag for tilleggsskatt.

Saksøkerens påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 10.03.13 vedrørende ligningen for inntektsåret 2010 for Sanner AS (org.nr. 937 148 690) oppheves.
2. Sanner AS ved styrets leder tilkjennes sakskostnader.

**Saksøktes påstandsgrunnlag;**

Statens syn er at skatteklagenemndas vedtak er gyldig både hva gjelder bortfall av skatteposisjoner og ved ileggelse av tilleggsskatt.

Staten er enig i at det er Ahara AS' vurdering av disposisjonen, motivet for denne, som er avgjørende. Skatteposisjonen kom som en følge av aksjekjøpet, ikke bare som en mulighet, men også en mulighet som faktisk er utnyttet. Ahara AS kan ha hatt flere motiver, men spørsmålet er hva som har vært det overveiende motivet.

Skattemyndigheten har ikke hørt Wold sitt syn, slik saksøker påpeker. Men det er selskapet selv, Sanner AS, som er nesten heleid av Ahara AS som har latt seg representere av Dag Sanner. Det er derfor ingen saksbehandlingsfeil at Wold ikke er hørt. Wold har vært kjent med Sanners forklaringer og i tillegg bekreftet han i retten at Sanners forklaring til skattemyndigheten er riktig. Det foreligger derfor ingen saksbehandlingsfeil som har hatt betydning for skattemyndighetens avgjørelse.

Ved vurderingen av om det hovedsakelige formålet med disposisjonen har vært å spare skatt, skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn. Men er den dominerende virkningen av disposisjonen at skatteyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor. Da må det være opp til skatteyteren å sannsynliggjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham, jf. her Rt-2006-1761 og Rt-2012-1888. Ved sannsynlighetsvurderingen må det tas utgangspunkt i hva som objektivt framstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.

Skatteposisjonens nominelle verdi, i dette tilfellet vel 2,5 mill. kroner, gir en klar indikasjon på hvor mye den er verd. Den forretningsmessige verdien er vanskelig å konstatere objektivt. Nå-verdien av skatteposisjonen har ikke stor betydning, men selskapet har i sin argumentasjon vist til at når Ahara AS' eiendom i Vardø realiseres regner man med en gevinst på 5 mill. kroner.

De faktiske virkningene av skatteposisjonen tyder entydig på at skattehensyn har vært motiverende. For selskapets revisor, som skal ha utformet avtalen, har skattehensyn vært motiverende i følge saksøke. Skatteyster må identifiseres med sine rådgivere. Staten bestrider likevel ikke at transaksjonen også er forretningsmessig motivert, men her veier de skattemessige hensyn tyngst.

Staten viser her til at Ahara AS ikke tilføres verdier av betydning ved oppkjøpet. Selskapet får heller ingen rolle i konsernet. Det Dag Sanner utfører som person, gjør han i Ahara AS direkte og ikke i det selskapet som ble ervervet. Forut for transaksjonen hadde det vært svært liten aktivitet i Sanner AS, det var bare en ansatt og begrensede aktiva utover skatteposisjonen.

Ahara AS anfører at ønsket om å knytte Dag Sanner til selskapet og å utnytte hans kompetanse og kontaktnett har vært avgjørende for deres erverv av 92 % av aksjene i Sanner AS. Det anføres også at aksjekjøpsavtalen medfører at selskapet vil få begrensede lønnsutgifter til Sanner. Sanner

på sin side hadde et ønske om å trappe ned, men også å samarbeide med Ahara AS/Knut-Einar Wold. Staten vil anføre at Ahara AS da hadde fler handlingsalternativer hvor selskapet ville oppnå det samme, men da uten å gi Ahara AS tilgang til skatteposisjonene i Sanner AS. De ville også oppnådd det samme ved å overta f.eks. 85 % av aksjene eller 100 % av aksjene. Dette viser at tilgangen til skatteposisjonen var det overveiende motiv for den valgte modellen.

Det rettslige grunnlaget for å ilegge tilleggsskatt er ligningsloven § 10-2. Det er ubestridt at det er gitt uriktige og ufullstendige opplysninger i selvangivelsen til Sanner AS for ligningsåret 2010. Spørsmålet er om det uriktige/ufullstendige opplysningen «har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler».

Skatteyder kan ikke bli hørt med at de uriktige og ufullstendige opplysningen er gitt i et vedlegg til selvangivelsen. Det er helt urealistisk å tenke seg at ligningsfunksjonærene ser og leser alle dokumentene grundig og oppdager alle slike uoverensstemmelser. Det gjøres gjeldende at feilene kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Saksøktes påstand:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

### **Rettens vurdering:**

Retten bemerker innledningsvis at Dag Sanner fra 2011 var ansatt som arbeidende styreleder i Ahara AS og han var også styreleder i Sanner AS. Majoritetseier i Ahara AS, Knut-Einar Wold var kjent med at Sanner representerte selskapene i forhold til skattemyndigheten. Det er således ingen saksbehandlingsfeil at det er Sanner som har uttalt seg til skattemyndigheten på vegne av de to selskapene. Under enhver omstendighet har Wold bekreftet at de opplysningene Sanner har gitt er riktige. En eventuell saksbehandlingsfeil har derfor ikke hatt betydning for skattemyndighetens avgjørelse.

Skatteloven § 14-90 gjelder bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Bestemmelsen kommer blant annet til anvendelse for aksjeselskap som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, når selskapet får endret eierforhold som følge av at aksjene i selskapet overdras, slik som i den foreliggende saken. Vilåret for at skatteposisjonen skal bortfalle er at «det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen». Det er dette vilåret partene er uenige om er oppfylt. Partene er enige om at de øvrige vilkårene for å anvende bestemmelsen er oppfylt.

Bevistemaet i skatteloven § 14-90 gjelder skattyters subjektive motivasjon. I sannsynlighetsvurderingen må det tas utgangspunkt i en objektivisert vurdering av alle opplysninger i saken. Det framgår av forarbeidene, Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 82 at «kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd». Departementet uttaler videre at:

«Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.

I Ot.prp.nr.71 (1995-1996) på side 72 er innholdet i sannsynlighetsvurderingen utdypet slik:

«Ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. For at skatteposisjoner skal kunne videreføres etter en ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skattyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsomorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres.»

Det er forholdene på transaksjonstidspunktet og skattyters beveggrunner for transaksjonen, og ikke dens virkninger, som er avgjørende for vurderingen. Virkningen vil likevel være et moment i bevisvurderingen.

Om bevisvurderingen uttaler Høyesterett i dom inntatt i Rt-2012-1888 avsnitt 42 følgende:

«Hva som har vært den hovedsakelige motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold. Ved denne vurderingen skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn. Men er den dominerende virkning av disposisjonen at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor, jf. Telenor-dommen avsnitt 51. Da må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.»

Sanner AS virksomhet er i følge årsberetningen for 2010 salg av rådgivningstjenester innen styrearbeid og selskapsledelse. Dag Sanner var selskapets eneste ansatte og den som genererte inntekter for selskapet. Selskapets egenkapital var 940 537 kroner pr 30. november 2010, en reduksjon på 384.170 kroner fra 31. desember 2009 som følge av underskudd på 287 374 kroner og 96 796 kroner nedskrevet på fordringer. Egenkapitalen som ved utgangen av 2009 var på 1.324.708 kroner besto da bl.a av en andel i Paretofond på 515.000 kroner, og «andre fordringer» på 793 000 kroner, hvorav en fordring på 423.539 kroner på Dag Sanner. Fordringen på Dag Sanner skulle motregnes i kjøpesummen.

Selskapet hadde i 2010 ingen kundeportefølje av betydning og selskapet hadde ingen oppdrag ved utgangen av 2010 bortsett fra et translatøroppdrag.

Selskapets netto skatteposisjon utgjorde 9.120.277 kroner pr 1. januar 2010, med nominell verdi 2.553.628 kroner. Skatteposisjonens reelle verdi vil selvsagt være lavere, avhengig av driftsresultatene i morselskapet. Skatteyder har anført at verdien må neddiskonteres for å finne verdien på overdragelsestidspunktet. Man må da i tilfelle også neddiskontere forventede inntekter i Ahara AS. Usikkerhetsmomentene ved en neddiskontering er etter rettens syn så vidt store, at en slik øvelse har begrenset betydning for bevisvurderingen. Saksøker anslo i retten verdien av skatteposisjonen til mellom 1,1 og 1,5 mill. kroner, kanskje lavere. Etter rettens syn kan verdien like gjerne være høyere, avhengig av hvordan Ahara AS lykkes, men anslaget på 1,1 - 1,5 mill. kan legges til grunn som et forsiktig utgangspunkt for bevisvurderingen.

Dag Sanner arbeidet til mars 2010 i Danmark. Han har opplyst at han var langt nede både fysisk og psykisk etter at oppdraget der var avsluttet og at han derfor trappet ned innsatsen i Sanner AS for å gå over i pensjonistenes rekke.

Aksjene i selskapet ble som nevnt overdratt for bokført verdi, 865 294 kroner. Det er ikke betalt for skatteposisjonen, ansatte, aktuelle oppdrag eller kundeportefølje.

Den umiddelbare virkningen av aksjeoverdragelsen er derfor at Ahara AS erverver en mulighet for en betydelig skattereduksjon og at Dag Sanner/Sanner AS gjennom avtalen med Ahara AS fikk utnyttet selskapets skatteposisjon.

Skatteposisjonen framstår på denne bakgrunn, objektivt sett, som selskapets vesentligste aktivum. Det følger da av presumsjonsregelen, jf «Telenor-dommen» at det da er opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for transaksjonen.

Dag Sanner redegjorde for motivet med aksjeoverdragelsen i tilsvarende til skattemyndigheten 11. september 2012:

«Som jeg redegjorde for i møtet ble jeg kjent med Knut-Einar Wold allerede i begynnelsen av 1980-tallet, da han var rådmann i Os Kommune i Østerdalen og jeg etablerte en plastvirksomhet der. Vi hadde mange sammenfallende synspunkter på organisasjon og ledelse og kom godt ut av det med hverandre. Etter hvert engasjerte jeg ham derfor inn delvis som styremedlem, delvis som rådgiver i enkelte styrer hvor jeg selv hadde verv eller oppdrag, og jeg ble engasjert som styremedlem i noen tilfelle hvor han spilte en sentral rolle. Gjennom årene oppstod hos begge et ønske om på et eller annet tidspunkt å kunne arbeide tettere sammen.

Høsten 2010 var han ansatt i SINTEF Marintek som kommersialiseringsansvarlig, men planla å slutte i sin stilling for å konsentrere seg om oppbygging av Ahara AS som et rådgivende selskap. Han ønsket at jeg skulle gå inn i denne virksomheten og delta i oppbyggingen av selskapet. Jeg var på det tidspunkt som nevnt utbrent (eller i hvert fall sterkt redusert) etter innsatsen i Danmark og hadde et ønske om å trappe ned på den type «førstelinjeinnsats». Bakgrunnen for salget av 92 % av aksjene i Sanner AS til Ahara AS var resultatet av våre diskusjoner og fremtidsplaner som beskrevet i den fremlagte avtalen om aksjeoverdragelsen:

- ... Sanner ønsker å trappe ned sin arbeidsinnsats og arbeidet med akkvisisjon av nye rådgivningsoppdrag.

- ... Wold ønsker å utvide og videreutvikle selskapet og ønsker Sanner's assistanse i denne forbindelse.

- ... Sanner AS og Ahara AS er begge selskaper som utøver bedriftsrådgivning og investerer i andre virksomheter. Wold og Sanner har i en årrekke samarbeidet i flere prosjekter.

Generelt vil jeg bemerke at skatteposisjonen i Sanner AS ikke har stått eller står sentralt i overdragelsen av aksjer til Ahara AS. Med resultatene i Ahara AS i 2010 og 2011 og for den saks skyld i den nærmeste fremtid er det heller ikke snakk om særlige resultater som vil by på vesentlige skattefordeler for selskapet. For oss er det viktig å bygge opp selskapet og dets aktiviteter. Aksjeoverdragelsen fra meg til Ahara as ville ha blitt gjennomført på samme måte uansett, med eller uten skatteposisjon. Utnyttelse av skatteposisjonen er dermed å betrakte som en bonus, men på ingen måte noe overveiende motiv».

I et senere møte med skattemyndigheten ble det pekt på at Ahara AS kjøpte Dag Sanner, og at han var en viktig grunn til at Ahara AS ønsket å kjøpe Sanner AS. Det samme ble med tyngde understreket under hovedforhandlingen. I følge Wold var det utenkelig å utvikle Ahara AS slik han ønsket uten at selskapet fikk tilgang til Dag Sanners kompetanse og kontaktnett. Retten legger dette til grunn.

Som anført av saksøkte hadde Ahara AS, dersom måte hovedformålet var å knytte til seg Dag Sanner og hans kompetanse, flere handlingsalternativer. Det er pekt på at selskapet kunne ansette/engasjere Sanner som konsulent, de to selskapene kunne inngå samarbeidsavtale, de kunne bytte aksjer eller overdra mindre enn 90 % av aksjene. Når man likevel valgte en modell med en potensiell betydelig skattegevinst, framstår utnyttelse av skatteposisjonen som motiverende for transaksjonen.

Retten bemerker videre at Ahara AS på ervervstidspunktet bl.a eide eiendom i Vardø som selskapet, etter det som ble opplyst, antar kan selges med en gevinst på 5 mill. kroner. Dag Sanner arbeidet gjennom Ahara AS med utvikling av denne eiendommen, eiendom i Oslo og vurdering av flere investeringsobjekter. Etter rettens syn framstår skatteposisjonen som en reell og sentral verdi for Ahara AS.

Partene har avtalt at Dag Sanner skal motta 50 % av den forventede gevinsten ved salg av eiendommen i Vardø. Det hadde derfor på sikt begrenset betydning både for Ahara AS og Dag Sanner at han i en oppstartfase mottok lav eller ingen lønn.

Oppsummert framstår saken slik at den forretningsmessige verdien av Sanner AS på overdragelstidspunktet var svært begrenset utover verdien av det framførbare underskuddet. Dersom det overveiende motivet for transaksjonen, var å få tilgang til Dag Sanners kompetanse, forelå det flere alternative tilknytningsmåter som kunne ivareta dette formålet. Kompetansen er ikke utnyttet i det selskapet som ble ervervet, men direkte i morselskapet. Retten mener derfor at det utfra bedriftsøkonomiske betraktninger er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen objektivt sett var det overveiende motiv for at Ahara AS ervervet 92 % av aksjene i Sanner AS.

Skatteklagenemndas vedtak om endring av skatteyers ligning for 2010 er gyldig.

### **Tilleggsskatt:**

Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt følger av ligningsloven § 10-2, første ledd:

«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.»

Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at lovens vilkår er oppfylt, jf Rt-2008-1409.

Det er ikke krav om at skattyteren har gitt de uriktige eller ufullstendige opplysninger forsettlig eller uaktsomt. Retten bemerker likevel at skatteyter ble oppmerksom på feilen og tok opp med selskapets revisor om ikke feilen burde rettes. Ligningsloven § 10-3, annet ledd bokstav c ville i tilfelle kunne medføre at det ikke ble ilagt tilleggsskatt. Den feilaktige opplysningen ble likevel ikke rettet.

Det er i denne saken, som nevnt ovenfor, svart «nei» på spørsmål om selskapet har fått endret eierforhold med mer enn 90 % i Sanner AS' på side 1 i selskapets selvangivelse for 2010. Spørsmålet er om dette er rettet opp i vedlegg RF-1028 til selvangivelsen hvor framgår det at selskapet har mottatt konsernbidrag med 367.902 kroner fra Ahara AS, at det er et mor/datter forhold og at aksjeoverdragelsen skjedde 1. november 2010, slik at de mangelfulle opplysningene ikke har eller kunne føre til skattemessige fordeler.

Retten må legge til grunn, slik Staten anfører, at behandlingen av de enkelte selvangivelser skjer forholdsvis summarisk og at uoverensstemmelser oppdages i rundt 25 % av tilfellene. Det vil jo også være slik at de opplysningene som gis på side 1 i selvangivelsen vil gi ligningsmyndigheten grunnlag eller ikke grunnlag for nærmere gjennomgang av selvangivelsen med vedlegg. Det er derfor ikke klar sannsynlighetsovervekt for at feilen ville bli oppdaget av ligningsmyndigheten.

Det er uomtvistet at det er gitt feil og ufullstendige opplysninger i selskapets selvangivelse for 2010 og det er klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningssvikten kunne ført til skattefordeler. Vedtaket om tilleggsskatt er derfor gyldig.

### **Sakskostnader:**

Saksøkte har vunnet saken og har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten, jf tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Unntaksbestemmelsen i tredje ledd kommer ikke til anvendelse.

Saksøkte har i sin omkostningsoppgave krevd salær med 149.850 kroner for 59,75 timer arbeid og 7012 kroner til dekning av utgifter. Samlet krav inkl. mva. er 196.077,50 kroner. Retten har ikke merknader til omkostningsoppgaven.

### *Domsslutning*

*1. Staten ved Skatt øst frifinnes.*

- 2. Sanner AS dømmes til innen 2 - to - uker å erstatte Staten ved Skatt øst sakens omkostninger med 196.077,50 - etthundreognittisekstusenog syttisju 50/100 - kroner.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SkN 15-079 Om opphør av presters boplikt

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet**, publisert 4. juni 2015.

Prestenes boplikt oppheves fra 1. september 2015. Dette kan føre til et økt antall krav om verdsettelse av bolig i arbeidsforhold (skjema RF-1158) til skattekontorene.

Prestene og biskopene beholder sin rett til å bo i tjenesteboligen utover 1. september 2015 så lenge nåværende arbeidsforhold varer. Dette følger av at boretten fortsatt er en del av arbeidsavtalen. I disse tilfellene vil husleien være som før.

Verdsettelsen av presteboliger må etter opphør av boplikten vurderes på alminnelig måte. Fordelen utgjør differansen mellom eventuell husleie og (den høyere) markedsverdien, tillagt verdien av strøm mv., dersom arbeidsgiver dekker dette. Verdien må fastsettes for den enkelte bolig. Dette innebærer at det likevel må kunne tas hensyn til særskilte forhold knyttet til presteboligen, f.eks. der det avtales at deler av presteboligen skal brukes ved utøvelsen av arbeidet som prest.

Som følge av bortfall av boplikten vil brenseltilskuddet til prestene bli skattepliktig. Utbetalt brenseltilskudd for september 2015 og senere må derfor tas med når man fastsetter den skattepliktige fordelene.

Arbeidsgiveren må levere skjemaet RF-1158 (Krav om verdsettelse av bolig i arbeidsforhold) i alle tilfeller hvor prestene velger å fortsette å bo i presteboligene. Det er viktig at "Opplysninger om tilleggssytelser som fritt lys, varme, garasje e.l." fylles ut dersom arbeidsgiver dekker dette.

Arbeidsgiveren må rapportere fordelene i A-meldingen på vanlig måte. Fordel ved helt eller delvis fri bolig i arbeidsforhold innrapporteres i a-meldingen med den beskrivelsen som er omtalt i veiledningen til a-meldingen punkt 12.13 Bolig (tidligere kode 121).

## SkN 15-080 Rimelig lån i arbeidsforhold, jf. skattel. § 5-12

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet**, publisert 9. juni 2015, avgitt 2. mars 2015.

Skattedirektoratet har vurdert spørsmålet om hvorvidt reglene om rimelig lån i arbeidsforhold vil kunne ramme tilfeller hvor en bank tilbyr gunstige lånebetingelser til ansatte i bedrifter som har tjenstepensjonsordning i et forsikringsselskap som inngår i bankens konsern.

Videre har vi vurdert spørsmålet om reglene om rimelig lån i arbeidsforhold også omfatter tilfeller hvor lånet er gitt på ordinært grunnlag, men hvor det innrømmes gebyrfritak (etableringsgebyr).

**Rettslige utgangspunkter:**

I henhold til FSFIN § 5-12 anses arbeidsgiver som långiver når vedkommende er «formidler av lånet eller lånet er foranlediget av arbeidsforholdet». Som det fremgår av forskriften vil dette typisk være tilfelle hvor;

- långiver er i samme konsern som arbeidsgiver,
- långivers virksomhet drives av arbeidsgiver,
- arbeidsgiver garanterer for lånet
- lånet er ytet av pensjonskasser, fondsinnretninger o.l. som arbeidsgiver har opprettet, eller som følger av arbeidsavtale.

**Skattedirektoratets vurdering:**

Bakgrunnen for at man i gitte situasjoner identifiserer arbeidsgiver med långiver, er at man ønsker å fange opp tilfeller hvor arbeidsgiver har en så nær tilknytning til långiver at han i ikke ubetydelig grad har mulighet til å påvirke lånebetingelsene som gis til de ansatte. I lignings-ABC (2014 s 868) er det uttalt at en slik tilknytning vil kunne foreligge hvor långiver står i «et forretningsforhold til arbeidsgiver». Selv om en avtale om tjenstepensjonsforsikring må anses som et forretningsforhold, kan ethvert forretningsforhold mellom partene ikke alene være tilstrekkelig for å anse at lånet som foranlediget av arbeidsforholdet. Her må man gjøre en vurdering hvor arbeidsgivers innflytelse vil være relevant, herunder hvor store rabatter som er fremforhandlet.

Hvor långiver på generell basis tilbyr lån på gunstige vilkår til samtlige ansatte i virksomheter som har tegnet tjenstepensjonsavtale hos långiver, dvs hvor avtalen ikke er fremforhandlet av den enkelte arbeidsgiver, vil forbindelsen mellom arbeidsgiver og långiver være såpass fjern at lånet ikke kan sies å være foranlediget av arbeidsforholdet. Det samme må etter Skattedirektoratets oppfatning gjelde hvor det tilbys begrensede renterabatter som etter forholdene er vanlig å tilby organisasjoner eller større grupper i næringslivet. Intensjonen med reglene har neppe vært å ramme slike tilfeller.

Lån gitt på ordinært grunnlag, men med gebyrfritak (etableringsgebyr) fordi arbeidsgiveren har en tjenstepensjonsordning hos långiver, vil etter Skattedirektoratets vurdering ikke være omfattet om reglene om rimelig lån i arbeidsforhold. Gebyrfritaket vil imidlertid i utgangspunktet kunne anses som en fordel vunnet ved arbeid, jf. Skatteloven § 5-12, dog slik at det kan vurderes om dette vil kunne anses som rimelig personalrabatt etter reglene i FSFIN § 5-15-3. Reglene om personalrabatt gjelder i utgangspunktet bare for varer, men er gitt tilsvarende anvendelse for

gaver, jf. Ligning-ABC (2014-15), emne Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv, side 663 punkt 4. Etter Skattedirektoratets oppfatning må mindre gebyrfritak kunne anses som skattefri personalrabatt.

## **SkN 15-081 Uttaksbeskatning ved overføring av gårdsbruk**

**Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet**, publisert 17. juni 2015, avgitt 13. februar 2015.

**Sammendrag:** I brev 13. februar 2015 har Skattedirektoratet svart på spørsmål fra en bransjeorganisasjon om uttaksbeskatning ved overføring av gårdsbruk.

Overføring av gårdsbruk ved gave eller gavesalg med påfølgende bortforpaktning til giveren i en periode før mottakeren begynner med aktiv drift, utløser normalt uttaksbeskatning for giveren.

Uttaksbeskatning er aktuelt hvor formuesobjekter og tjenester som er knyttet til et selskap eller en inntektsgivende aktivitet, omdisponeres til annet formål hos eier, overføres til andre til underpris eller gis bort, jamfør skatteloven § 5-2 første ledd første punktum og Lignings-ABC 2014/15 pkt. 1.1 side 1509. Etter skatteloven § 5-2 første ledd tredje punktum slik denne lød før 1. januar 2014, skal giveren ikke uttaksbeskattes for overføringer av formuesgjenstander mv. knyttet til egen virksomhet, dersom mottakeren plikter å svare arveavgift og vedkommende mottar hele eller deler av virksomheten. Etter avvikling av arveavgiften er en regel med samme krav til overtakelse av virksomheten inntatt i skatteloven § 9-7 fjerde ledd.

Spørsmålet er hva som kreves for at en virksomhet kan sies å være helt eller delvis overtatt.

I forvaltningspraksis 1) og juridisk teori 2) er det lagt til grunn at begrepet «overtar» i ordlyden indikerer at det stilles krav om at virksomheten må videreføres av mottakeren i en viss tid, men at det er usikkert hvor grensene går 3). Hva den videreførte virksomheten kan bestå av, er lite belyst i teori og praksis.

Bruken av bestemt form i skatteloven § 9-7 fjerde ledd tilsier at virksomheten som overtas må være den samme eller del av den samme virksomheten som den som var drevet av forgjengeren. Forutsatt at bortforpaktningen utgjør virksomhet i seg selv, er dette i utgangspunktet en annen virksomhet og det taler mot at virksomheten anses overtatt når eiendommen bortforpaktet etter kort tid.

Det normale ved forpaktning er at det er forpakteren som driver virksomheten for egen regning og risiko. Videre vil det normalt anses som opphør av virksomheten for bortleieren når driftsmidlene i en virksomhet leies bort til en annen som skal drive virksomhet 4). For eksempel vil drift av jordbruk vanligvis anses opphørt når hele jordbrukseiendommen, og eventuelle driftsmidler bortforpaktet. Jordbruksvirksomheten skifter normalt karakter til utleie fra det tidspunkt forpakteren overtar driften.

Det følger av dette at varighetsvilkåret som er utviklet gjennom ligningspraksis og juridisk teori vanligvis ikke vil være oppfylt i tilfeller der mottakeren overtar gårdsbruk og bortforpakter hele eiendommen kort tid etter overtakelsen. Et alternativt synspunkt er at mottakeren aldri har tatt over noen del av virksomheten. I begge tilfeller drives virksomheten som før av giveren, for giverens regning og risiko.

Formålet med bestemmelsen er imidlertid å gjøre det enklere å gjennomføre et generasjonsskifte mens overdrageren lever, noe som kan tilsi en mindre formalistisk tolkning når bortforpaktningen skjer som ledd i et generasjonsskifte. I skatterettslig teori 5) er vilkåret antatt å være oppfylt ved overføring av den faste eiendommen der virksomheten drives, selv om enkeltpersonforetaket forblir hos giveren og omvendt. Forutsetningen er at det som overføres oppfyller vilkårene til å utgjøre virksomhet i skatterettslig forstand. Sammenholdt med det nevnte varighetsvilkåret må det i dette ligge en forutsetning om at det som overføres faktisk benyttes til å drive virksomhet i mottakerens regi.

Etter en helhetsvurdering av ovenstående momenter er vi kommet til at vilkårene for unntak fra uttaksbeskatning vanligvis ikke er oppfylt ved overføring av gårdsbruk som beskrevet.

Det kan tenkes unntak fra dette i helt særegne tilfeller. Forutsetningene må da være at bortforpaktningen i seg selv anses som virksomhet.

- 1) Lignings-ABC 2014/15 pkt. 2.5.4 side 1514. Se også BFU 01/2008 og BFU 45/03
- 2) Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke Skattelovkommentaren 2003/04 pkt. 1.5.3 side 283
- 3) Ot.prp. nr. 16 (1991-92) kap. 17.1 Merknader til skatteloven 1911 § 42 annet ledd bokstav e side 146
- 4) Lignings-ABC 2014/15 pkt. 2.4 side 1589
- 5) Se blant annet Zimmer (red) Bedrift, selskap og skatt 6. utg. 2014 kap 6.4 side 154

## **SkN 15-082 Dommskommentar, Barcode-dommen**

**Dommskommentar fra Skattedirektoratet, publisert 12. juni 2015.**

**Sammendrag:** Uttalelsen er Skattedirektoratets kommentar til Barcode-dommen (Skn 15-019). Høyesterettsdommen slo fast at bidrag til infrastrukturtiltak skulle aktiveres som del av tomtens kostnader. Utgiftene kunne ikke anses som oppofret siden utbygging av infrastruktur medførte en økning av tomtens verdi, og det forelå således ombytting av verdier. Dommen gir etter Skattedirektoratets syn uttrykk for det prinsipielle utgangspunkt at det avgjørende for vurderingen av om det foreligger direkte fradragsrett for forpliktelse i avtaleforhold, er om forpliktelsen er knyttet til ordinær løpende drift eller om den knytter seg til et formuesgode/driftsmiddel. Er forpliktelsen knyttet til driftsmidlet skal kostnadene aktiveres på

dette.

## Høyesteretts dom av 26. februar 2015 - Barcode - Skattedirektoratets domskommentar

Saken gjaldt spørsmålet om bidrag til infrastrukturtiltak i sin helhet skulle aktiveres som en del av tomtens kostnad, aktiveres på det bygget som skulle oppføres, eller om det kunne direkte fradragsføres som kostnader knyttet til inntektservervelse etter skatteloven § 6-1.

I forbindelse med utbygging av området Bjørvika i Oslo måtte det bygges ut både vei og infrastruktur, og ved St.meld. nr. 28 (2001-2002) med videre behandling av denne, ble det enighet om grunnleggende forutsetninger for utvikling av den nye bydelen. Staten skulle dekke kostnader til omlegging av vei, Oslo kommune skulle dekke kostnader til sosial infrastruktur, mens øvrige infrastrukturkostnader ble forutsatt belastet de berørte tomteeiere. Infrastrukturkostnader omfattet bl.a. kostnader til gang- og sykkelveier, parker, allmenninger og kaifronter.

Grunneierne, som i all hovedsak bestod av statlige og kommunale etater, etablerte et felles utbyggingsselskap Bjørvika Utvikling AS med et datterselskap Bjørvika Infrastruktur AS. Bjørvika Infrastruktur AS påtok seg i avtale med Oslo kommune å forestå utbyggingen av infrastrukturen.

Etter ferdigstillelse av de ulike tiltakene skulle disse overskjøtes vederlagsfritt til kommunen. I avtalen forpliktet de to grunneierselskapene (eierselskapene til Bjørvika Utvikling AS) seg til å kreve infrastrukturbidrag for det enkelte byggetrinn, hvor bidragene skulle betales direkte til Bjørvika Infrastruktur.

De to grunneierselskapene inngikk samtidig en avtale seg imellom hvor de forpliktet seg til å sørge for at fremtidige erververe av deres grunneiendommer skulle overta ansvar for infrastrukturkostnader.

Twisten i denne saken gjaldt en av eiendommene til en av grunneierne. I 2005 etablerte det ene grunneierselskapet Barcode 101 AS som et singel purpose selskap med sikte på utbygging av eiendommen. Allerede før stiftelsen av selskapet hadde grunneierselskapet inngått leieavtale med 3. mann om det fremtidige bygget, og avtalen ble overført til Barcode 101. Aksjene i Barcode 101 ble solgt, og handelen omfattet også tomtegrunnen som var under fradeling. Tomten ble noe senere overført til Barcode 101. Ved oppføringen av bygget betalte Barcode 101 infrastrukturbidrag til Bjørvika Infrastruktur, og da bygget stod ferdig ble kostnaden fradragsført i selvangivelsen.

Under domstolsbehandlingen ble det lagt ned påstand om direkte fradrag for hele bidraget til infrastruktur - kr 21,3 millioner kroner, jf. Skatteloven § 6-1, subsidiært ble det lagt ned påstand om aktivering av kostnadene på bygget.

Staten v/Skatt øst mente hele bidraget var en del av kjøpesummen for tomten og at kostnadene skulle aktiveres på tomten slik at fradrag først ville bli innrømmet ved realisasjon og gevinst-/tapsoppgjør.

### **Høyesteretts vurdering**

Høyesterett viser til at utgangspunktet for fradragsrett etter skatteloven § 6-1 er at det har skjedd en oppofrelse hvor utbetalingen har medført en reduksjon i skattyters formuesstilling.

Høyesterett legger til grunn at det er de økonomiske realiteter i avtaleverket mellom partene som er det avgjørende for den skattemessige vurderingen, og partene kan ikke ved avtale bestemme den skattemessige behandling av dette.

Høyesterett viser til at det allerede ved inngåelse av den første kontrakten var en forutsetning at infrastrukturkostnadene skulle videreføres ved fradeling av tomt, og videre at det på overdragelsestidspunktet var avklart hva som skulle bygges på tomten. Det var således klart hvor stor forpliktelsen ville bli. En naturlig forståelse av de inngåtte avtalene pekte i retning av at infrastrukturbidraget skulle betraktes som en del av tomtekostnadene.

Høyesterett viser videre til alminnelige betraktninger i forarbeidene til refusjonsbestemmelsen i bygningsloven av 1965. I forarbeidene (Ot.prp. nr. 1 (1964-65)) vises det til innstilling fra den tidligere nedsatte Tomtekomité som uttaler at de finner det naturlig at utgifter som er nødvendige for å gjøre nye arealer byggeklare, belastes vedkommende arealer og inngår i tomteprisen. Departementet støtter Tomtekomiteen i dette synspunktet og sier videre at slik opparbeidelse medfører en verdiøkning på tomter som har nytte av anleggene.

Når det gjelder rekkevidden av fradragsbestemmelsen i § 6-1 i tilfeller hvor det skjer en overdragelse der kjøperen i tillegg til å betale vederlag påtar seg en forpliktelse som innebærer ytterligere kostnader, viser Høyesterett til at det må tas utgangspunkt i de alminnelige betraktninger om oppofrelse og tilknytning, jf. Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola).

Retten viser til at en ren ombytting av verdier ikke gir fradragsrett, og i tilfeller hvor erververen påtar seg en forpliktelse i tillegg til kjøpesummen, skyldes dette regelmessig at formuesgodet har en verdi som minst tilsvarer summen av disse. For at kostnaden i slike tilfeller skal være aktiveringspliktig, må det foreligge en *tilknytning* mellom formuesgodet og kostnaden. Høyesterett uttaler at for å avgjøre den skattemessige behandlingen er det ikke nok å konstatere hvorvidt erververen har påtatt seg en særskilt forpliktelse som medfører en kostnad, det må i tillegg tas stilling til om kostnaden knytter seg til erververens løpende virksomhet eller en avskrivbar eiendel. Knytter kostnaden seg til den alminnelige driften er det direkte fradragsrett, men knytter kostnaden seg til formuesgodet skal det anses som en del av vederlaget for formuesgodet.

Høyesterett viser til at i Barcode-saken er det klart nok tale om en forpliktelse som går utover den virksomhet som erververen tar sikte på å utøve. Betaling av infrastrukturbidrag har ingen tilknytning til den forutsatte næringsvirksomheten. Infrastrukturkostnadene er i stedet knyttet til

tiltak som tar sikte på, og er egnet til, varig å øke tomtens attraktivitet. Retten konkluderer derfor med at kostnaden må tilordnes og aktiveres på tomten.

### Skattedirektoratets kommentar

Høyesterett slår med dette fast at kostnader som oppstår i forbindelse med utbygging av infrastruktur ved utvikling av tomter og større arealer, ikke kan anses som oppofret siden utbygging av infrastruktur medfører en økning av tomtens verdi, og det foreligger således en ombytting av verdier. Dette gjelder også når kostnadene ikke bare dekker infrastruktur knyttet til den aktuelle tomt, men generelt er med på å oppruste de omkringliggende omgivelser. Kostnadene er dermed aktiveringspliktig på tomten.

Dommen gir uttrykk for det prinsipielle utgangspunktet at det avgjørende for vurderingen av om det foreligger direkte fradragsrett for forpliktelse i avtaleforhold, er om *forpliktelsen* er knyttet til *ordinær løpende drift* eller om det knytter seg til et formuesgode/driftsmiddel. Er forpliktelsen knyttet til driftsmidlet skal kostnadene aktiveres på dette. Denne vurderingen må bygge på de økonomiske realiteter i avtaleverket, behandlingen i avtale mellom partene er ikke avgjørende.

## SkN 15-083 Dommskommentar, Solér-dommen

Dommskommentar fra Skattedirektoratet, publisert 24. juni 2015, avgitt 16. juni 2015.

**Sammendrag:** Uttalelsen er Skattedirektoratets dommskommentar til Solér dommen (Skn 15-060).

Høyesteretts dom av 27. mai 2015 – Erik Solér - Skattedirektoratets dommskommentar

Høyesterett avsa 27. mai 2015 dom i saken mellom Skatt øst og Erik Francisco Solér. Hovedspørsmålet i saken var om Solér drev personlig virksomhet i skattelovens forstand, som grunnlag for å kunne ha krav på fradrag for tap etter at han måtte innfri garantier som var stilt overfor deleid aksjeselskap. Solér fikk fullt medhold i dommen, da Høyesterett kom til at han drev personlig virksomhet.

Erik Solér eide 50 prosent av aksjene i selskapet Nye Start AS, som var et rent holdingselskap med 99,9 prosent eierandel i Start Toppfotball AS. Start Toppfotball ble stiftet i 2003 for å drive den kommersielle virksomheten knyttet til toppfotballen i fotballklubben Start. Solér tilførte sammen med medaksjonæren kapital til Start Toppfotball via Nye Start – som egenkapitalinnskudd, lån og garantier for lån som ble opptatt i Nye Start. Han tilførte også kapital til Start Stadion AS, et heleid datterselskap av Start Toppfotball. Start Stadion sto for byggingen av Sør Arena. De to aksjonærene investerte og garanterte sammen for om lag 25 millioner kroner i Start Toppfotball. I startfasen var den økonomiske utviklingen positiv.

Rundt 2007 ble den økonomiske situasjonen stadig dårligere, dels som en følge av dårlige sportslige resultater og dels av store kostnadsoverskridelser knyttet til Sør Arena. Følgen av dette var at aksjonærene måtte kautionere for låneforpliktelser i Nye Start AS i forsøk på å redde fortsatt drift i Start Toppfotball. Nye Start AS misligholdt lånene, og garantiansvaret ble gjort gjeldende. Solér inngikk låneavtale med bankene for å innfri sine forpliktelser og pådro seg et tap på 4 321 342 kroner. Det var enighet mellom partene i saken at tapet var endelig konstatert.

For at det skal foreligge fradragsrett for tap på fordring/garanti er det etter skatteloven § 6-2 annet vilkår om at tapet må være lidt i virksomhet, at det er endelig konstatert tapt og at det foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom den tapte fordring og den virksomhet som skattyteren driver. For Høyesterett var temaet utelukkende om Solér drev virksomhet i skatterettslig forstand, idet staten for Høyesterett ikke bestred at de øvrige vilkår var oppfylt.

Høyesterett tok utgangspunkt i sentrale dommer på området og kom til at som utgangspunkt kan ikke en aksjonærposisjon i seg selv anses som virksomhet i skattelovens forstand. Med støtte i Rt. 1986 side 58 (Asdahl) kom Høyesterett til at det fra dette utgangspunktet kan tenkes unntak (sitat fra Asdahl side 64):

*"...hvor aksjonæren - eller styremedlemmet/konsulenten - selv driver en næring som hans økonomiske engasjement i selskapet utgjør en del av, slik at tapet må ses på som en utgift til 'erhvervelse, sikrelse og vedlikeholdelse' av hans egen inntekt, jfr. skatteloven § 44 første ledd. Men praksis viser at det gjelder strenge vilkår for at en skattyter skal oppnå en slik fradragsrett. Det kreves at det består en særlig og nær tilknytning mellom hans engasjement i selskapet og hans egen næringsvirksomhet."*

Etter dette slo Høyesterett fast at *"som den store hovedregel vil ikke en aksjonærs tap på lån eller garanti til eget selskap være fradragsberettiget."*

Det kan likevel tenkes unntak hvor en aksjonærs aktivitet opp mot selskapet etter en konkret vurdering kan anses som aksjonærens personlige virksomhet. Førstevoterende presiserer at:

*"Det må kreves en aktivitet av betydelig omfang, og jeg antar at fradragsrett først og fremst er aktuelt for skattytere som ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet." (direktoratets understrekning)* [ingen understrekning i uttalelsen publisert på skatteetaten.no]

Når det gjelder den konkrete vurderingen av Solérs aktivitet legger Høyesterett til grunn faktum fra lagmannsretten hvor det fremgikk at det ble utøvet et "særdeles aktivt eierskap". Høyesterett bygger således på at Solér brukte om lag 50-60 prosent av sin arbeidskapasitet i Start-systemet, og at det var denne arbeidsinnsatsen fra aksjonærene som førte til verdiøkning av aksjene i en periode.

På dette grunnlaget kom retten til at i dette konkrete tilfellet kvalifiserte Solérs aktivitet til virksomhet, og det sentrale vilkåret i skatteloven § 6-2 annet ledd var oppfylt. Høyesterett la vekt på at Solér ikke var formelt ansatt i noen av de foretakene han utøvde aktiviteten for, da med unntak av en periode som styreleder i Start Toppfotball. Dommen var enstemmig.

**Skattedirektoratets kommentarer til dommen:**

Høyesterett stadfestet tidligere rettspraksis angående virksomhetsbegrepet, om at hvert skattesubjekt skal vurderes for seg, og at en aksjonær som den store hovedregel ikke har fradragrett for tap på lån eller garanti til eget selskap, da denne ikke anses å drive virksomhet.

I tråd med dommen kan det imidlertid tenkes unntak fra dette. I det konkrete tilfellet må det foreligge "en aktivitet av betydelig omfang" utover utøvelsen av aksjonærposisjonen, for at vilkåret om virksomhet skal anses oppfylt. Det må således være denne betydelige aktiviteten som er årsaken til en eventuell verdistigning på investeringen. Høyesterett presiserer at dette først og fremst kan være tilfelle hvor aksjonæren ikke arbeider i og mottar lønn fra selskapet.

Utgangspunktet er derfor fortsatt at passiv kapitalplassering ikke gir grunnlag for fradragrett, og unntak fra dette skal praktiseres snevert.

Høyesterett behandlet ikke spørsmålet om tapet på garantien hadde "særlig og nær tilknytning" til Solérs virksomhet. Etter Skattedirektoratets mening har dommen dermed ingen betydning på den etablerte rettstilstanden når det gjelder dette vilkåret.

# Bindende forhåndsuttalelser

## SkN 15-084 Omdanning av ANS til AS

Bindende forhåndsuttalelse 3/15, publisert 19. juni 2015, avgitt 17. april 2015.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om et ansvarlig selskap som skulle omdannes til et aksjeselskap etter reglene om skattefri omdanning, kunne bestå etter omdanningen. Hjemlene til de faste eiendommene ville være i behold hos det ansvarlige selskapet. Skattedirektoratet kom til at det ansvarlige selskapet kunne omdannes til aksjeselskap med skattemessig kontinuitet, selv om hjemmelsrettighetene til fast eiendom ble beholdt i det ansvarlige selskapet etter omdanningen, og dette selskapet derfor ikke ble likvidert.

### Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at innsender ønsker en bindende forhåndsuttalelse om Næringseiendom ANS må slettes, eller om selskapet kan bestå som et hjemmelsselskap i forbindelse med planlagt skattefri omdanning til AS etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20.

### Faktum

Næringseiendom ANS eier tre seksjoner av et større næringsbygg. Det er fire seksjoner i dette bygget hvor fjerde seksjon er eiet av den ene andelshaveren i Næringseiendom ANS. Selskapet er nå i en prosess hvor de ønsker å forenkle selskapsstrukturen, og som ledd i dette vurderer man å omdanne Næringseiendom ANS til AS. Omdanningen er tenkt gjennomført i samsvar med reglene om skattefri omdanning, jf. skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg. Det er ønsket at Næringseiendom ANS skal bestå etter omdanningen og beholde hjemlene til de tre eiendomsseksjonene.

Før man går i gang med omdanningen ønsker selskapet å være sikre på at Næringseiendom ANS kan bestå som et hjemmelsselskap etter omdanningen, dvs. at det ikke er noe vilkår for en skattefri omdanning av Næringseiendom ANS til AS etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20, at Næringseiendom ANS må slettes og hjemlene overføres til AS. Bakgrunnen for spørsmålet er at selskapet ikke ønsker å tinglyse hjemmelsoverføring til fast eiendom, slik at dokumentavgift utløses.

### Omdanning av ANS til AS

Skattefri omdanning kan foretas med hjemmel i skatteloven § 11-20. Finansdepartementet har gitt forskrift til skatteloven § 11-20 om at blant annet deltakerlignet selskap som omfattes av skatteloven § 10-40, på visse vilkår, kan omdannes skattefritt til aksjeselskap.

Etter forskrift kan omdanning foretas uten beskatning når nystiftet aksjeselskap overtar virksomhet, eiendeler og eventuelt gjeld og trer inn i de skatteposisjoner som knytter seg til virksomheten. Det følger videre av fsfin § 11-20-2 at det er en forutsetning at gjennomføringen skjer på de vilkårene som følger av fsfin § 11-20-3 til § 11-20-11.

Det har i lang tid vært lagt til grunn av ligningsmyndighetene at det ikke er noe vilkår etter fsfin § 11-20-1 til § 11-20-11 at det omdannede selskap oppløses. Innsender viser her til bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 18. mars 2005 (BFU 13/05). Her ble det stilt direkte spørsmål om det omdannede selskapet (DA) måtte oppløses i forbindelse med omdanningen. Bakgrunnen for spørsmålet var at selskapet ikke ønsket å tinglyse hjemmelsoverføring til fast eiendom, slik at dokumentavgift utløses. Av den grunn var det ønskelig å beholde overdragende selskap, slik at hjemmelen kunne bli liggende igjen i det omdannende selskap. Skattedirektoratet konkluderte med at det ikke er et vilkår etter fsfin §§ 11-20 flg. at det selskapet som omdannes måtte overføre hjemmelen og oppløses i forbindelse med omdanningen for at denne skal kunne gjennomføres skattefritt. Som grunnlag for konklusjonen ble følgende uttalt:

"Justisdepartementets lovavdeling har i et brev av 4. april 1995 lagt til grunn at et selskap normalt ikke kan anses endelig oppløst uten at selskapslovens regler om avvikling er fulgt. Det ble videre lagt til grunn at opphør av selskapets økonomiske virksomhet var uten betydning for om det i selskapsrettslig forstand skal anses oppløst. Spørsmålet som drøftes i det følgende er derfor kun om det er et krav for skattefri omdanning etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin §§ 11-20 flg., at selskapet oppløses.

Det følger av fsfin § 11-20-5 første ledd at som hovedregel må "aktivitet og driftsmidler i den næring som omdannes, i sin helhet overføres til aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet", men at gjeldsposter ikke kreves overført. Fast eiendom som er eiendel i virksomheten kreves heller ikke overført, jf. annet ledd, mens aksjer og andre finansaktiva kan overføres, jf. fjerde ledd.

Det faktum at enkelte eiendeler og gjeld ikke må overføres i forbindelse med omdanningen, taler for at det overdragende selskap ikke må oppløses.

I Lignings-ABC hadde man tidligere en uttalelse om at det selskapet som omdannes må oppløses i forbindelse med omdanningen. Denne uttalelsen er imidlertid tatt ut i Lignings-ABC 2004. Det kan derfor være grunn til å anta at likningspraksis ikke lenger legger et ubetinget oppløsningskrav til grunn."

Spørsmålet blir dermed om det har vært noen endringer i skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg., som medfører en endring i rettstilstanden på dette området. Det vil være endringer vedrørende hva som må overføres og eventuelle krav om oppløsning av omdannende selskap som vil være av betydning for spørsmålet.

Ved forskrift av 16. februar 2012 nr. 155 ble det gjort flere endringer i fsfin §§ 11-20-1 til 11-20-11. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2012.

I forbindelse med disse endringene innført ved forskrift av 16. februar 2012 nr. 155, ble det av Skattedirektoratet i Skd 2013-03 "Meldingen om ligningen for inntektsåret 2012" uttalt følgende om hva som skal overføres:

"Endringene i fsfin § 11-20-5 første ledd innebærer en lemping av kravet om at virksomhet, eiendeler og forpliktelser i virksomheten som omdannes skulle overføres "i sin helhet". Etter endringen er kravet at aktivitet, driftsmidler og forpliktelser "i det vesentlige" overføres til den overtakende virksomheten."

Videre ble det uttalt følgende vedrørende oppløsning av det omdannede selskap:

"Det følger av ny § 11-20-10 at når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskapet så langt som mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen."

Basert på disse uttalelsene fra Skattedirektoratet, kan innsender ikke se at det skal ha blitt foretatt en endring som medfører strengere vilkår, i forhold til hva som skal overføres og om det omdannende selskap må oppløses. Snarere tvert imot er det uttalt at det er foretatt en lemping i forhold til hva som må overføres. Innsender kan ikke se at det ved disse endringene har vært meningen å endre etablert praksis på gjennomføring av omdanning av allerede omfattede selskapstyper. Dette er naturlig i og med at endringene i fsfin § 11-20 flg. er en følge av lovendringen i skatteloven § 11-20 (lov 10. juni 2011 nr. 16) som innebar at det kunne gis forskrift om at samvirkeforetak og statsforetak skal kunne omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Ved forskrift 24. mai 2013 nr. 517 ble det gjort ytterligere endringer i fsfin §§ 11-20-1 til 11-20-11. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2013. Endringene ble foretatt i sammenheng med at norskregistrert utenlandsk selskap som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e, ble inntatt i reglene om skattefri omdanning i fsfin § 11-20.

Av endringene som berører hva som må overføres, og eventuelle krav om oppløsning av omdannende selskap, ble fsfin § 11-20-6 annet ledd tilført nytt siste punktum:

"I tilfeller der det overdragende selskapet ikke avvikles eller slettes, skal inngangsverdiene på eierandelene eller aksjene i selskapene fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene."

Videre ble det i fsfin § 11-20-10 tilført nytt annet punktum:

"Ved omdanning av selskap som nevnt i § 11-20-1 annet ledd g er det likevel tilstrekkelig at selskapet så langt det er mulig oppløses og avvikles innen fristen for å levere selvangivelsen."

Disse endringene må sees i sammenheng med at de ble innført på bakgrunn av at norskregistrert utenlandsk selskap som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e, ble inntatt i reglene om skattefri omdanning i fsfin § 11-20. Innsender kan heller ikke ved disse endringene se at det har vært meningen å endre etablert praksis på gjennomføring av omdanning av allerede omfattede selskapstyper.

Videre skriver innsender at bakgrunnen for at det har oppstått er en unødvendig usikkerhet vedrørende om det omdannede selskap må oppløses, er Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser BFU 10/13, om omdanning fra indre selskap (IS) til ansvarlig selskap og BFU 22/12, om omdanning av andelslag til aksjeselskap. Fra disse uttalelsene kan det synes som at det er et vilkår om at det omdannede selskap oppløses.

Omdanning fra andelslag til aksjeselskap eller omdanning fra en type deltakerlignet selskap til en annen er ikke direkte regulert av skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg. Det er imidlertid med grunnlag i administrative uttalelser, utviklet en praksis for skattefri omdanning ut over det som følger av skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrift. BFU 22/12 bygger i hovedsak på forutsetninger oppstilt av Finansdepartementet i Utv. 1999 side 1329:

- (i) Eiendeler, rettigheter og forpliktelser i andelslaget overføres i sin helhet til aksjeselskapet.
- (ii) Andelslaget oppløses umiddelbart etter og i samme inntektsår som overføringen.
- (iii) Aksjeselskapet stiftes med en aksjekapital som tilsvarer innskutt andelskapital i andelslaget.
- (iv) Andelslagets ligningsmessige verdier videreføres i aksjeselskapet.
- (v) Andelseiernes skattemessige verdier videreføres på aksjene.
- (vi) Det foreligger full kontinuitet på eiersiden.

Uttalelser vedrørende omdanning av andelslag til aksjeselskap, og omdanning fra en type deltakerlignet selskap til en annen, er ikke bygget direkte på skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg. Disse er bygget på administrative uttalelser som går utover det som er regulert, herunder forutsetningen om at "andelslaget oppløses umiddelbart etter og i samme inntektsår som overføringen" fastsatt av Finansdepartementet i Utv. 1999 side 1329. Slik innsender ser det går det et viktig skille mellom omdanninger som er direkte regulert i skatteloven § 11-20, og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg., og omdanninger som er etablert gjennom administrative uttalelser (ulovfestet rett). Man kan ikke ta uttalelser vedrørende omdanning, basert på administrative uttalelser (ulovfestet rett), inn i fastsettelse av vilkår for omdanninger som er direkte regulert av skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg. Ved omdanninger som ikke er direkte regulert av skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg., vil det kunne være nødvendig med andre vilkår og forutsetninger enn det som fremgår fra fsfin §§ 11-20 flg. Dette for å oppfylle kravet til full kontinuitet på selskaps- og deltakernivå og tilfredsstille gjeldende selskapsrettslige regler for de involverte selskapene.

I BFU 10/13 ble det fastsatt at omdanning av et ansvarlig selskap (DA) til et indre selskap (IS) kunne gjennomføres basert på ulovfestet rett. Her med en forutsetning om at vilkårene i fsfin §§ 11-20 flg. måtte følges ved omdanningen. Vedrørende oppløsning av det ansvarlige selskapet som overdro samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til det indre selskapet (IS) ble følgende uttalt:

Fsfin § 11-20-10 lyder:

"Når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskapet så langt mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen."

Kravet i forskriften er således at DA så langt mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen. Som nevnt over må melding om oppløsning være sendt innen 1. juli. Det vil løpe en 6 måneders kreditorfrist etter at Foretaksregisteret har kunngjort dette. Skattedirektoratet legger til grunn at, etter at kreditorfristen er gått ut, må oppløsningen registreres i Foretaksregisteret innen rimelig tid. Direktoratet kan ikke se at det er et krav at oppløsningen må være registrert i Foretaksregisteret innen 31. desember 2013."

På denne bakgrunn skal oppløsningen av DA skje så snart som mulig, men endelig sletting kan registreres i Foretaksregisteret etter 31. desember 2013."

Skattedirektoratet har her fulgt ordlyden som fastslår at dersom man overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser, skal det omdannede selskap dersom mulig oppløses og avvikles. Motsatt dersom ikke alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres, er det ikke et krav om at selskapet skal oppløses og avvikles. Sett i sammenheng med fsfin § 11-20-5 som sier at aktivitet, driftsmidler og forpliktelser kun "idet vesentlige" overføres til den overtakende virksomheten, og fsfin § 11-20-6 annet ledd som tar for seg "tilfeller der det overdragende selskapet ikke avvikles eller slettes", kan innsender ikke se at det skal være vilkår om at Næringseiendom ANS må avvikles og slettes ved omdanningen, når man velger å beholde hjemlene i det omdannede selskap.

Omdanning av et deltakerlignet selskap til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg., herunder ingen krav til at det omdannede selskap må oppløses og derav kan bestå som hjemmelsselskap, vil innebære full kontinuitet på selskaps- og deltakernivå.

Slik innsender ser det har det ikke vært noen endringer i skatteloven § 11-20 og de utfyllende reglene i fsfin §§ 11-20 flg., som tilsier at rettstilstanden er endret til at Næringseiendom ANS må slettes, og hjemmelen overføres til AS for å tilfredsstille kravene til skattefri omdanning.

Innsender kan heller ikke se at det foreligger rettspraksis, administrativ praksis eller noen form for hensyn som skulle tilsi at en skattefri omdanning av Næringseiendom ANS til AS etter reglene i fsfin §§ 11-20 flg. forutsetter at Næringseiendom ANS må slettes og hjemmelene overføres til AS.

Etter innsenders syn er rettstilstanden fortsatt slik den framgår av bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 18. mars 2005 (BFU 13/05), dvs. at det ikke er et vilkår etter fsfin §§ 11-20 flg. at Næringseiendom ANS må slettes og hjemlene overføres til AS for å tilfredsstille kravene til skattefri omdanning.

### **Anmodning**

Basert på dette anmodes det derfor, på vegne av Næringseiendom ANS om en bindende forhåndsuttalelse på at Næringseiendom ANS kan bestå som et hjemmelsselskap etter planlagt

skattefri omdanning til AS etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

#### **Problemstilling**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om det omdannede selskapet Næringseiendom ANS kan bestå som et hjemmelsselskap etter planlagt omdanning til aksjeselskap, eller om selskapet må likvideres, jf. fsfin § 11-20-10.

#### **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 transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene og faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes. Skattedirektoratet tar ikke stilling til øvrige vilkår for skattefri omdanning ut over det spørsmål som drøftes særskilt.

#### **Rettskilder**

Hovedregelen er at all omdanning fra en selskapsform til en annen innebærer en realisasjon av eiendeler i det selskapet som omdannes.

Etter skatteloven § 11-20 kan man imidlertid i visse tilfeller gjennomføre en omdanning med kontinuitet. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"§ 11-20. Skattefri omdanning av virksomhet

(1) Departementet kan gi forskrift om at følgende selskap eller foretak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten å utløse skattlegging:

- a. enkeltpersonforetak,
- b. virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune,
- c. interkommunalt selskap,
- d. deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40,
- e. samvirkeforetak,
- f. statsforetak,
- g. norskregistrert utenlandsk foretak skattepliktig etter § 2-2 første ledd e.

Departementet kan også gi forskrift om omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40.

(2) Ved omdanning etter foregående ledd skal skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet. "

I dette tilfellet er det planlagt en omdanning fra et ansvarlig selskap (ANS) til aksjeselskap (AS), og ovennevnte regler i skatteloven med forskrift kommer til anvendelse, jf. skatteloven § 11-20 første ledd bokstav d.

Regelen er utdypet gjennom fsfin §§ 11-20-1 flg. I samsvar med disse forskrifts-bestemmelsene kan overføring av eiendeler og virksomhet til nystiftet aksjeselskap skje uten realisasjonsbeskatning på visse vilkår. Innsender har reist spørsmål vedrørende vilkåret om likvidasjon av overdragende selskap, som er presisert i fsfin § 11-20-10 og har følgende ordlyd:

§ 11-20-10. Avvikling av overdragende selskap

Når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskapet så langt mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen. Ved omdanning av selskap som nevnt i § 11-20-1 annet ledd g er det likevel tilstrekkelig at selskapet så langt det er mulig oppløses og avvikles innen fristen for å levere selvangivelsen.

Skattedirektoratet har tidligere i to uttalelser, BFU 105/03 og BFU 62/04, uttalt at manglende tinglysning av overføring av fast eiendom ved omdanningen ikke har betydning for den skattefrie omdanningen etter skatteloven § 11-20. I BFU 105/03 skulle selskapet, som beholdt hjemmelen, bestå. Slik direktoratet forstår endringene i omdannelsesforskriften av 16. februar 2012, har ikke departementet ment å skjerpe inn kravene til likvidasjon av overdragende selskap ved omdanningen.

I forarbeidene til ny § 11-20-10, Prop 78 L (2010-11) s. 44, er det bl.a. uttalt:

"For andre selskapstyper, herunder selskap som kan omdannes skattefritt etter skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrifter, samt selskap omfattet av departementets forslag til utvidelse av området for skattefri omdanning, finnes det ikke tilsvarende selskapsrettslig regulering av omdanning. Dette gjelder deltakerlignende selskaper, statsforetak og interkommunale selskaper. Overføring av rettigheter og forpliktelser til et nytt selskap kan dermed avhenge av samtykke fra kreditorer eller andre tredjemenn. Departementets oppfatning er at slike forhold ikke bør forhindre omdanning som selskap og eiere finner ønskelig og fornuftig. Departementet justerer derfor forslaget i forhold til det som ble foreslått i høringsnotatet, til et krav om at det vesentligste av eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til et nytt selskap. Rettigheter, eiendeler og forpliktelser, som ikke kan overdras i uendret form fordi en kreditor, rettighetshaver eller kontraktspart motsetter seg dette, kreves ikke overført etter forslaget så lenge det vesentligste av virksomheten blir overdratt. Som en konsekvens av dette vil departementet heller ikke foreslå at det overdragende selskapet oppløses i forbindelse med omdanningen. Det kan være behov for å opprettholde det gamle selskapet som et formelt rettssubjekt for å videreføre rettigheter mv. som man ikke får samtykke til å overdra. Departementet legger til grunn at kravet til kontinuitet er tilstrekkelig ivarettatt ved kravet om at de vesentligste eiendeler mv. må overføres. For enkeltpersonforetak foreslås det ingen endringer på dette punkt."

I en upublisert uttalelse datert 14. januar 2014, presiserer departementet nærmere hva som kan være årsaken til at alt ikke overføres ved omdanningen, jf. fsfin § 11-20-5:

"Problemstillingen gjelder om det skal innfortolkes et vilkår om at årsaken til at ikke alle eiendeler mv. overføres til det overtakende selskapet, må være innsigelser fra tredjemann eller lignende.

Forskriftsteksten gir alene ikke klare holdepunkter for at det bare skal gjelde unntak for eiendeler mv. som ikke kan overføres til det overtakende selskapet på grunn av innsigelser fra tredjemann eller lignende. Forarbeidene nevner bare innsigelser fra kreditor, rettighetshaver mv. som begrunnelse for at bare det vesentligste av virksomheten kreves overført ved omdanningen. Det

samme er uttalt i Lignings-ABC 2012/13 under emnet Virksomhet – omdanning/skifte av eierform punkt 3.6 på side 1492.

Forskriftstekstens ordlyd er klar og forutsetter bare at det vesentligste av aktivitet, eiendeler mv. i den virksomhet som omdannes må overføres det overtakende selskapet. Det kan av forskriftsteksten således ikke utledes at det må være en nærmere angitt årsak til at ikke all aktivitet, eiendeler mv. overføres ved omdanningen. Forarbeidene og Lignings-ABC nevner bare innsigelser fra kreditorer mv. som grunnlag for at ikke alle eiendeler, rettigheter eller forpliktelser kreves overført ved omdanningen. På bakgrunn av ordlyden i forskriften, finner vi at det ikke bør innfortolkes et krav om at det bare skal være innsigelser fra kreditor mv., som kan begrunne at ikke all aktivitet og alle eiendeler mv. kreves overført ved omdanningen."

### **Subsumsjon**

Spørsmålet i foreliggende sak er om det følger av fsfin § 11-20-10 at det overdragende selskap må oppløses og avvikles for at omdanningen skal kunne skje skattefritt, i et tilfelle hvor det planlegges at selskapet fortsatt skal stå som registrert hjemmelshaver av tre eiendomsseksjoner, mens alle øvrige eiendeler, rettigheter og forpliktelser overdras.

I skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrifter om skattefri omdanning, er det intet krav om at eiendomsoverdragelser må tinglyses. I tillegg er ordlyden i fsfin § 11-20-5 (1) "i det vesentlige overføre". På bakgrunn av dette, samt uttalelsene fra Finansdepartementet som er sitert over, legger Skattedirektoratet til grunn at selskapet kan velge å beholde hjemmelen til fast eiendom i det overdragende selskapet.

Dersom alt overføres ved omdanningen følger det av fsfin § 11-20-10 at overdragende selskap så langt mulig skal oppløses og avvikles straks. Som det fremgår over er det nå imidlertid åpnet i forskriften for at det omdannede selskapet kan bestå dersom ikke alt er overført ved omdanningen. Neste spørsmål blir derfor om det blir liggende noe igjen i Næringseiendom ANS ved omdanningen, nærmere bestemt om det å stå som registrert hjemmelshaver i grunnboken, i relasjon til fsfin § 11-20-10 utgjør en "eiendel", "rettighet" eller "forpliktelse".

Hjemmelshaver er den som står oppført i grunnboken som eier av en matrikkelenhet, jf. Lov om tinglysning § 14. En hjemmelshaver kan være både en grunneier, en fester eller en seksjonseier.

En hjemmelshaver trenger ikke nødvendigvis å være den samme som den reelle eieren av matrikkelenheten. Det kan være at hjemmelshaveren er død, og det ikke er foretatt skifte, eller det kan ha funnet sted en overdragelse som ikke tinglyses, som i foreliggende tilfelle.

Betydningen av å ha grunnbokshjemmelen er belyst i forarbeider og teori. Den som har grunnbokshjemmel til en eiendom, har også grunnbokshjemmel til dens enkelte deler, derunder bygninger som er eller blir oppført på eiendommen, medmindre grunnboken utpeker en annen som berettiget til disse, jf. forarbeider til lov om tinglysning Ot. prp. nr. 9 (1935) s. 30-31.

Thor Falkanger skriver i boka "Fast eiendoms rettsforhold" 3. utgave på s. 71 bl.a.:

"For at et dokument skal godtas til tinglysning, må visse krav være tilfredsstillet m.h.t. form og klarhet (tgl § 8), og i viktige tilfeller må underskrifter være bekreftet (§ 17). Av særlig betydning

er reglene om grunnbokshjemmel: Den som i grunnboken fremstår som eier, har grunnbokshjemmel (som eier), jf. § 14. Skal et dokument som gir uttrykk for en frivillig rettsstiftelse (et skjøte, et pantedokument, en servituttavtale, m.v.), kunne tinglyses, må grunnbokshjemmelshaveren være utsteder eller i det minste ha samtykket til tinglysningen, jf. § 13. For et utlegg er det ikke slikt krav; avgjørende blir her hvorvidt namsmannen anser skyldneren som den reelle eier, jf. dekl. § 2-2."

Grunnbokshjemmel som eier er derfor nødvendig hvor der er tale om å overdra eller behefte eiendommen, dvs. eiendomsretten. Grunnbokshjemmel som bruksberettiget, er nødvendig hvor det dreier seg om å overdra eller pantsette bruksretten. Alternativt må man ha samtykke fra den som har grunnbokshjemmelen.

Dette medfører at den som sitter med grunnbokshjemmelen kan stanse transaksjoner som den reelle eier ønsker å få tinglyst. Skattedirektoratet legger derfor til grunn at grunnboks-hjemmelen utgjør en rettighet i relasjon til fsfin § 11-20-10.

Når en rettighet blir liggende igjen i Næringseiendom ANS, er ikke samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser overført til overtagende aksjeselskap, og Skattedirektoratet konkluderer da med at Næringseiendom ANS ikke må likvideres etter fsfin § 11-20-10.

### **Konklusjon**

Næringseiendom ANS kan omdannes til AS med skattemessig kontinuitet, selv om hjemmelsrettighetene til de tre eiendomsseksjonene beholdes i Næringseiendom ANS, og dette selskapet derfor ikke oppløses, jf. skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20-10.

## **SkN 15-085 Realisasjon av bruksrett**

**Lovstoff:** Skatteloven § 9-2 første ledd

**Bindende forhåndsuttalelse** 30/14, publisert 23. juni 2015, avgitt 11. desember 2015.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om avkall på bruksrett til leilighet med samtidig inngåelse av leierett til hotellsuite, innebar at bruksretten skattemessig ville bli ansett for realisert. Etter Skattedirektoratets vurdering var det slik kvalitativ forskjell på den eksisterende bruksretten og det fremlagte utkastet til avtale om leie, at bruksrettsavtalen ikke kunne anses videreført ved leieavtalen. Bruksretten ble ansett for realisert.

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

#### **1 Innledning**

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Peder Ås ønsker en bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige konsekvensene ved opphør av bruksrett til leilighet og samtidig inngåelse av ny avtale om leie av suite i hotell. Forespørselen gjelder disposisjoner som ennå ikke er gjennomført. Avtalen som forespørselen bygger på er under planlegging, og er ennå ikke inngått. I det følgende beskrives de relevante faktiske forhold knyttet til de disposisjoner som planlegges gjennomført, se pkt. 2. I pkt. 3 redegjøres det for innsenders syn på de skattespørsmål som det anmodes om at det tas stilling til.

## **2 Beskrivelse av sakens faktiske side**

### **2.1 Bakgrunn**

Stiftelsen eier et anlegg på Bakke som benyttes til forskjellige rekreasjonsformål, som konserter, konkurranser og oppvisninger mm. Anlegget omfatter bl.a. et leilighetskompleks.

For å gi medlemmer i Stiftelsens Venneforening overnattingsmulighet i tilknytning til de arrangement som avholdes på Bakke, er det stiftet bruksrettigheter i leilighetskomplekset.

Peder Ås har avtale om bruksrett til en bestemt leilighet i komplekset. For bruksretten har han betalt et innskudd som i utgangspunktet tilsvarer betaling for denne bruksretten i 20 år. Avtalen har bestemmelser som regulerer tilbakebetaling av en forholdsmessig del av innskuddet, om avtalen bringes til opphør i løpet av de første 20 årene.

Etter avtalen er bruksrettens varighet tidsubestemt. Avtalen angir nærmere bestemte begivenheter som gir Stiftelsen adgang til å si opp avtalen i løpet av de første 20 årene. Etter utløpet av denne perioden, er de angitte oppsigelsesgrunner ikke uttømmende.

### **2.2 Den skisserte endringen**

På Bakke skal det bygges nytt hotellbygg med overnattingsmuligheter i suiter. Nybygget nødvendiggjør riving av det eksisterende leilighetskomplekset. Hotell AS, et datterselskap av Stiftelsen, vil være utbygger og eier av hotellet. Stiftelsen skal fortsatt eie tomten, som vil bli leid/festet av Hotell AS mot en årlig godtgjørelse.

Ifølge Bruksrettsavtalen gir endringen på Bakke med riving av leilighetskomplekset og bygging av nytt hotellbygg, grunnlag for oppsigelse av Peder Ås' bruksrett. Det samme gjelder for andre som har tilsvarende bruksretter. Peder Ås vil ved opphøret av bruksretten ha krav på å få tilbakebetalt en forholdsmessig andel det innskuddet som opprinnelig er innbetalt.

Stiftelsen ønsker å tilrettelegge og bidra til at Peder Ås, og de andre bruksrettshaverne, får anledning til å inngå avtale om langtidsleie av hotellsuiter i det nye hotellbygget, slik at de fortsatt kan ha overnattingsmulighet i forbindelse med arrangementene som avholdes på Bakke. Det nevnes i denne sammenheng at utviklingen av Bakke og den kommersielle utleievirksomheten, har utviklet seg over tid. Det planlagte byggeprosjektet var ikke påtenkt ved inngåelse av de aktuelle bruksrettsavtalene. Opphøret av samtlige bruksrettsavtaler er i så måte atypisk. Bidraget fra Stiftelsen vil, foruten å bidra til at bruksrettshaverne fortsatt får en overnattingsmulighet i forbindelse med arrangementene som holdes på Bakke, også formidle tillit

og forutberegnelighet for øvrige medlemmer av Venneforeningen, som vurderer å investere i leierettigheter i det nye hotellbygget.

Stiftelsen tilbyr å yte opprinnelig innskudd ved inngåelse av bruksrettsavtalen, samt ytterligere nødvendig mellomlegg, for at bruksrettshaver skal kunne leie suite av Hotell AS med tilsvarende størrelse og standard som den leilighet bruksrettshaveren i dag disponerer. Dersom bruksrettshaveren ikke ønsker å inngå slik leieavtale, betaler Stiftelsen bruksrettshaveren den forholdsmessige andel av innskuddet, slik det følger av Bruksrettsavtalen.

Leieavtalene som tilbys medlemmer av Venneforeningen, har en forskuddsleie for 20 år som er basert på uavhengig takst hvor størrelse på suiten, antall dager med leierett m.v., har vært avgjørende for prisen. Prisfastsettelsen har derfor blitt gjort med 20 års leietid som utgangspunkt.

Peder Ås ønsker å inngå avtale om leie av suite i det nye hotellet. Siden det er Hotell AS som vil være eier av de nye utleieenheterne, vil den nye avtalen inngås mellom Hotell AS og Peder Ås.

Den opprinnelige forskuddsleien som Peder Ås i sin tid betalte til Stiftelsen, vil Stiftelsen videreføre til Hotell AS som del av forskuddsleien i det nye hotellbygget. For at Peder Ås skal kunne leie suite av Hotell AS med tilsvarende størrelse og standard som den leiligheten han nå disponerer, vil Stiftelsen bidra med nødvendig mellomlegg. Peder Ås har i dag bruksrett til en boenhet på omlag 35 kvm. For den forskuddsleien Peder Ås innbetaler, gis han mulighet til fortsatt å overnatte i forbindelse med Venneforeningens arrangementer mm, i boenhet med tilnærmet tilsvarende størrelse som den han i dag har bruksrett til i leilighetskomplekset. Peder Ås må selv betale for standardheving for hotellsuite sammenlignet med standarden på leiligheten han i dag har bruksrett til. I den grad suiten er større enn den leiligheten som i dag disponeres, må Peder Ås selv også betale en fastsatt pris pr. kvm.

Stiftelsen ønsker som nevnt å bidra til at bruksrettshaverne fra leilighetskomplekset, får Leieavtale med Hotell AS, slik at de fortsatt skal ha tilsvarende mulighet til overnatting på Venneforeningens arrangementer mm. som de tidligere har hatt. Formålet er ikke å tilgodese bruksrettshaver økonomisk. Det vil derfor, forut for Stiftelsens utbetaling til Hotell AS på vegne av bruksrettshaver, inngås en avtale mellom Stiftelsen og bruksrettshaver som vil regulere tilbakebetaling av forholdsmessig andel av forskuddsleien hvis avtalen sies opp i løpet av de første 20 årene.

Dersom Leieavtalen sies opp innen 20 år fra oppstartstidspunktet, med tilbakebetaling til leietakeren, vil vedkommende være forpliktet til å tilbakebetale den forholdsmessige andel til Stiftelsen, av det Stiftelsen har betalt utover gjestående forholdsmessige andel i henhold til Bruksrettsavtalen.

### **3 Spørsmål, problemstilling og vurdering**

Peder Ås ønsker, som alternativ til å motta forholdsmessig andel av innskuddet ved opphør av Bruksrettsavtalen, å inngå Leieavtale med Hotell AS, der Stiftelsen bidrar slik det er redegjort for.

Etter innsenders syn må Peder Ås' bruksrett til leilighet i leilighetskomplekset i henhold til Bruksrettsavtalen, anses som en tidsbegrenset rettighet i fast eiendom. Det følger av skatteloven § 5-1 at gevinst ved realisasjon av formuesobjekt skal anses som skattepliktig inntekt. Innsender legger til grunn at bruksrettigheten skal anses som et formuesobjekt i skattelovens forstand.

Spørsmålet i saken er hvilke skattemessige virkninger som oppstår for Peder Ås ved å akseptere tilbudet om Bidrag slik at rettigheten endres fra bruksrett til leilighet, til langtidsleie av suite i hotellbygg. Nærmere bestemt blir spørsmålet om den opprinnelige rettigheten i form av bruksrettsavtale til leilighet kan anses som realisert når rettigheten videreføres i ny avtale om langtidsleie av suite i hotellbygg.

Etter innsenders vurdering foreligger ikke "realisasjon" av bruksrettigheten i skattemessig forstand.

Innsender skriver videre at det følger av den generelle bestemmelsen om realisasjon som innvinningskriterium i skatteloven § 9-2, at et formuesobjekt anses realisert når eiendomsretten er overført eller har opphørt, mot vederlag. Ved innføringen av skattereformen av 1992 ble realisasjon som innvinningskriterium nærmere vurdert. Departementet uttalte om innholdet i realisasjonsbegrepet bl.a. (se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 303 spalte 2):

"Realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører. Vanligvis opphører eierposisjonen ved avhendelse."

Som forarbeidene påpeker, er kjerneeksemplet på realisasjon at skattyter foretar salg. I skatteloven § 9-2 første ledd bokstav e) presiseres at endelig avkall på rettighet omfattes av realisasjonsbegrepet.

Det er i teori samt i lignings- og rettspraksis lagt til grunn at dersom skattyter egentlig beholder samme gjenstand eller rettighet bare i noe endret form, vil ikke dette innebære realisasjon selv om en relevant begivenhet i og for seg foreligger, se blant annet Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7 utg. side 265.

Det sentrale i bruksretten, som videreføres ved overgangen fra en bruksrett til en langtidsleie av hotellsuite, må reelt sett anses å være mulighet for overnatting i tilknytning til Venneforeningens arrangementer. En slik kontinuitet i det sentrale innhold i rettigheten, må etter innsenders syn være et tungtveiende argument for at Peder Ås viderefører sin rettighet.

I det foreliggende tilfellet endres imidlertid formelt sett kontraktspart fra Stiftelsen til Hotell AS, samt at det foreligger endring i overnattingsfasiliteten rettigheten knytter seg til. Den formelle endringen av kontraktspart kan etter innsenders syn ikke tillegges særlig betydning for rettigheten som sådan. Etter innsenders oppfatning kan heller ikke endringen fra leilighet til suite i det nye hotellbygget, tillegges særlig vekt i vurderingen. Den forskjell som foreligger er standardhevingen i suiten i hotellet, sammenlignet med leiligheten i leilighetskomplekset. For Peder Ås innebærer ikke denne forskjell særlig betydning eller fordel, særlig ettersom han selv må betale for standardhevingen.

Hva gjelder overgangen fra bruksrett til leierett innebærer ikke denne endring etter innsenders vurdering, noen avgjørende forskjell for Peder Ås som rettighetshaver. Som nevnt vil det innskuddet som innbetales som langtidsleie, gi mulighet for å leie suite med tilsvarende størrelse som leiligheten i leilighetskomplekset. Videre er både Bruksrettsavtalen og den nye Leieavtalen tidsubestemte.

Et sentralt poeng er også at Stiftelsen i avtale, vil forbeholde seg retten til tilbakebetaling av sitt bidrag utover det Peder Ås har krav på, hvis Leieavtalen blir oppsagt. Stiftelsens bidrag har således verken formål eller betydning for Peder Ås utover en videreføring av tilgang til tilsvarende overnattingsfasilitet.

Et ytterligere moment ifølge innsender, er at Peder Ås ikke selv har initiert endringen av bruksrettigheten til en leierett i hotellbygget. Ettersom Peder Ås selv må betale for standardheving, samt ikke har anledning til å få utbetalt det som ytes av Stiftelsen ved opphør, taler rimelighetsbetraktninger for at endringen ikke skal anses som realisasjon som skatteutløsende begivenhet.

Innsenders vurdering er på dette grunnlag at endringen i rettigheten som skissert, ikke er å anse som en realisasjon som utløser gevinstbeskatning for skattyter.

Innsender ber om å få bekreftet sitt syn.

#### **4 Senere korrespondanse**

Innsender påpeker i senere korrespondanse at problemstillingen kan formuleres slik "Anses det som skattepliktig realisasjon etter skatteloven § 9-2 (1) at Peder Ås gir avkall på bruksrett til leilighet i leilighetskomplekset, dersom han samtidig inngår avtale om leierett til hotellsuite."

Det bekreftes samtidig at den fremtidige leieretten til suite, ikke er knyttet til en bestemt suite.

### **Skattedirektoratets vurderinger**

#### **1 Problemstillingen**

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om Peder Ås ved å gi avkall på bruksretten etter den gjeldende Bruksrettsavtalen, samtidig som det inngås en Leieavtale med Hotell AS på de vilkår som innsender beskriver, anses for å ha realisert bruksretten, jf. skatteloven § 9-2 første ledd.

Slik saken er fremstilt, vil Bruksrettsavtalen på grunn av omdisponering og utbygging på Bakke, opphøre, uavhengig av Peder Ås' ønsker. Peder Ås står imidlertid fritt mht. om han vil forholde seg til Bruksrettsavtalens bestemmelser om opphør, eller om han vil gi avkall på bruksretten og inngå ny Leieavtale med Hotell AS på de vilkår som innsender beskriver. Velger Peder Ås å inngå Leieavtale, blir spørsmålet om forholdet anses som en videreføring av eksisterende rettighet/bruksrett, eller om forholdet vil innebære at Bruksrettsavtalen må anses for opphørt og Peder Ås' bruksrett anses realisert, jf. skatteloven § 9-2.

## **2 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 det beskrevne faktum enn det spørsmålet som drøftes i det følgende.

Det forutsettes at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendig for det spørsmål som drøftes.

Vi legger til grunn at Peder Ås ved opphør av Bruksrettsavtalen og inngåelsen av Leieavtalen vil få vederlag som beskrevet av innsender.

## **3 Rettsstillingen**

Hovedregelen om skattepliktig inntekt er inntatt i skatteloven § 5-1. Bestemmelsens annet ledd lyder slik:

"(2) Som skattepliktig inntekt anses gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, sml. § 5-30. Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9, herunder om begrensning av skatteplikten etter forrige punktum."

Det legges til grunn som anført av innsender, at bruksretten vi her vurderer, er å anse som et formuesobjekt.

Hva som skattemessig anses som realisasjon følger av skatteloven § 9-2. Første ledd angir eksempler på hva som omfattes, annet ledd angir hva som skal likestilles med realisasjon, mens tredje ledd har en eksemplifisering av hva som ikke er å anse som realisasjon. I første ledd fremgår bl.a.:

"(1) Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder blant annet:

- a. salg og gavesalg
- b. tvangsavståelse ved blant annet ekspropriasjon, odelsløsning og tvangssalg
- c. makeskifte og bytte
- d. innfrielse eller bortfall av fordring
- e. endelig avkall på rettighetf. ...."

Det fremgår i forarbeidene ved innføring av realisasjonsbegrepet, Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 303, pkt. 29.2.3 "Nærmere om innholdet av realisasjonsbegrepet" bl.a. at realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører, og at opphør av eierposisjonen vanligvis skjer ved avhendelse. Den fortolkning av avhendelsesbegrepet som har vært foretatt i praksis vil derfor fortsatt gjelde.

I Skattelovkommentaren 2003/04 (Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke) side 636, kommentar til § 9-2 første ledd litra e, fremgår at endelig avkall på rettigheter vil være realisasjon. Som eksempel vises til innløsning av servitutt, innløsning eller avkall på bruk av løsningsrett.

Zimmers Lærebok i Skatterett, 7. utg., kapittel 8.7, omhandler bl.a. oppgivelse av eierposisjoner og det fremgår på side 265:

"De samme prinsipper må gjelde dersom skattyteren ikke hadde eiendomsrett til objektet, men en bruksrett eller annen rettighet. Realisasjon vil her kunne finne sted i flere former: Bruksretten kan overdras mot vederlag (det vil typisk kunne skje i forbindelse med overdragelse av den herskende eiendom). Dette er utvilsomt realisasjon. Eller bruksretten kan oppgis (mot vederlag, typisk fra eieren av den tjenende eiendom). Dette skal anses som realisasjon, jf. 1. ledd e."

Innsender viser til at det i teori samt i lignings- og rettspraksis er lagt til grunn at dersom skattyter egentlig beholder samme gjenstand eller rettighet bare i noe endret form, vil det ikke innebære noen realisasjon selv om en relevant begivenhet i og for seg foreligger. Det vises til Zimmer, se samme henvisning som angitt over, hvor det fremgår:

"I visse tilfeller er det nærliggende å se det slik at skattyter egentlig har beholdt samme gjenstand, bare i litt endret form. Et eksempel er aksjer som endrer status fra A- til B-aksjer eller omvendt (se asl. § 4-1). Dette vil normalt ikke bli ansett som realisasjon av aksjen."

#### **4 Fremlagt Bruksrettsavtale og utkast til Leieavtale**

Vi skal først se nærmere på noen sider ved den gjeldende Bruksrettsavtalen og utkastet til Leieavtale, som er av særlig betydning for det spørsmålet vi skal vurdere.

##### **4.1 Eksisterende Bruksrettsavtale**

Det fremgår av Bruksrettsavtalen at det er Stiftelsen som er avtalepart, og avtalen gjelder "bruksrett til husrom til fritidsbruk". Det følger videre at avtaleobjektet er en spesifikt angitt leilighet i leilighetskomplekset og at den stilles til rådighet umøblert.

Det fremgår videre av avtalen at eier har ansvaret for å bekoste og gjennomføre nødvendig utvendig vedlikehold, mens plikten til å foreta og bekoste nødvendig innvendig vedlikehold påligger bruksrettshaveren.

Bruksrettsavtalen inneholder også et punkt om at Stiftelsen på nærmere bestemte vilkår har en viss rett til å disponere boenheten til utleie. Bruksrettshaver har i så fall krav på varsel minst 3 uker forut for Stiftelsens disponering. Hvis Stiftelsen disponerer leiligheten, er den forpliktet til å sørge for at leiligheten etter endt utleieperiode er i den stand den var da Stiftelsen tok den i bruk til utleie. Stiftelsen skal for øvrig ved slik utleie hensynta bruksrettshavers behov i rimelig utstrekning, og disponeringen skal skje slik at bruksrettshaver påføres minst mulig ulempe. Det skal tas spesielt hensyn til bruksrettshavers bruk under arrangement ved Bakke.

##### **4.2 Utkastet til Leieavtale**

I utkastet til Leieavtale er det Hotell AS som er avtalepart, og avtalen gjelder leie av suite i hotell på Bakke. Det følger videre om leieobjektet, at leietakeren mot betaling av vederlag som angitt, får rett til å benytte en tilsvarende suite med to soverom (ca. 37 m<sup>2</sup>) på de vilkår som fremgår av Leieavtalen.

Leietakerens rett gjelder for nærmere angitt tid, og slik at Hotell AS til enhver tid anviser hvilken av den aktuelle type suite, som kan benyttes.

Det følger videre at leietakerens rett til suite og antall døgn under nærmere angitte arrangementer, reguleres av et til enhver tid gjeldende poengsystem.

Suitene stilles til rådighet møblert i henhold til den til enhver tid gjeldende standard som fastsettes av Hotell AS.

Retten til leie av suite er begrenset til maksimum 80 døgn per kalenderår. I tillegg er leieretten regulert ytterligere gjennom et poengreglement som kan komme til anvendelse ved leietakernes kolliderende ønsker om bruk. Leieretten kan også være avhengig av at det er ledig kapasitet ved hotellet.

Det er Hotell AS som har ansvar for gjennomføring av nødvendig innvendig og utvendig vedlikehold.

## **5 Den konkrete vurderingen**

Gjennomgangen av de aktuelle avtalene i pkt. 4 over, viser at Bruksrettsavtalen har Stiftelsen som kontraktspart, mens utkastet til Leieavtale har Stiftelsens datterselskap Hotell AS, som kontraktspart. Avtaleobjektet er også forskjellig. Bruksrettsavtalen gjelder en fysisk bestemt leilighet i et leilighetskompleks, mens utkastet til Leieavtale gjelder leie av suite i hotell. Leieobjektet er ikke fysisk bestemt, men er kun angitt som rett til leie av en bestemt type suite. Det er Hotell AS som til enhver tid gir anvisning på hvilken suite innenfor angitt type, som leietaker får disponere.

Etter Bruksrettsavtalen har brukeren i utgangspunktet bruksrett til leiligheten til enhver tid på årsbasis, og det er bruksrettshaveren som forestår møblering og har ansvar for nødvendig innvendig vedlikehold. Stiftelsen har likevel en viss rett til å disponere boenheten til utleie. Bruksrettshaver har i så fall krav på varsel minst 3 uker på forhånd.

Etter Leieavtalen er utgangspunktet det motsatte. Leietaker har ikke rett til noen fysisk bestemt suite, men er avhengig av hva han får anvist av Hotell AS. Leieretten er begrenset til maksimum 80 døgn per kalenderår og begrenses ytterligere i konkurranse med andre leierettighetshavere, av et til enhver tid gjeldende poengsystem. Suiten som tildeles for det enkelte opphold vil være møblert, og det er Hotell AS som har ansvaret for gjennomføring av nødvendig innvendig vedlikehold.

Etter Skattedirektoratets syn fremstår Bruksrettsavtalen som bruksrett til en fritidsbolig som står til bruksrettshaverens disposisjon. Bruksretten er i utgangspunktet ubegrenset, og rettighetshaveren som selv forestår møblering og innvendig vedlikehold, har mulighet for å sette sitt preg på boenheten. Bruksrettshaveren har nøkkel og kan med de begrensinger som følger av Eiers rett til å disponere boenheten til utleie, benytte boenheten når og så mye han vil.

Utkastet til Leieavtale har en helt annen karakter med sin tidsbegrensede bruk til en ikke bestemt suite. Rettighetshaveren er ikke sikret å få tildelt suite etter eget ønske. Han kan ikke uten videre

reise til Bakke og regne med å kunne benytte en bestemt suite, men er avhengig av å kontakte Hotell AS for å få anvist suite. Den suite som stilles til hans disposisjon kan han ikke selv møblere og sette sitt preg på. På grunn av begrensning i antall leiedøgn og konkurranse med andre leietakere etter innført poengsystem, er det heller ikke sikkert at han får plass.

Selv om formålet og det sentrale innholdet i begge avtalene er å gi rettighetshaveren overnattingsmulighet i tilknytning til arrangement på Bakke, er det mellom Bruksrettsavtalen og Leieavtalen snakk om noe mer enn mindre justeringer i bestående rettighetsforhold. Etter Skattedirektoratets oppfatning er det her slik kvalitativ endring av avtaleforholdet, herunder ny kontraktspart, at Bruksrettsavtalen må anses opphørt, og ikke videreført ved Leieavtalen.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at avkallet på bruksretten samtidig med inngåelse av leieavtale med Hotell AS, anses som realisasjon av bruksretten, jf. skatteloven § 9-2 første ledd.

### **Konklusjon**

Peder Ås' bruksrett til en bestemt leilighet i leilighetskomplekset, vil ved avkall på bruksretten og samtidig inngåelse av ny avtale om leie av suite i hotell, anses realisert, jf. skatteloven § 9-2 første ledd litra e.

## **SkN 15-086 Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Luxembourg**

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-38 femte ledd, jf. § 10-13.

**Bindende forhåndsuttalelse** 4/15, publisert 23. juni 2015, avgitt 16. april 2015.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om et holdingselskap som skulle investere i en aksjepost i et norsk aksjeselskap, kunne anses for å være reelt etablert i Luxembourg etter skatteloven § 2-38 (5), slik at det norske aksjeselskapet kunne unnlate å trekke kildeskatt ved utdelinger til denne eieren etter skatteloven § 10-13.

Skattedirektoratet konkluderte med at holdingselskapet ikke kunne anses for å være reelt etablert, og at det norske aksjeselskapet måtte trekke kildeskatt ved utdelinger til denne eieren..

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

#### **Innledning**

Det skal etableres et joint venture der Norge AS vil være målselskapet. Norge SE skal eie 50 % av målselskapet, og utenlandske investorer har sammen forpliktet seg til (forutsatt at visse vilkår oppfylles) å eie 50 % av målselskapet gjennom å tegne seg for aksjer i dette. Investeringen fra de

utenlandske investorene vil bli gjort gjennom et holdingselskap som er hjemmehørende i Luxembourg (heretter Lux Holding).

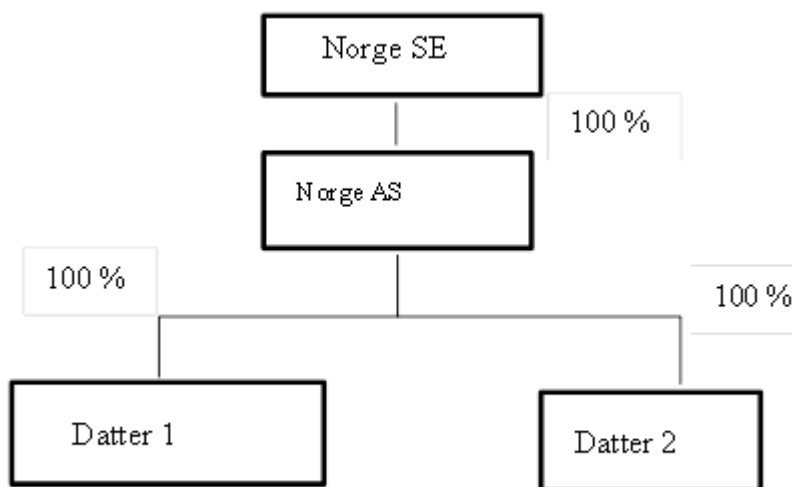
Strukturen reiser problemstillinger i tilknytning til fritaksmetoden, jfr. sktl. § 2-38 (3) a, jfr. (5). Selskapet anmoder om en bindende forhåndsuttalelse som besvarer hvorvidt holdingselskapet vil bli ansett som reelt etablert i Luxembourg i relasjon til fritaksmetoden.

### Bakgrunn

Som del av en invitasjon til en tredjeparts investor, ønsket Norge SE å sette opp en holdingstruktur.

Det ble etablert en holdingstruktur der Norge AS ble stiftet med det formål å operere som et holdingselskap og potensielt også fungere som et joint venture for Norge SE og en tredjeparts investor.

Gruppen er nå strukturert som vist nedenfor:

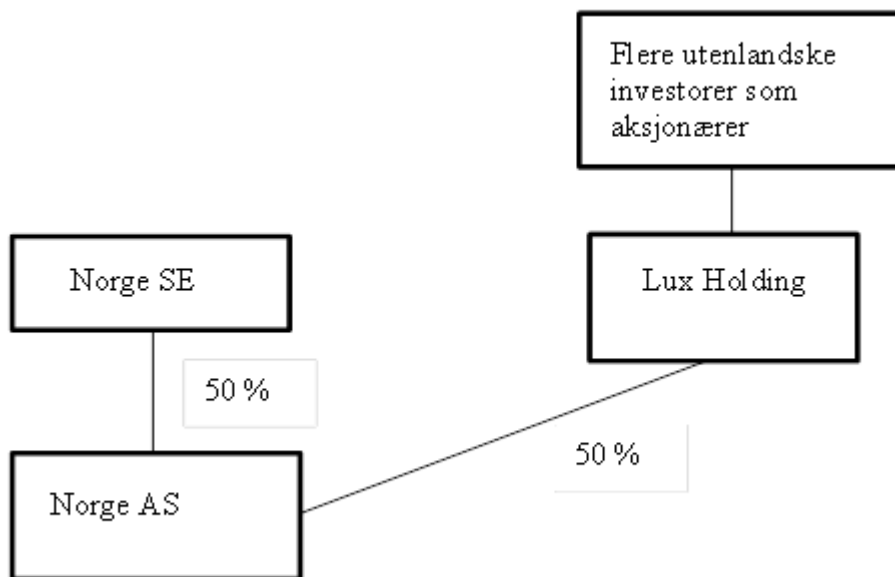


Norge AS eier ingen eiendeler utover 100 aksjer i Datter 1 AS (100%) og 100 aksjer i Datter 2 AS (100%). Norge AS har ingen gjeld.

### Joint Venture

Som beskrevet i innledningen vil Norge SE inngå i et joint venture med en utenlandskinvestor; heretter kalt Lux Holding. Som nevnt overfor utgjør Norge AS målselskapet, og Norge SE og Lux Holding skal hver eie 50 % av målselskapet (de utenlandske investorene holder sin andel gjennom Lux Holding).

Strukturen kan illustreres på følgende måte:



*Holdingselskapet er reelt etablert i Luxembourg*

Norge AS anfører at Lux Holding må anses som reelt etablert og utøver reell økonomisk virksomhet i Luxembourg for norske skatteformål. I det følgende vil innholdet i vilkåret "reelt etablert" slik dette følger av den norske skattelovgivningen, presenteres kort. Deretter adresseres de faktiske forhold i den foreliggende sak.

*Nærmere innhold av kravet til "reelt etablert"*

**Innledning**

Spørsmålet som adresseres i denne anmodningen gjelder spørsmålet om hvorvidt et holdingselskap vil være ansett som reelt etablert i Luxembourg. Luxembourg er en EØS-stat. Dersom selskapet anses reelt etablert i Luxembourg, vil holdingselskapet forutsatt at de øvrige vilkår er oppfylt, være omfattet av den norske fritaksmetoden, jfr. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a og femte ledd, jf. § 10-64 bokstav b.

Kravet til reelt etablert ble inntatt i sktl. § 10-64 bokstav b som følge av EU-domstolens avgjørelse i sak C-196/04 Cadbury Schweppes. I det følgende vil det nærmere innhold i dette vilkåret presenteres både generelt, men også konkret, i forhold til holdingselskaper.

**EU/EØS**

I saken C-196/04 Cadbury Schweppes uttalte EU-domstolen at hensynet til å forhindre etrent kunstig arrangement inneholder både et objektivt og subjektivt krav:

(64) In order to find that there is such an arrangement there must be, in addition to a subjective element consisting in the intention to obtain a tax advantage, objective circumstances showing that, despite formal observance of the conditions laid down by Community law, the objective pursued by freedom of establishment, as set out in paragraphs 54 and 55 of this judgment, has not

been achieved (see, to that effect, Case C-110/99 Emsland-Stärke [2000] ECR I-11569, paragraphs 52 and 53, and Case C-255/02 Halifax and Others [2006] ECR I-0000, paragraphs 74 and 75).

Den siterte uttalelsen viser at det subjektive elementet er definert som "the intention to obtain a tax advantage". For det nærmere innholdet i dette vilkåret viser domstolen til C- 110/99 Emsland-Stärke and C-255/02 Halifax.

I Emsland-Stärke, uttaler EU-domstolen følgende:

"(53) It requires, second, a subjective element consisting in the intention to obtain an advantage from the Community rules by creating artificially the conditions laid down for obtaining it. The existence of that subjective element can be established, inter alia, by evidence of collusion between the Community exporter receiving the refunds and the importer of the goods in the non-member country."

Det samme fremgår av Halifax:

"(75) Second, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage. As the Advocate General observed in point 89 of his Opinion, the prohibition of abuse is not relevant where the economic activity carried out may have some explanation other than the mere attainment of tax advantages."

Det fremgår av disse avgjørelsene at for at misbruksbestemmelsen skal komme til anvendelse må det subjektive formålet være å spare skatt gjennom etableringen av et kunstig arrangement, og at vurderingen av hvorvidt et slikt formål foreligger må bestemmes ut fra objektive kjensgjerninger.

Det har vært et spørsmål om hvor strengt dette substanskravet egentlig skal fortolkes. ESA har i relasjon til de norske NOKUS-reglene understreket i brev av 29. april 2014 til norske skattemyndigheter at eksisterende skattemotiver ikke kan være avgjørende dersom etableringen av enheten faktisk reflekterer den økonomiske realiteten:

"The Authority notes that it follows from Cadbury Schweppes that CFC rules are applicable only to "wholly artificial arrangements" and the application of such rules must be excluded where, despite the existence of tax motives, the incorporation of a CFC reflects economic reality."

### **Norsk rett**

Spørsmålet om hvorvidt et selskap er reelt etablert er særlig vanskelig å vurdere for selskaper som har lite eller ingen faktisk tilstedeværelse i etableringsstaten. I tillegg til aksjefond gjelder dette typisk for holdingselskaper. Holdingselskaper har ofte ikke ansatte eller kontorfasiliteter, og inntekten i slike selskaper stammer som regel fra utbytte som anses som passiv inntekt.

Forarbeidene har tolket reelt etablert på følgende måte, jf. Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14.4.2:

"Det vil si at det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante

momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet."

Forarbeidene uttaler også at virksomheten vil kunne oppfylle kravet til reelt etablert selv om inntektene som genereres hovedsakelig er av passiv karakter, jf. Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14.4.1. Således fremgår det av forarbeidene at kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet også vil kunne oppfylles med relativt beskjedent aktivitetsnivå:

"Slik departementet ser det, kan en utenlandsetablering være reell og drive reell økonomisk aktivitet, selv om selskapets inntekter hovedsakelig er av passiv karakter. For eksempel vil holdingselskaper hjemmehørende i EØS som driver finansaktiviteter innen et konsern eller forvalter immaterielle eiendeler mv. normalt anses for å ha inntekter som er «hovedsakelig av passiv karakter». Det samme gjelder selskap hvor virksomheten består i å leie ut driftsmidler eller lignende, uten at det forutsetter aktivitet av noen særlig betydning (utleievirksomheten har et begrenset omfang). Et eksempel kan være utleie av skip eller oljerigger uten mannskap (bareboat-utleie)."

I etterkant av EU-domstolens avgjørelse av 18. juni 2009, sak C-303/07 Aberdeen, og en henvendelse fra ESA, kom Finansdepartementet i brev av 29. september 2009 med en uttalelse vedrørende hva som nærmere ligger i kravet til reelt etablert. Departementet viste til den helhetsvurdering som var beskrevet i forarbeidene, og uttalte at de enkelte momentenes relevans og vekt vil kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes. Departementet trakk frem aksjefond som eksempel, og uttalte at egne ansatte, lokaler mv ikke nødvendigvis er avgjørende:

"Aksjefond kjennetegnes således ofte ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv., og at det er egne selskaper som står for forvaltningen. Etter departementets syn kan de nevnte momentene derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses ordinært både i vedkommende stat og i Norge."

Det siterte viser at den generelle fortolkningen av kravet til "reelt etablert" som er uttalt i forarbeidene ikke kan anvendes direkte for holdingselskaper. Uttalelsen viser videre at det utenlandske holdingselskapet antagelig vil anses reelt etablert dersom det er organisert og driftet i samsvar med det som må anses ordinært både i det aktuelle land og i Norge.

Dette fremgår også av ESAs brev av 13. januar 2011:

"According to the re-evaluated interpretation of the issues raised in the complaint, the Norwegian Government has made it clear that the criteria as regards employees and premises will in most cases not be relevant when assessing whether an investment fund is genuinely established in an

EEA State. Thus, a non-resident investment fund may well be regarded as genuinely established although it does not have employees or premises."

I Finansdepartementets svar til ESA datert 15. august 2014, understrekes dette igjen:

"As regards investment funds the Ministry noted in the same letter [29.9.09] that [T]he criteria as regards employees and premises will in most cases not be relevant when assessing whether an investment fund is genuinely established etc. in an EEA state. Thus, a non-resident investment fund may well be regarded as genuinely established etc. although it does not have employees and own premises."

Finansdepartementet fremhevet også at alle typer forretningsvirksomhet er relevant for vurderingen om en enhet er reelt etablert:

"The Authority further enquires whether the concept of trade and industry (translated by ESA to mean "næringsliv"), as set out in the preparatory works, would also cover activity that solely deal with business investment. We cannot see that the Norwegian formulation "næringsliv" can be understood in a way that excludes business investment. The following extract from the preparatory work, cf. Ot. prp. nr. 1 (2007-2008), appears to confirm this view (no official translation):

As the Ministry sees it, a foreign establishment can be genuine and carry out real economic activity even if the company's income is mainly of a passive nature.

A reasonable standpoint may be that the word "næringsliv" encompasses more than "the concept of trade and industry" understood in a narrow sense. A more precise translation of the word "næringsliv" appears to be the broader concept of business. Therefore no business activity is per definition outside the scope of the rule."

Det vises også til at ESA i brev til Norge datert 29. april 2014 understreker at skattyter må gis reell anledning til å bevise at det foreligger forretningsmessige begrunnelser for den aktuelle etableringen:

"However, in order to ensure that genuine establishments and transactions are not unduly sanctioned it is essential that where the existence of a purely artificial arrangement is presumed, the taxpayer is given the opportunity, without being subject to undue administrative constraints, to produce evidence of any commercial justification that may be for the establishment of the CFC."

### **Holdingselskapet i Luxembourg er reelt etablert**

#### **Innledning**

I dette tilfellet er det anført at holdingselskapet er reelt etablert i Luxembourg.

Norge AS anfører at etableringen ikke er hovedsaklig skattemotivert, men heller i hovedsak er begrunnet i kommersielle og forretningsmessige forhold. I tillegg er det i dette tilfellet flere

objektive fakta som understøtter de subjektive formålene. De objektive fakta som eksisterer i foreliggende sak, vil være tilstrekkelig tatt i betraktning at vurderingen gjelder holdingselskaper.

**Det foreligger kommersielle og forretningsmessige hensyn bak etableringen i Luxembourg**

Sterke kommersielle og forretningsmessige hensyn er bestemmende for at investorene velger å gjøre sin investering i målselskapet Norge AS gjennom et holdingselskap. Dette omfatter også lokaliseringen av dette holdingselskapet i Luxembourg.

Valget av Luxembourg som etableringsstat skyldes delvis at de utenlandske investorene foretrekker å investere i en jurisdiksjon som er kjent for dem, herunder et kjent rettssystem med stabile rammevilkår, som for dem innebærer forutberegnelighet. Det er ikke uvanlig at utenlandske investorer investerer i Luxembourg da det er en jurisdiksjon som gjennom en årrekke har vært og er særlig tilpasset internasjonale investorer. I Luxembourg finnes det også i større grad relevant tilgang på kompetanse og ressurser relevant for denne type asset management. På denne bakgrunn er Luxembourg en attraktiv stat å etablere seg i fra et kommersielt perspektiv, da valget av Luxembourg som jurisdiksjon vil bidra til å lette arbeidet med å tiltrekke seg internasjonale investorer. Gitt disse rammevilkårene, er det også praktisk sett enklere å etablere seg i Luxembourg ift. i f. eks. Norge.

Å forfølge alternativet om å investere i Norge AS direkte ville involvere tid og ressurser for å oppnå tilstrekkelig kunnskap om norske rammevilkår, forutsigbarhet og det norske rettssystemet, noe som mange investorer normalt ikke ønsker å involvere seg i. I tillegg har Rådgiverselskapet, og fond forvaltet av dem, allerede flere etableringer gjennom selskaper i Luxembourg, og Rådgiverselskapet er således allerede kjent både med rammevilkår og rettssystemet i denne staten og øvrige relevante forhold. Således innehar Rådgiverselskapet allerede kunnskap om de forskjellige kravene både fra et selskapsrettslig perspektiv såvel som fra et skatterettslig perspektiv. Luxembourg har derfor vært et naturlig valg for også denne investeringen.

Det er også en sterk kommersiell begrunnelse for å velge et holdingselskap i det faktum at fondene som er forvaltet av Rådgiverselskapet ikke skal gjøre investeringen i Norge AS direkte og på egenhånd. Fond forvaltet av Rådgiverselskapet vil riktignok stå for størsteparten av investeringen, men en tredje investor vil også investere et betydelig beløp mot at investoren får eierandeler i holdingselskapet i Luxembourg. Fond forvaltet av Rådgiverselskapet har også avtalt at denne investoren skal motta vederlag i form av ytterligere eierandeler for bistand med gjennomføring av joint venture med Norge SE og for å bistå med øvrig konsulentvirksomhet i tilknytning til dette joint venture. Denne investoren vil derfor eie en nærmere bestemt prosentandel av holdingselskapet i Luxembourg, mens resten eies av relevante fond forvaltet av Rådgiverselskapet. Begge parter er enige om at å investere gjennom et holdingselskap i Luxembourg, var den mest optimale måten å regulere denne enigheten på.

**Objektive fakta støtter de kommersielle og forretningsmessige begrunnelsene for etableringen**

Rådgiverselskapet og fond forvaltet av dem har allerede etablert en strukturbestående av flere andre investerings- og forvaltningsselskaper i tillegg til et tjenesteselskap i Luxembourg. Det var derfor også av denne grunn et naturlig og hensiktsmessig valg for dem å etablere også det nye holdingselskapet for det norske joint venture i Luxembourg.

På nåværende tidspunkt eier fond forvaltet av Rådgiverselskapet (direkte eller indirekte) 18 selskaper i Luxembourg. Dette er selskaper som i stor grad er tilsvarende det selskap som nå skal knyttes opp mot investeringen i Norge AS. I tillegg har Rådgiverselskapet som nevnt etablert et selskap i Luxembourg kalt Serviceselskapet ("Service"), som tilbyr ulike tjenester til de 18 andre selskapene. For skatterettslige formål i Norge må dette selskapets aktivitet forholdsmessig tilordnes holdingselskapet. Det vises her til Lignings-ABC 2014, avsnittet om Virksomhet pkt. 3.3.2, der det fremgår at "[a]ktiviteten behøver ikke å være utøvet av skattyter personlig." I det følgende beskrives derfor tjenestene Service tilbyr.

Service tilbyr en rekke forskjellige administrative tjenester, i tillegg til regnskapstjenester og tjenester relatert til skatt. Det vises til tjenesteavtalen, for mer informasjon og spesifisering av den totale tjenestekatalogen. Service mottar kvartalsvis betaling for sine tjenester, og mottar også oppgjør for alle kostnader og utgifter som er påløpt som del av tjenesteytingen.

Service har for tiden en ansatt som er ansvarlig for å yte de nevnte tjenestene. I tillegg er tjenestene tilknyttet utarbeidelse av årsregnskapet for Service samt de 18 andre selskapene outsourcet til et annet selskap, X SA, som er en ekstern tjenestetilbyder. Dette selskapet bistår også med utarbeidelse og innlevering av selvangivelser, innbetaling av trygdeavgifter og moms for både Service og de andre selskapene som er direkte eller indirekte eiet av fond forvaltet av Rådgiverselskapet.

De nevnte 18 selskapene eiet av fond forvaltet av Rådgiverselskapet, har også inngått en leieavtale med X SA vedrørende leie av kontorfasiliteter i Luxembourg. På nåværende tidspunkt leier disse selskapene kontorfasiliteter fra X SA, og deler også lokale med disse. Det er imidlertid planlagt at de 18 selskapene skal flytte inn i nye lokaler som de disponerer alene.

Styret for disse selskapene består for tiden av to lokale medlemmer og et medlem fra Rådgiverselskapet. Signaturrett tilligger en av de to lokale medlemmene sammen med medlemmet fra Rådgiverselskapet. Styret møtes jevnlig i Luxembourg, og minimum tre til fire ganger i året avhengig av omfanget på aktivitetene i selskapene. Styremøtene omhandler typisk aktuelle transaksjoner og andre relevante saker som angår selskapene. Alle beslutninger på styrenivå skjer på disse møtene i Luxembourg. Styrebeslutninger dokumenteres i styreprotokollen. Styret i det nye holdingselskapet vil være satt sammen på samme måte og forventes å ha de samme aktiviteter.

### **Etter en helhetsvurdering er selskapet reelt etablert**

Formålet med å ha et krav om at et selskap må være "reelt etablert" er å unngå at inntekt strømmer gjennom selskaper som ikke har noen realitet i den aktuelle stat, med det formål å unngå skatt, jf. Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14.4.2. I dette tilfellet har etableringen i Luxembourg et klart kommersielt og forretningsmessig formål som tydeliggjør at dette ikke er et fiktivt arrangement. Det må legges betydelig vekt på de kommersielle begrunnelser for arrangementet, og på det faktum at selskapet blir en del av en allerede eksisterende organisasjon. På denne bakgrunn er Luxembourg et naturlig og praktisk sted å etablere seg.

De ulike forhold nevnt i pkt. 3.3.2. and 3.3.3 er egnet til å understøtte de aktuelle kommersielle og forretningsmessige forhold. Følgelig må selskapet anses for å være reelt etablert i Luxembourg.

*Betydning for Norge AS*

Spørsmålet som ønskes besvart i denne anmodningen har betydning for Norge AS da dette direkte relaterer seg til investeringer som gjøres i dette selskapet. Rådgiverselskapet er en attraktiv investor for Norge AS, og Rådgiverselskapet opererer med den beskrevne struktur for andre investeringer. Hvis holdingselskapet ikke anses som reelt etablert i Luxembourg for norske skatteformål, innebærer dette en diskriminerende behandling som gjør Norge AS uattraktiv for internasjonale investeringer.

Skattedirektoratet ba om følgende tilleggsopplysninger i brev, som innsender besvarte i brev:

*Styremedlemmene i Lux Holding*

Det er tre styremedlemmer i Lux Holding bosatt i henholdsvis Storbritannia og Luxembourg

*Oversikt over investorene i Lux Holding samt hvor de er skattemessig hjemmehørende*

Investorer i Lux Holding er dels fra innenfor og dels fra utenfor EØS-området. Liste er vedlagt.

*Vederlag for konsulentbistand*

Konsulent LLC og Rådgiverselskapet har inngått en konsulentavtale der Konsulent LLC har forpliktet seg til å yte ulike konsulenttjenester til Rådgiverselskapet.

Avtalens pkt. 3.4 definerer nærmere hvilke tjenester Konsulent LLC skal yte:

"3.4 Konsulent LLC shall during the period of this Agreement:

(a) provide to Rådgiverselskapet the following services:

(i) in a form to be agreed by the parties from time to time, the provision of all such information received with respect to Norge AS and its Subsidiary Undertakings and the sector in which they operate; and

(ii) strategic, investment and commercial advice to assist Rådgiverselskapet and its appointed board members to each of Lux Holding and Norge AS to properly and effectively manage its investment in Norge;

(b) not do anything that would result in Konsulent LLC breaching its obligations under the Lux Holding Shareholders Agreement or this Agreement or Lux Holding breaching its obligations under the Norge AS Shareholders Agreement;

(c) exercise such powers as may from time to time be vested in or given to Konsulent LLC or its Affiliates by Rådgiverselskapet, perform such duties in relation to Rådgiverselskapets direct holding in Lux Holding and indirect holding in Norge AS as Rådgiverselskapet may reasonably request Konsulent LLC to perform and use its best endeavours to improve and extend the business of each of Lux Holding and Norge;

(d) make appropriately qualified employees or members of Konsulent LLC's Group, and the Key Persons, available, at reasonable times and upon reasonable notice, to Rådgiverselskapet for the

purpose of consultation and advice, attend such meetings with representatives of Rådgiverselskapet and third parties as Rådgiverselskapet may reasonably specify;and

(e) where an executive director has been nominated by Konsulent LLC to the board of Norge AS, unless prevented by ill health or circumstances beyond his control,insure such person devotes not less than 50% of his Working Time (after taking into account annual leave and other statutory entitlements) in aggregate in eachyear, and otherwise, the Key Person shall devote as much time as appropriate(which is considered to be approximately 25% of his Working Time) to perform the duties of Konsulent LLC under this Agreement and under any other agreements to beagreed between the parties.

Det fremgår av det siterte overfor at konsulentarbeidet kan utføres av "appropriatelyqualified employees or members of Konsulent LLCs Group, and the Key Persons, available,at reasonable times and upon reasonable notice."

Videre er det også slik at en av eierne av Konsulent LLC, skal tjene som styremedlem i styret for Norge AS.

Konsulent LLC eier 3,5 % av Lux Holding, hvorav 2,5 % er vederlag for det ovennevnte konsulentarbeidet, se avtalens punkt 5.

### **Kildeskattesats for investorene og beskatning av Lux Holding**

Dersom Lux Holding ikke anses reelt etablert vil utdelinger fra Norge AS være gjenstand for en kildeskatt i Norge. I utgangspunktet er denne satsen 25 %, jf. sktl. § 10-13 første ledd. Denne satsen vil imidlertid reduseres i skatteavtalen mellom Norge og Luxembourg til 5 %, da Lux Holding vil eie mer enn 25 % av det utdelende selskap, jf. skatteavtalens art. 10 nr. 2 a.

Vi antar at vurderingen av hvorvidt selskapet etter norsk rett anses reelt etablert i Norge,ikke har betydning for kildeskattesatsen etter denne skatteavtalen.

Vi forstår videre at inntekt eller gevinst som stammer fra Lux Holdings eierandel i NorgeAS i utgangspunktet er gjenstand for en generell selskapsskatt på 22,47 %), i tilleggtil en kommunal selskapsskatt på 6,75 % i Luxembourg. Det gjelder imidlertid et unntakfra dette dersom visse vilkår er oppfylt. Disse vilkårene er i hovedsak basert på EUsmor/datter direktiv, som ikke bare gjelder utbytte, men også kapitalgevinst. Direktivet erogså utvidet til å gjelde EØS-land.

Når det gjelder utbytte utbetalt fra Lux Holding til aksjonærene forstår vi at dette iutgangspunktet er gjenstand for 15 % kildeskatt i Luxembourg. Imidlertid kommer etunntak til anvendelse dersom visse vilkår er oppfylt, eller satsen reduseres under deulike skatteavtalene.

### **Avklaring**

Spørsmål 5 lyder: "øverst på s. 7 skriver dere: "I tillegg har Rådgiverselskapet, hovedinvestoren iNorge AS, ..." Det er på side 1 opplyst at Norge SE eier 100 % av Norge AS. Vi ber om en forklaring på dette."

Det som er skrevet på s. 1 relaterer seg til den opprinnelige selskapsstrukturen førholdingstrukturen ble opprettet. På s. 7 er det en skrivefeil, setningen skal lyde: "I tillegg har

Rådgiverselskapet og fond forvaltet av dem allerede flere etableringer gjennom selskaper i Luxembourg (...)."

**Hvor serviceyter er bosatt**

Den ansatte i Service er bosatt i Luxembourg og arbeider også i Luxembourg.

**Hvilke roller og funksjoner skal Rådgiverselskapet ha**

Rådgiverselskapet skal fungere som forvalter av de ulike fondene som er aksjonærer i LuxHolding. To ansatte i Rådgiverselskapet vil også utpekes av Lux Holding til å sitte i styret i Norge AS.

Skattedirektoratet har lagt til grunn at det vil være tre investorer i Lux Holding; Rådgiverselskapet, fond forvaltet av dem og en tredje investor. Som vist i oversikten ivedlegg 4 er dette ikke korrekt. Rådgiverselskapet er ikke en investor som sådan.

**Kontorfasiliteter**

X SA fungerer kun som utleier av lokalene, og bruker ikke lokalene som sådan. Kontorlokalene er således utelukkende benyttet av Service for å yte tjenester til de 18 andre selskapene.

I brev opplyser innsender at 67,81 % av investorene er omfattet av fritaksmetoden og har ikke skattemotiv for etablering av holdingselskapet, mens 26,20 % av investorene blir ilagt 25 % kildeskatt ved investering direkte i Norge AS, og 5,99 % av investorene vil bli ilagt 15 % kildeskatt ved direkteinvestering.

**Skattedirektoratets vurderinger**

Problemstilling og avgrensningSkattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om Lux Holding skal anses for å være reelt etablert i Luxembourg, jf. skatteloven § 2-38 (5), og om Norge AS skal trekke kildeskatt av eventuelle utdelinger til denne eieren, jf. skatteloven § 10-13.

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

Vi legger til grunn uten nærmere vurdering at Luxembourg er å anse som et lavskatteland i denne saken. Vi forstår det også slik at Lux Holding vil anses som skattemessig hjemmehørende i dette landet. Skattedirektoratet tar ikke stilling til om øvrige krav i skatteloven § 2-38 er oppfylt.

Det fremgår av forskrift om bindende forhåndsuttalelser av 14. juni 2005 nr 550 § 5 fjerde ledd at man i en bindende forhåndsuttalelse ikke kan ta stilling til skatteavtalespørsmål. Direktoratet kan derfor ikke vurdere størrelsen på den skattebesparelse som oppnås ved å etablere Lux Holding. Innsenders opplysninger om skattebesparelsen legges derfor til grunn uten nærmere vurdering.

Innsender er gjort oppmerksom på at direktoratet ikke tar ansvar for den informasjon som fremkommer av vedleggene. Det er innsenders ansvar å presentere det som er relevant fra underliggende dokumentasjon.

### *Rettskilder*

Skatteloven § 10-13 (1) lyder:

(1) Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak, jf. kapittel 15. Skatteberegningen skjer ved det skattekontoret departementet bestemmer. Selskapet er ansvarlig for den skatten som etter denne paragraf faller på aksjonærene. Foregående punktum gjelder ikke skatt på utbyttekompensasjon som nevnt i § 10-11 tredje ledd. Ansvar for slik skatt påhviler innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. § 9-11, svarer slik kompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet. Reglene i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond.

En viktig begrensning for kildeskatten er at utbytte til selskapsaksjonær som er etablert og driver reell økonomisk virksomhet i et EØS-land, faller inn under fritaksmetoden, og derfor ikke kan ilegges kildeskatt, jf. sktl. §§ 2-38 femte ledd. Bestemmelsen lyder:

(5) Første ledd fritar for skatteplikt etter § 10-13 bare dersom skattyter er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b.

Bakgrunnen for innføring av reelt etablert-kravet i NOKUS-reglene og fritaksmetoden var Cadbury Schweppes-dommen, sak C-196/04. Dommen la til grunn at CFC-regler bare er berettiget når de har til formål å omfatte rent kunstige arrangementer med formål å unngå den normalt betalbare nasjonale skatt («wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable»). Skatteloven § 2-38 femte ledd tar sikte på å etablere den samme terskel for anvendelsen av fritaksmetoden som dommen legger til grunn, gjennom vilkåret om at selskapet må være reelt etablert i en EØS-stat.

Formålet med regelendringene fremkommer bl.a. av Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2.

”... Der fritaksmetodens anvendelse avhenger av hvorvidt et selskap mv. er hjemmehørende i EØS, tilsier formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelse at det bør stilles samme krav til reell etablering/virksomhet i EØS-staten som i NOKUS-tilfellene. Med et slikt krav vil man for eksempel motvirke at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten. En slik gjennomstrømning med skattefrihet som virkning ville være i strid med formålet bak fritaksmetoden om å unngå kjedebeskatning og ville også kunne medføre utilsiktet tap av skattegrunnlag til utlandet. Både hensynet til å hindre skatteunngåelse og hensynet til en balansert allokering av beskatningskompetansen tilsier følgelig at fritaksmetodens anvendelsesområde strammes inn i den grad en slik innstramming ikke er i konflikt med EØS-avtalens krav...”

### **Cadbury Schweppes-dommen (C-196/04)**

I Cadbury Schweppes fastslår retten i premiss (38) at det å opprette selskaper i Irland, med det formål å utnytte landets gunstige skatteregler, ikke i seg selv er nok til å konkludere med at det foreligger misbruk av etableringsfriheten. Retten sier videre, bl.a. i premiss 51, at hensynet til å unngå rent kunstige arrangementer som tar sikte på å omgå nasjonal lovgivning, kan begrunne begrensninger i etableringsretten.

Dette hensynet må imidlertid vurderes opp mot formålet med etableringsfriheten, som i denne sammenheng er å gi mulighet for stabil og vedvarende deltakelse i næringslivet i den annen stat, jf. premiss (52) og (53):

"52 Der skal ved vurderingen af den skattepligtige persons adfærd særligt tages hensyn til det formål, der forfølges med etableringsfriheden (jf. i denne retning Centros-dommen, præmis 25, og dommen i sagen X og Y, præmis 42).<sup>53</sup> Dette formål er at åbne mulighed for, at en statsborger i en medlemsstat kan foretage en sekundær etablering i en anden medlemsstat for at udøve sin virksomhed dér og således inden for Fællesskabet at begunstige det økonomiske og sociale samarbejde inden for området selvstændig erhvervsvirksomhed (jf. dom af 21.6.1974, sag 2/74, Reyners, Sml. s. 631, præmis 21). Etableringsfriheden har i denne henseende til formål at give en fællesskabsstatsborger mulighed for på stabil og vedvarende måde at kunne deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen og få fordel heraf (dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 25)."

I premiss 25 i sak C-55/94, Reihard Gebhard, som retten her viser til sies:

"Begrebet etablering i traktatens forstand er saaledes et meget vidt begreb, som for en faelleskabsstatsborger indebaerer, at han paa stabil og vedvarende maade kan deltage i det oekonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen og faa fordel heraf, hvorved der sker en begunstigelse af det oekonomiske og sociale samarbejde inden for omraadet selvstendig erhvervsvirksomhed (jf. dom af 21.6.1974, sag 2/74, Reyners, Sml. s. 631, praemis 21)."

Retten i Cadbury Schweppes presiserer videre:

"54 I betragtning af dette integrationsformål i værtsmedlemsstaten forudsætter begrebet etablering som omhandlet i traktatens bestemmelser vedrørende etableringsfriheden, at der rent faktisk udøves erhvervsmæssig virksomhed ved hjælp af en fast indretning i denne medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum (jf. dom af 25.7.1991, sag C-221/89, Factortame m.fl., Sml. I, s. 3905, præmis 20, og af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 21). Begrebet forudsætter derfor, at det pågældende selskab faktisk befinder sig i værtsmedlemsstaten og faktisk udøver erhvervsmæssig virksomhed i denne."

I premiss 20 i sak C-221/89, Factortame, som retten viser til sies:

"I denne forbindelse bemærkes, at begrebet etablering som omhandlet i Traktatens artikkel 52 ff. omfatter den faktiske udøvelse af en økonomisk aktivitet ved hjælp af en fast indretning i en anden medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum."

Videre sier retten i Cadbury Schweppes premiss (55) og (56):

"55 Heraf følger, at for at en restriktion for etableringsfriheden vil kunne være begrundet i hensynet til bekæmpelse af misbrug, skal det specifikke formål med en sådan restriktion være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område.

56 I lighed med de transaktioner, der er omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 49, og hvorved overførsler af underskud inden for en koncern tilrettelægges således, at de henføres til selskaber, der har hjemsted i de medlemsstater, der anvender de højeste skattesatser, og hvor skatteværdien af underskuddene derfor er størst, kan den type transaktioner, der er beskrevet i foregående præmis, gøre indgreb i medlemsstaternes ret til at udøve deres beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på deres område, og dermed bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 46)."

En begrænsning av etableringsfriheten er akseptabel hvis formålet er å hindre etablering av rent kunstige arrangementer som tar sikte på å unngå skatt på overskudd fra virksomhet som utføres på det nasjonale området, og som således er uten økonomisk realitet i etableringsstaten.

Øyvind Hovland skriver i sin artikkel i Skatterett nr. 4/2012 s. 281 bl.a. følgende om hensynet til å unngå rent kunstige arrangementer:

"Et sentralt poeng er uttrykket "the profits generated by activities carried out on national territory". I dette ligger et krav om at inntekten ("the profits"), som formelt tilordnes det utenlandske datterselskapet, i realiteten skriver seg fra aktiviteter som er utøvd i morselskapets hjemland ("on national territory"). Denne meningen fremgår klart når premiss 55 leses i sammenheng med premiss 56, hvor det uttales at "the type of conduct described in the preceding paragraph", er i strid med hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningsrett, dvs. for medlemslandene til å "exercise their tax jurisdiction in relation to the activities carried out in their territory". EU-domstolen viser i premiss 56 til premiss 46 i sak C-446/03 Mark & Spencer, hvor bl.a. hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningsrett også ble ansett som et hinder for en generell adgang til grenseoverskridende skattemessig konsolidering. EU-domstolen gir dermed uttrykk for at verdier som er opparbeidet på en medlemsstats territorium har så sterk tilknytning til denne stats skattefundament, at det er naturlig å gi denne stat en primær rett til å beskatte verdiene."

For vurderingen av om det foreligger et kunstig arrangement sier retten i Cadbury Schweppes-dommen bl.a. følgende i premiss 61-68:

"61 CFC-lovgivningen inneholder et vist antal undtagelser, hvor beskatningen af overskud i CFC-selskaber ikke finder sted hos det hjemmehørende selskab. I henhold til visse af disse undtagelser er det hjemmehørende selskab fritaget for beskatning i situationer, hvor det forekommer udelukket, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, der udelukkende har et skattemæssigt formål. Et CFC-selskabs udlodning af næsten hele overskuddet til et hjemmehørende selskab viser således, at det hjemmehørende selskab ikke har til hensigt at undgå beskatning i Det Forenede Kongerige. CFC-selskabets udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed

udelukker på sin side, at der foreligger et kunstigt arrangement, der ikke har nogen reel økonomisk forbindelse med værtsmedlemsstaten.

62 Selv om ingen af disse undtagelser finder anvendelse, kan den beskatning, der er foreskrevet i CFC-lovgivningen, undlades, hvis oprettelsen af CFC-selskabet og dets virksomhed opfylder begrundelsestesten. Betingelserne herfor er i det væsentlige, at det hjemmehørende selskab godtgør dels, at den væsentlige nedsættelse af skatten i Det Forenede Kongerige, der følger af transaktionerne mellem dette selskab og CFC-selskabet, ikke var hovedformålet eller et af hovedformålene med disse transaktioner, dels at opnåelsen af en nedsættelse af denne skat ved at flytte om på overskud i denne lovgivnings forstand ikke var hovedformålet eller et af hovedformålene med oprettelsen af CFC-selskabet.

63 Som sagsøgerne i hovedsagen, den belgiske regering og Kommissionen har anført, kan den omstændighed, at ingen af undtagelserne i CFC-lovgivningen finder anvendelse, og at ønsket om at opnå en skattelettelse har været bevæggrunden for oprettelsen af CFC-selskabet samt for udførelsen af transaktioner mellem dette selskab og det hjemmehørende selskab, ikke være tilstrækkelig til, at det må fastslås, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, der udelukkende har til formål at undgå denne beskatning.

64 For at konstatere, at der foreligger et sådant arrangement, kræves det således ud over et subjektivt forhold, der består i hensigten om at opnå en skattemæssig fordel, at det fremgår af de objektive omstændigheder, at det mål, der forfølges ved etableringsfriheden, således som det er beskrevet i denne doms præmis 54 og 55, ikke er nået, til trods for, at fællesskabsrettens betingelser formelt er opfyldt (jf. i denne retning dom af 14.12.2000, sag C-110/99, Emsland-Stärke, Sml. I, s. 11569, præmis 52 og 53, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 74 og 75).

65 Det er således en betingelse for, at CFC-lovgivningen er forenelig med fællesskabsretten, at den beskatning, der er foreskrevet i denne lovgivning, skal være udelukket, når oprettelsen af CFC-selskabet svarer til en økonomisk realitet, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde.

66 Denne oprettelse skal svare til en reel etablering, der faktisk har til formål at udøve økonomisk virksomhed i værtsmedlemsstaten, således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 52-54 [52, 53, 54].

67 Som Det Forenede Kongerige og Kommissionen har anført under retsmødet, skal dette konstateres på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, angående bl.a. graden af CFC-selskabets fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr.

68 Hvis efterprøvelsen af sådanne omstændigheder fører til den konklusion, at CFC-selskabet svarer til en fiktiv etablering, hvorfra der ikke faktisk udøves nogen økonomisk virksomhed på værtsmedlemsstatens område, må oprettelsen af CFC-selskabet anses for at udgøre et rent kunstigt arrangement. Dette kunne bl.a. være tilfældet for et datterselskab, som er et "postkasse"- eller "skærm"-selskab (jf. dom af 2.5.2006, sag C-341/04, Eurofood IFSC, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 34 og 35)."

Etableringsretten gir et selskap i en EØS-stat mulighet til å foreta en etablering i en annen medlemsstat for å utøve sin virksomhet der, dvs. å gi mulighet for på stabil og vedvarende måte å delta i det økonomiske liv i en annen medlemsstat enn sin egen. At slik etablering medfører skattemessige fordeler er i seg selv ikke nok til å begrense etableringsretten.

### **Finansdepartementets brev av 29.09.2009**

Finansdepartementet la i sin uttalelse datert 29.09.2009, Utv. 2009 s. 1280, til grunn at vurderingen av skatteomgåelsesmotiv må gjøres ut fra objektive omstendigheter:

"... Formålet med å avgrense anvendelsesområdet til reelt etablerte selskaper/reell økonomisk aktivitet, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må således foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet. For å påvise de subjektive motiver, må det imidlertid ses hen til de objektive karakteristika. Det avgjørende må være at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten..."

I evaluering av skattereformen, Meld. St. 11 (2010-2011) kap. 9.8.2, skriver departementet:

"I de tilfellene inntekter til og fra slike selskaper ikke blir beskattet i sin EØS-hjemstat, vil kjedebeskatningssynspunktet som ligger bak fritaksmetoden, ikke være relevant. Videre vil en generell anvendelse av fritaksmetoden for EØS-selskaper åpne for skattemessige tilpasninger ved at skattyter lar inntekter til eller fra selskaper i lavskatteland utenfor EØS gå via mellomliggende selskaper i EØS.

Tilpasninger kan eksempelvis skje ved at inntekter opptjent av et selskap i et lavskatteland utenfor EØS deles ut som utbytte til et selskap hjemmehørende i EØS. Dersom utbyttet ikke skattlegges i EØS-selskapets hjemstat, og utbyttet så videreutdeles til et norsk Kjøperselskap som omfattes av fritaksmetoden, vil inntektene fra investeringen i lavskattelandet utenfor EØS i realiteten bli omfattet av fritaksmetoden.

...

Utover at EU-domstolen i Cadbury/Schweppes fastslo at rene postkasseselskaper ikke kan anses reelle, er premissene i dommen farget av det konkrete tilfellet som ble vurdert. Saken gjaldt et selskap som drev finansiell tjenestevirksomhet i Irland, og det uttales i premissene at det er relevant hvorvidt selskapet har ansatte, lokaler og utstyr til disposisjon i etableringslandet. Disse omstendighetene er likeledes nevnt i de norske forarbeidene som eksempler på karakteristika som kan påvise at realitetskravet er oppfylt. I tilfeller der det aktuelle selskapet driver ordinær forretningsvirksomhet i EØS-staten, vil de nevnte forholdene kunne tilsa at etableringen/aktiviteten der er reell.

Disse kjennetegnene vil imidlertid ikke være like treffende for alle typer virksomhet. Det ble i perioden etter Cadbury/Schweppes truffet enkelte ligningsavgjørelser som mer eller mindre

automatisk la til grunn at et selskap i et annet EØS-land måtte ha ansatte, lokaler og utstyr for at det skulle kunne anses reelt etablert der og kvalifisere under fritaksmetoden. Praksisen ble klaget inn for EFTAs overvåkingsorgan, ESA, som igjen tok saken opp med Norge. På bakgrunn av ESAs henvendelse avga Finansdepartementet 29. september 2009 en uttalelse som blant annet presiserte at det alltid må foretas en helhetsvurdering av om realitetskravet er oppfylt i det konkrete tilfellet. Det avgjørende må ifølge uttalelsen være at det «påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten».

...

Problemstillingen er viktig fordi det nettopp er for selskaper uten krav til fysisk tilstedeværelse mv. at omgåelsesfaren kan være størst. Det vil da koste skattyter lite å lokalisere etableringen i et annet land. Skulle man for eksempel åpne for at alle holdingselskaper skulle godtas som reelt etablerte i EØS fordi de normalt drives uten ansatte, lokaler eller andre fysisk påviselige karakteristika, ville realitetskravet som nå er etablert i fritaksmetoden (og i fellesskapsretten), miste sin effekt. Med en slik fortolkning ville inntekt med opprinnelse/destinasjon i lavskatteland utenfor EØS kunne strømme skattefritt gjennom holdingselskap i EØS-land som er lavskatteland (eller som ikke opererer med samme begrensninger i sine fritaksregler som Norge). Norge ville på sin side ikke ha rett til å beskatte inntekten fordi den kommer fra/utdeles til et EØS-land.

Denne problemstillingen er heller ikke ukjent for EU-/EØS-organene. I en kommisjonsmeddelelse av 10. desember 2007 inviterte Kommisjonen medlemsstatene til et samarbeid om å definere innholdet i EUs anti-misbruksregler, herunder hva som skal kreves for at holdingselskaper og andre selskapstyper uten behov for fysisk tilstedeværelse, skal anses å oppfylle realitetskravet. Det er kommet lite håndfast ut av de få tilbakemeldingene som har blitt gitt. De har i stor grad inneholdt nye formuleringsmåter for begrepet «reell etablering/aktivitet», uten at det har bidratt i vesentlig grad til å gjøre selve innholdet av vilkåret klarere.

Etter departementets oppfatning vil det subjektive motivet nødvendigvis måtte tre sterkere fram i slike tilfeller av manglende objektivt konstaterbare fakta. I tilfeller hvor det synes klart at skatteomgåelse er motivet bak en etablering, bør dette etter departementets oppfatning tale imot å anerkjenne et holdingselskap (eller annet selskap som normalt ikke krever noen fysisk tilstedeværelse i etableringsstaten) som reelt etablert i EØS. Dette gjelder selv om selskapet i utgangspunktet er organisert på samme måte som tilsvarende norske holdingselskaper.

Hvis det på den annen side synes klart at selskapet ikke vil kunne oppnå noen skattebesparelse sammenlignet med hva situasjonen ville vært om etableringen hadde ligget i Norge, vil det ikke kunne sies å foreligge noe fiktivt arrangement for å omgå skattereglene. Dette er også uttalt i Finansdepartementets brev av 5. juli 2010, inntatt i Utvalget 2010 s. 1240. Saken omhandlet et tenkt tilfelle hvor det utenlandske selskapets inntekter utelukkende kommer fra aksjer som ville falt inn under den norske fritaksmetoden, og hvor det følgelig ikke var noe å oppnå skattemessig ved å ha et holdingselskap utenfor Norge."

### **Oppsummering av rettskildene**

På bakgrunn av EU-retten la Finansdepartementet i forarbeidene til grunn at for å hindre tilpasninger og skatteomgåelse kan det stilles krav til reell etablering/virksomhet i etableringsstaten ved anvendelse av fritaksmetoden og NOKUS-bestemmelsene. Formålet med et slikt krav er bl.a. å forhindre at inntekter strømmer skattefritt gjennom selskaper uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS-staten. Det ble presisert at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet må delta i etableringsstatens næringsliv. Selskapet må i etableringsstaten bl.a. ha ansatte som har kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive det som er selskapets økonomiske virksomhet. I tillegg må selskapets aktivitet i etableringslandet ha økonomisk substans, bl.a. med påviselige inntekter fra egen virksomhet.

Finansdepartementet har deretter i brevet av 29.9.2009 presisert at det alltid må foretas en helhetsvurdering av om selskapet utøver økonomisk virksomhet i den andre staten. At selskapet ikke har egne ansatte, lokaler etc. er ikke nødvendigvis nok til å konstatere at det ikke er reelt etablert. Departementet nevner imidlertid særskilt at man ikke kan åpne for at alle holdingselskaper godtas som reelt etablerte i EØS fordi de normalt drives uten ansatte, lokaler eller andre fysisk påviselige karakteristika, da ville realitetskravet som nå er etablert i fritaksmetoden (og i fellesskapsretten), i tilfelle miste sin effekt.

På denne bakgrunn skal Skattedirektoratet ta stilling til om selskapet Lux Holding skal anses som reelt etablert i Luxembourg.

### **Oppfyller Lux Holding kravet til reelt etablert?**

#### *A) Skattemotiv*

Eierne i Lux Holding er opplyst å være hjemmehørende dels innenfor og dels utenfor EØS-området.

Innsender opplyser at 67,81 % av investorene er omfattet av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38, og har ikke skattemotiv for etablering av holdingselskapet. Videre opplyser innsender at 26,20 % av investorene vil bli ilagt 25 % kildeskatt ved investering direkte i Norge AS, og at 5,99 % av investorene vil bli ilagt 15 % kildeskatt ved investering direkte i selskapet.

Direktoratet legger derfor til grunn som opplyst at det foreligger et ikke ubetydelig skattemotiv for etableringen av Lux Holding i Luxembourg.

#### *B) Foreligger det forretningsmessige grunner til at selskapet er etablert i Luxembourg?*

Avgjørende blir da om det kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner til at selskapet blir etablert i den aktuelle staten.

Innsender har opplyst at flere utenlandske investorer ønsker å investere i Norge AS. Istedenfor å investere direkte i selskapet, ønsker investorene å etablere et holdingselskap, Lux Holding, i Luxembourg, og investere via dette selskapet. Lux Holding skal igjen eie 50 % av Norge AS. Den øvrige halvpart av Norge AS skal eies av Norge SE.

Bakgrunnen for etableringen i Luxembourg er, ifølge innsender, ikke hovedsakelig skattemessig motivert, men det foreligger sterke kommersielle og forretningsmessige hensyn. Innsender nevner:

- Valg av Luxembourg som etableringsstat skyldes delvis at de utenlandske investorene foretrekker å investere i en jurisdiksjon som er kjent for dem, herunder et kjent rettssystem med stabile rammevilkår, som for dem innebærer forutberegnelighet.
- Det er ikke uvanlig at utenlandske investorer investerer i Luxembourg da det er en jurisdiksjon som gjennom en årrekke har vært og er særlig tilpasset internasjonale investorer.
- I Luxembourg finnes det også, ifølge innsender, i større grad relevant tilgang på kompetanse og ressurser relevant for denne type asset management.
- Å forfølge alternativet om å investere i Norge AS direkte ville involvere tid og ressurser for å oppnå tilstrekkelig kunnskap om norske rammevilkår, forutsigbarhet og det norske rettssystemet, noe som mange investorer normalt ikke ønsker å involvere seg i, ifølge innsender.
- Innsender opplyser at Rådgiverselskapet skal fungere som forvalter av de ulike fondene som er aksjonærer i Lux Holding.
- I tillegg har Rådgiverselskapet, og fond forvaltet av dem, allerede flere etableringer gjennom selskaper i Luxembourg, og Rådgiverselskapet er således allerede kjent både med rammevilkår og rettssystemet i denne staten og øvrige relevante forhold. På nåværende tidspunkt eier fond forvaltet av Rådgiverselskapet (direkte eller indirekte) 18 selskaper i Luxembourg.
- To ansatte i Rådgiverselskapet vil også utpekes av Lux Holding til å sitte i styret i Norge AS.
- Det er også en sterk kommersiell begrunnelse for å velge et holdingselskap i det faktum at fondene som er forvaltet av Rådgiverselskapet ikke skal gjøre investeringen i Norge AS direkte og på egenhånd, ifølge innsender.
- Fond forvaltet av Rådgiverselskapet vil riktignok stå for størsteparten av investeringen, men Konsulent LLC vil også investere et betydelig beløp mot at investoren får eierandeler i holdingselskapet i Luxembourg.
- Fond forvaltet av Rådgiverselskapet har også avtalt at Konsulent LLC skal motta vederlag i form av ytterligere eierandeler for bistand med gjennomføring av joint venture med Norge SE og for å bistå med øvrig konsulentvirksomhet i tilknytning til dette joint venture. Konsulent LLC vil derfor eie en nærmere bestemt prosentandel av holdingselskapet i Luxembourg, mens resten eies av relevante Rådgiverselskapets forvaltede fond. Innsender har opplyst at Konsulent LLC skal eie 3,5 % av Lux Holding, hvorav 2,5 % er vederlag for konsulentarbeidet.

- I tillegg har Rådgiverselskapet etablert et selskap i Luxembourg kalt Service, som tilbyr ulike tjenester til 18 andre selskapene. For skatterettslige formål i Norge må dette selskapets aktivitet forholdsmessig tilordnes holdingselskapet. Innsender viser her til Lignings-ABC 2014, avsnittet om Virksomhet pkt. 3.3.2, der det fremgår at "[a]ktiviteten behøver ikke å være utøvet av skattyter personlig." I det følgende beskrives derfor tjenestene Service tilbyr. Service tilbyr en rekke forskjellige administrative tjenester, i tillegg til regnskapstjenester og tjenester relatert til skatt. Service mottar kvartalsvis betaling for sine tjenester, og mottar også oppgjør for alle kostnader og utgifter som er påløpt som del av tjenesteytingen. Service har for tiden én ansatt som er ansvarlig for å yte de nevnte tjenestene. Den ansatte er bosatt og arbeider i Luxembourg. Det vises til opplysningene inntatt foran.
- De nevnte 18 selskapene er eiet av fond forvaltet av Rådgiverselskapet har også inngått en leieavtale med X SA vedrørende leie av kontorfasiliteter i Luxembourg. Det er opplyst at X SA kun fungerer som utleier av lokalene idag, og ikke bruker lokalene selv. Kontorlokalene er således utelukkende benyttet av Service for å yte tjenester til de 18 andre selskapene, der Lux Holding skal bli det 19. selskapet.
- Styret for disse selskapene består for tiden av to lokale medlemmer og et medlem fra Rådgiverselskapet. Signaturrett tilligger en av de to lokale medlemmene sammen med medlemmet fra Rådgiverselskapet. Styret møtes jevnlig i Luxembourg, og minimum tre til fire ganger i året avhengig av omfanget på aktivitetene i selskapene. Styremøtene omhandler typisk aktuelle transaksjoner og andre relevante saker som angår selskapene. Alle beslutninger på styrenivå skjer på disse møtene i Luxembourg. Styrebeslutninger dokumenteres i styreprotokollen.
- Styret i Lux Holding vil være satt sammen på samme måte og forventes å ha de samme aktiviteter. Det er opplyst at styret skal bestå av Per, hjemmehørende i Storbritannia, samt Pål og Espen, begge hjemmehørende i Luxembourg.

På bakgrunn av disse opplysningene skal direktoratet ta stilling til om det foreligger objektive kriterier som viser at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner til at selskapet Lux Holding er blitt etablert i den aktuelle staten.

Det er opplyst at Lux Holding utelukkende skal være eier av 50 % av aksjene i Norge AS. Selskapet skal således eie én aksjepost. Det er ikke opplyst noe om at det skal gjennomføres noen transaksjoner i denne aksjeposten. Det er derimot opplyst at dette skal være et joint venture mellom Lux Holding og Norge SE, der Norge AS vil være målselskapet. Skattedirektoratet legger derfor til grunn at eiersitsen vil være fast.

I et selskap som eier én aksjepost på 50 % er det svært begrenset hvilke administrative oppgaver det er behov for. Den innsendte listen over arbeidsoppgaver som Service tilbyr er:

- a). Collection of financial data for the Entities;

- b). To engage the services of duly qualified advisers, such as auditors, attorneys, or taxexperts, if, and to the extent to which, such assistance are deemed appropriate or required by the Service;
- c). To liaise with the regular tax and legal auditors of the Entities;
- d). To organize the archives of the Entities;
- e). To draft or have drafted and review the trade blotters, the drawdown and repayment notices and any other action required in relation thereto on behalf of the Entities;
- f). To prepare or have prepared and review Entities balance sheets, profits and losses reports and trial balance reports and to file or have filed the Entities' annual accounts in accordance with the laws of the Grand-Duchy of Luxembourg;
- g). To keep the Entities file up-to-date with respect to the Articles of Association, copies of resolutions, minutes of shareholders' meetings, official registrations, copies of annual accounts and to keep the Entities's shareholders' register up-to-date ;
- h). To coordinate the convening of the Annual Meeting of the Shareholders as stipulated by the Articles of Association of the relevant Entities;
- i). To coordinate work in connection with the board meetings of each of the Entities and to provide a secretary for each of the Entities' board meetings;
- j). To coordinate work in connection with the shareholder meetings of each of the Entities and to keep the shareholder and noteholder registers for each of the Entities' board meetings up to date; and
- k). To prepare and file all the Entities requisite filings with the Luxembourg Trade and Companies Register, the Luxembourg tax Authorities as well as any other legal publications.

De arbeidsoppgaver som Service tilbyr synes ikke helt å treffe de ordinære oppgavene til et rent eierselskap. Direktoratet nevner som eksempel fra den presenterte arbeidslisten; å organisere arkivene. Med én aksjepost antas det at denne oppgaven ikke blir særlig omfattende. Den eneste inntekten i Lux Holding vil være utdelinger fra Norge AS. Regnskap, skatteoppgaver ol. vil derfor også være svært oversiktlige. For et selskap med én aksjepost, samt utbytte fra denne, antar direktoratet at heller ikke de øvrige oppgavene gir grunnlag for utøvelse av virksomhet i Luxembourg med deltagelse i det lokale næringsliv.

På denne bakgrunn kan ikke direktoratet se at innsenders argumenter om at man trenger et etableringssted med store ressurser for denne typen asset management, å være et viktig argument. Et holdingselskap med en stabil aksjepost trenger liten grad av administrasjon.

Dette gjenspeiles også av det faktum at Service som kun har én ansatt, betjener 18 andre tilsvarende selskaper i tillegg til Lux Holding. Totalt yter den ansatte i Service dermed tjenester til 19 selskaper. Alle disse selskapene må avholde styremøter. Ifølge opplysningene avholdes det tre-fire styremøter i hvert av selskapene. Det innebærer at for de 19 selskapene blir det fra 57-76

møter i året, med et gjennomsnitt på 66,5 møter. Arbeidet med innkallinger, å avholde, samt referatskriving fra disse møtene bør fylle store deler av den ansattes tid. Det medfører at han ikke har mye tid igjen til å utføre andre oppgaver for de 19 selskapene.

Skattedirektoratet forstår faktum slik at Konsulent LLC skal arbeide for Rådgiverselskapet for å sikre investeringen til eierne i Lux Holding og Norge AS, og ikke utføre arbeid for Lux Holding.

Det er vanskelig å få øye på hvordan virksomhet i Lux Holding, som utelukkende skal eie en aksjepost, over tid vil delta i det lokale næringslivet i Luxembourg, jf uttalelsen i premiss 54 i Cadbury Schweppes-dommen. Direktoratet har heller ingen opplysninger om at selskapet har påtatt seg noen oppgaver på vegne av øvrige konsernselskaper. Formålet med Lux Holding er, slik direktoratet ser det, å skaffe investorer til det norske selskapet Norge AS, på en slik måte at de reduserer belastningen av kildeskatt på utbyttet fra dette selskapet der all inntekten genereres.

På denne bakgrunn er det vanskelig å få øye på den forretningsmessige årsaken til etableringen i Luxembourg.

Slik faktum er presentert fremstår det for Skattedirektoratet som at Lux Holding blir et gjennomstrømmingsselskap for utbyttet som kommer fra Norge AS. Hensikten med etableringsretten er ikke å legge til rette for at utbytter skal strømme igjennom et holdingselskap, som ikke har egen virksomhet, med det formål å redusere skatten i den stat datterselskapet ligger og der all virksomheten skjer. Inntekten skriver seg derimot fra virksomhet i Norge AS. Formålet med å ha et krav om at et selskap må være "reelt etablert" er nettopp å unngå at inntekt strømmer gjennom selskaper som ikke har noen realitet i den aktuelle stat, med det formål å unngå skatt.

Lux Holding har som mål å skaffe investorer til Norge AS. De kunne investert direkte istedet for å etablere et mellomliggende holdingselskap i Luxembourg. For investorene som faller utenfor fritaksmetoden og samlet eier 32,19 % av selskapet, medfører det mellomliggende selskapet en betydelig besparelse av kildeskatt til Norge.

Slik Skattedirektoratet ser det vil aktiviteten i Lux Holding hovedsakelig være å avholde styremøter og levere pliktige regnskaps- og skattepapirer. Også et postkasseselskap har imidlertid et styre/leverer og oppbevarer obligatoriske dokumenter. Ifølge Cadbury Schweppes-dommen var det ikke nok.

På denne bakgrunn konkluderer Skattedirektoratet med at Lux Holding ikke kan anses reelt etablert i Luxembourg og Norge AS skal trekke kildeskatt av eventuelle utdelinger til denne eieren, jf. skatteloven § 10-13.

## **Konklusjon**

Lux Holding anses ikke som reelt etablert i Luxembourg etter skatteloven § 2-38 (5), og Norge AS skal trekke kildeskatt av eventuelle utdelinger til denne eieren, jf. skatteloven § 10-13.

# Lovendringer

## SkN 15-087 Endringslov til skatteloven

### Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Prop.120 LS (2014-2015), Innst.355 L (2014-2015), Lovvedtak 116 (2014-2015). Stortingets første og andre gongs behandling hv. 15. og 18. juni 2015. Fremja av Finansdepartementet.

Endringer i følgjande lov:

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

### I

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endringar:**

#### **§ 2-3 fjerde ledd bokstav c skal lyde:**

- c) utbetalingen skjer for å oppfylle forpliktelse som påhviler annen person, selskap eller innretning på grunnlag av tilskudd mv. som det er gitt fradrag for etter §§ 6-46, 6-47 og 6-72.

#### **§ 5-12 sjette ledd andre punktum skal lyde:**

Fordel etter første punktum regnes ikke som inntekt når det gis fradrag for premiebetalingen etter §§ 6-45 og 6-72.

#### **§ 6-45 første punktum skal lyde:**

Fradrag for kostnad til sikring av pensjoner gis bare etter reglene i §§ 6-46, 6-47 og 6-72 når kostnaden ikke er pålagt i eller i medhold av lov.

#### **Overskriften til §§ 6-70, 6-71 og ny 6-72 skal lyde:**

Særlige bestemmelser om fradrag for utenlandske arbeidstakere mv. og begrenset skattepliktige

#### **§ 6-70 tredje ledd bokstav c skal lyde:**

- c. tilskudd til pensjonsordning, jf. §§ 6-47 a og b og 6-72.

**§ 6-71 første ledd første punktum skal lyde:**

Personlig skattyter med begrenset skatteplikt etter § 2-3 kan kreve fradrag som om skatteplikten gjaldt all formue og inntekt etter § 2-1 niende ledd, når skattyteren er bosatt i annen EØS-stat og hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt av arbeid, pensjon, uføreytelser eller virksomhet i inntektsåret skattlegges i Norge.

**Ny § 6-72 skal lyde:**

**§ 6-72. Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning**

(1) Statsborger i en EØS-stat som har inntekt fra arbeid, gis fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning vedkommende er medlem av ved etablering av skatteplikt til Norge. Arbeidsgiver gis fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning som nevnt i første punktum. Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning etter denne bestemmelsen kan ikke overstige grensene for innskudd etter tjenestepensjonsloven § 4-7 første og annet ledd.

(2) Statsborger i en EØS-stat som har inntekt fra virksomhet, gis fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning vedkommende er medlem av ved etablering av skatteplikt til Norge. Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning etter denne bestemmelsen kan ikke overstige grensene for innskudd etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd.

(3) Der medlemskap i en utenlandsk pensjonsordning etter første eller annet ledd kombineres med medlemskap i en norsk tjenestepensjonsordning, gis kun fradrag for tilskudd til den norske ordningen, jf. §§ 6-46 og 6-47.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

**§ 11-21 første ledd bokstav c skal lyde:**

- c. Fra et selskap som nevnt i første ledd bokstav a, b eller e til et tilsvarende selskap hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med. Ved overføring etter denne bestemmelsen fra selskap som nevnt i bokstav e, er det et vilkår at Norge etter folkerettslig overenskomst med den andre staten kan kreve bistand til innfordring.

**II**

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endring:**

**§ 18-3 andre ledd a nr. 3 skal lyde:**

3. Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om verdsetting av kraft som forbrukes i skattyters produksjonsvirksomhet, og kraft som tas ut av eier og forbrukes i egen produksjonsvirksomhet, herunder selskap i samme konsern, til markedspris.

### **III**

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endring:**

**§ 15-4 fjerde ledd skal lyde:**

- (4) Er ektefellene skilt eller separert i inntektsåret, kan den ektefellen som det meste av året har forsørget den andre, gis personfradrag i klasse 2 i stedet for fradrag for bidrag etter § 6-52.

### **IV**

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endringar:**

**§ 14-45 tredje ledd skal lyde:**

- (3) Saldoen skal tillegges gevinster som ikke er inntektsført og fradras tap på driftsmidler som nevnt i § 14-53.

**§ 14-51 skal lyde:**

§ 14-51. Avskrivning av vindkraftverk

Driftsmidler i vindkraftverk ervervet fra og med inntektsåret 2015 til og med inntektsåret 2020, avskrives med like store årlige beløp over fem år. Det samme gjelder for internt nettanlegg og betongfundament for vindkraftverk. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen, herunder presisere hvilke driftsmidler bestemmelsen skal gjelde for

**Gjeldande § 14-51 og § 14-52 blir til § 14-52 og ny § 14-53.**

**§ 14-71 første ledd skal lyde:**

- (1) Gevinst ved realisasjon av fast eiendom som ikke omfattes av §§ 14-40 til 14-48 eller § 14-53, kan kreves fritatt for inntektsbeskatning i det året da realisasjonen finner sted, så langt skattyteren som vederlag har mottatt ny fast eiendom som ledd i makeskifte med kommune, fylkeskommune, staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 prosent av aksjene.

### **V**

Endringane under I tek til å gjelde straks med verknad frå og med inntektsåret 2015.

Endringa under II tek til å gjelde straks med verknad frå og med inntektsåret 2016.

Endringa under III tek til å gjelde straks.

Endringane under IV gjelder frå den tid Kongen bestemmer.

## **SkN 15-088 Endringslov til ligningsloven**

### **Lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)**

Prop.120 LS (2014-2015), Innst.355 L (2014-2015), Lovvedtak 113 (2014-2015). Stortingets første og andre gongs behandling hv. 15. og 18. juni 2015. Fremja av Finansdepartementet.

Endringer i følgjande lov:

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven).

### **I**

**I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjer ein følgjande endring:**

#### **§ 2-4 skal lyde:**

§ 2-4. Særskilte ligningsmyndigheter

For skattyter som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1, er Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt særskilte ligningsmyndigheter, jf. petroleumsskatteloven § 6. Departementet kan gi nærmere forskrifter til denne paragrafen.

### **II**

**I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjer ein følgjande endringar:**

#### **§ 5-2 nr. 1 bokstav b skal lyde:**

- b. pensjon, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12, uføreytelser fra andre ordninger, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren,

**§ 5-2 nr. 1 ny bokstav l skal lyde:**

1. engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning eller etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Det samme gjelder for engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven.

**§ 5-5 nr. 3 tredje og fjerde punktum blir oppheva.**

**III**

**I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjer ein følgjande endring:**

**Ny § 10-10 skal lyde:**

§ 10-10. Overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pliktene til å registrere og dokumentere kontantsalg

1. Skattekontoret kan ilegge en bokføringspliktig som forsettlig eller uaktsomt overtrer sine plikter til å registrere og dokumentere kontantsalg etter regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven § 10 a overtredelsesgebyr.
2. Gebyret skal utgjøre 15 rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra ileggingen av gebyret skal gebyret utgjøre 40 rettsgebyr.
3. Vedtak om overtredelsesgebyr kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.
4. Gebyret tilfaller statskassen.

**IV**

Endringane under I tek til å gjelde straks med verknad frå og med 1. juli 2015.

Endringane under II tek straks til å gjelde med verknad for ytingar utbetalte i 2015, men likevel slik at ytingar utbetalte i 2015 kan rapporterast samla ein gong seinast 5. januar 2016.

Endringane under III tek til å gjelde 1. januar 2016.

Endringa under IV tek til å gjelde 1. januar 2019.

**SKN 15-089 Endringslov til skattebetalingsloven**

**Lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)**

Prop.120 LS (2014-2015), Innst.355 L (2014-2015), Lovvedtak 118 (2014-2015). Stortingets første og andre gongs behandling hv. 15. og 18. juni 2015. Fremja av Finansdepartementet.

Endringer i følgende lov:

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

**I**

**I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjer ein følgjande endringer:**

**§ 2-1 skal lyde:**

§ 2-1. Skatteoppkreverne for kommunene - formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

(1) Formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift innkreves av den kommunale skatteoppkreveren. Med mindre annet er bestemt gjelder dette også for tilknyttede krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav a og b.

(2) Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen hvor arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor. Forskuddstrekk fra selskaper og innlånere skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen der selskapet eller innlåneren har sitt hovedkontor eller styret har sitt sete.

(3) Forskuddsskatt og restskatt skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen skatten er skrevet ut for.

(4) Første til tredje ledd gjelder ikke formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om at skatteoppkreveren skal innkreve andre krav, herunder krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav c og d. Departementet kan i forskrift også gi regler om hvem som skal innkreve forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere og selskaper, og om hvem slike krav skal betales til.

**§ 2-2 skal lyde:**

§ 2-2. Skattekontoret - øvrige skatte- og avgiftskrav mv.

(1) Skattekontoret er innkreivingsmyndighet for krav som ikke innkreves av skatteoppkreveren etter § 2-1. Statens innkreivingsentral har samme innkreivingsmyndighet som et skattekontor når den innkrever slike krav.

(2) Departementet kan i forskrift gi regler om at krav etter første ledd skal betales til andre enn skattekontoret. Departementet kan i forskrift også bestemme at tollregionen skal innkreve nærmere bestemte krav etter første ledd, likevel slik at kapittel 14 ikke gjelder for tollregionen.

**§ 2-3 skal lyde:**

§ 2-3. Departementets instruksjonsmyndighet over skatteoppkreverne og om delegering av myndighet til skatteoppkreverne

(1) Departementet kan gi instruks for skatteoppkrevernes utøving av den myndighet de har etter loven. Departementet kan også gi instruks for skatteoppkrevernes økonomiforvaltning. Myndighet innenfor skatteoppkreverens virksomhetsområde som i loven er lagt til departementet eller Skattedirektoratet, kan delegeres til skatteoppkreverne.

(2) Departementet kan gi kommunene instruks om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene. Departementet kan også gi instruks om teknisk og arbeidsmessig samordning av skatteoppkrevernes og skattekontorenes oppgaver.

**§ 2-4 til § 2-8 oppheves.**

**§ 9-1 andre ledd skal lyde:**

(2) Krav belastet dagsoppgjørordningen skal betales kontant. Skattekontoret kan bestemme at oppgjøret også kan skje ved elektronisk betaling via bank.

**§ 10-40 andre ledd skal lyde:**

(2) For virksomheter som er registrert som særavgiftspliktige hos skattekontoret, forfaller særavgiften for en periode til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over avgiftsplikten.

**§ 10-41 tredje ledd skal lyde:**

(3) Skatte- og avgifts krav belastet dagsoppgjørordningen forfaller til betaling første virkedag etter fortolling. Skattekontoret kan fastsette en nærmere frist for når på forfallsdagen betaling må ha skjedd.

**§ 14-10 annet og tredje ledd skal lyde:**

(2) Skattekontoret kan begjære varen solgt 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt tollskyldneren. Ved salg etter tolloven § 4-2 tredje ledd og § 16-14 skal tollskyldneren om mulig varsles. Har tollskyldneren ukjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varene er hentet inn

eller tilbakeholdt etter tolloven §§ 4-2 og 16-12, eller når fristen tollregionen har satt for tollekspedisjon av varene er utløpt.

(3) Skattekontoret kan angi om varene skal selges i fortollet eller ufortollet stand.

**§ 14-10 nytt sjette ledd skal lyde:**

(6) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder om skattekontorets adgang til å kreve dekket omkostninger.

**§ 14-11 skal lyde:**

§ 14-11. Stansning av kjøretøy

(1) Dersom krav på årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift, omregistreringsavgift eller avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje ikke betales til rett tid, kan skattekontoret bestemme at bruken av det motorkjøretøyet som kravene knytter seg til, skal stanses inntil avgiftene er betalt. Det samme gjelder dersom påbud eller bestemmelser gitt i medhold av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 1, ikke etterkommes.

(2) Dersom krav som nevnt i første ledd ikke betales til rett tid, kan registreringsmyndigheten nekte på- eller omregistrering i Statens vegvesens motorvognregister.

(3) Kjøretøy som er bestemt stanset i medhold av første ledd, kan avskiltes. Skattekontoret kan be tollmyndighetene, politi, lensmann eller annen offentlig myndighet om å gjennomføre avskiltingen.

(4) Skattekontorets stansningsrett kan bortfalle ved rettsvinning etter lov 2. juni 1978 nr. 37 om godtroerverv av løsøre. Dette gjelder likevel ikke overfor personer som er ansvarlige for avgiften etter §§ 16-40 og 16-41.

(5) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betaling av gebyr til dekning av utgifter påløpt ved avskiltingen, og om fremgangsmåten for stansning.

**§ 14-20 første ledd skal lyde:**

(1) Skattekontoret kan innvilge kreditt for toll og merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel.

**§ 14-20 tredje ledd skal lyde:**

(3) Skattekontoret kan stille vilkår om sikkerhet før kreditt innvilges, eller senere.

**§ 14-21 første og andre ledd skal lyde:**

(1) Skattekontoret skal ved registrering av avgiftspliktige kreve at det stilles sikkerhet for skyldig engangsavgift på motorvogn. De nærmere kravene til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av skattekontoret ved registreringen, og kan senere endres.

(2) Skattekontoret kan kreve at virksomheter som er registrert som avgiftspliktige etter særavgiftsloven, stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Krav om sikkerhetsstillelse kan stilles ved registrering av virksomheten eller senere. De nærmere kravene til sikkerhet, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av skattekontoret i det enkelte tilfellet.

**§ 15-1 andre ledd skal lyde:**

(2) Avgjørelser som nevnt i første ledd treffes av innkreivingsmyndighetene. Skattedirektoratet fastsetter nærmere regler om innkreivingsmyndighetens kompetanse.

**§ 15-2 tredje ledd skal lyde:**

(3) Avgjørelser etter denne paragraf treffes av innkreivingsmyndighetene. Skattedirektoratet fastsetter nærmere regler om innkreivingsmyndighetens kompetanse.

**§ 17-1 tredje ledd skal lyde:**

(3) Departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkeltsak. Departementet kan i enkeltsaker eller i grupper av saker overta utøvelsen av statens partsstilling eller overføre den til et annet organ i skatteetaten.

**§ 17-2 første ledd skal lyde:**

(1) Rettslig prøving av andre avgjørelser etter skattebetalingsloven rettes mot staten som saksøkt. Søksmål anlegges for retten i det distriktet hvor det angrepne vedtak er truffet i første instans når skatteoppkrever er innkreivingsmyndighet. Søksmål i saker hvor skattekontoret er innkreivingsmyndighet, skal anlegges etter vernetingsreglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven). Statens partsstilling utøves av innkreivingsmyndigheten for kravet. Bestemmelsene i § 17-1 tredje og sjette ledd gjelder tilsvarende.

## **II**

**I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreiving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:**

**§ 1-1 tredje ledd bokstav a skal lyde:**

- a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av ligningsloven, lover som nevnt i annet ledd bokstavene a til i og kassasystemlova § 8.

**§ 1-1 tredje ledd bokstav c skal lyde:**

- c) tvangsmulkt etter § 5-16, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 43, merverdiavgiftsloven § 21-1, ligningsloven § 10-6, lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 5a, lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 5a, tolloven § 16-16 og kassasystemlova § 7.

**§ 10-51 bokstav c skal lyde:**

- c) forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 og gebyr etter ligningsloven §§ 10-8, 10-9 og 10-10, merverdiavgiftsloven § 21-1a og kassasystemlova § 8

**III**

Endringane under I tek til å gjelde 1. januar 2016.

Endringane under II tek til å gjelde 1. januar 2017.

## Forskriftsendringer

### **SkN 15-090 Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer mv.**

**Forskrift om grunnbeløp, reguleringsfaktorer, satser for minste pensjonsnivå i folketrygden fra 1. mai 2015 og virkningstidspunkt for regulering av kravet til minsteinntekt for rett til dagpenger**

**Hjemmel:** Fastsatt ved kgl.res. 29. mai 2015 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 1-4 andre ledd, § 4-4 femte ledd, § 19-14 åttende ledd og § 20-18 åttende ledd. Fremmet av Arbeids- og sosialdepartementet.

§ 1. Grunnbeløpet i folketrygden fastsettes til 90 068 kroner.

§ 2. Reguleringsfaktoren etter § 19-14 første ledd andre punktum (lønnsvæksten) settes til 1,92 prosent. Reguleringsfaktoren etter § 19-14 andre ledd settes til 1,16 prosent.

§ 3. Satsene for minste pensjonsnivå etter folketrygdloven § 19-8 fastsettes til 139 728 kroner for lav sats, til 162 566 kroner for ordinær sats og til 175 739 kroner for høy sats. Den særskilte satsen etter sjette ledd fastsettes til 274 085 kroner.

§ 4. Reguleringsfaktoren etter § 20-18 første ledd (lønnsvæksten) settes til 1,92 prosent.

§ 5. Virkningstidspunktet for regulering av kravet til minsteinntekt for rett til dagpenger settes til 1. juni 2015.

§ 6. Forskriften trer i kraft 1. mai 2015. Fra samme tid oppheves forskrift 23. mai 2014 nr. 657.

### **SkN 15-091 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt**

**Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 23. juni 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-11 nr. 1, jf. § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

## I

### **I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endringer:**

Samleforskriften § 5-2-37 nummer 3 skal lyde:

3. Pensjoner, uføreytelser og lignende.

Samleforskriften § 5-2-37 nytt nummer 4 skal lyde:

4. Engangsutbetaling etter individuell pensjonsavtale og engangsutbetaling etter innskuddspensjonsloven.

Gjeldende nummer 4 til 8 blir nytt nummer 5 til 9.

Samleforskriften § 5-5 C Engangsutbetaling fra innskuddspensjonsordning (§ 5-5-20 flg.) oppheves.

Samleforskriften § 5-9 F skal lyde:

### **F. Innbetalinger til individuelle pensjonsordninger**

§ 5-9-50. *Hvem er opplysningspliktig*

Opplysningsplikt etter § 5-9-51 til § 5-9-55 gjelder:

1. Institusjoner som er avtalepart i en individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning § 1-2 annet og tredje ledd, og
2. institusjoner som forvalter premiefondsmidler i premiefond eller på premiefondskonto som er opptjent i en individuell pensjonsforsikringsavtale etter skatteloven (IPA).

§ 5-9-51. *Opplysningspliktens omfang*

Det skal ukrevet gis opplysninger etter reglene i § 5-9-52 til § 5-9-55 om årlige innbetalinger til pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning. Tilsvarende skal det ukrevet gis opplysninger om inntektsbeløp i premiefond eller på premiefondskonto som er opptjent i en individuell pensjonsforsikringsavtale etter skatteloven (IPA) per 1. januar i året etter inntektsåret.

§ 5-9-52. *Innsendelsen skal inneholde opplysninger om:*

1. Avtalenummer
2. Navn, adresse og fødselsnummer eller D-nummer til rettighetshaver
3. Opplysningspliktiges navn og organisasjonsnummer

4. Innbetalt premie eller innskudd til pensjonsavtalen samt årlig avtalt vederlag for administrasjon av pensjonsavtalen
5. Retur av premie
6. Innestående beløp på premiefond per 1. januar året etter inntektsåret i en individuell pensjonsforsikringsavtale etter skatteloven (IPA).

*§ 5-9-53. Hvordan oppgavene skal gis*

Opplysningene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det format som Skattedirektoratet bestemmer.

*§ 5-9-54. Følgeskriv*

Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

*§ 5-9-55. Tid og sted for levering*

Opplysningene skal leveres samlet til Skattedirektoratet innen 20. januar året etter inntektsåret.

Samleforskriften § 5-11-1 bokstav e oppheves.

Samleforskriften § 5-11-1 bokstav o skal lyde:

- o. innbetalinger til individuell pensjonsavtale og innestående beløp på premiefond per 1. januar året etter inntektsåret som nevnt i § 5-9-50 til § 5-9-55

## **II**

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.



# Skattenytt 7 og 8/2015

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

<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-092 Spørsmål om søksmålsadgang	1
SkN 15-093 Eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg	6
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>31</b>
SkN 15-094 Lån fra selskap, tilleggsskatt	31
SkN 15-095 Fradrag for tap på fordring	49
SkN 15-096inntekt ved salg og lisensiering av teknologirettigheter.	65
SkN 15-097 Fradragsnekt for kontante kostnader – tilleggsskatt	125
SkN 15-098 Fradrag for kostnader på boligeiendom	136
<b>UTTALELSER FINANSDEPARTEMENTET</b>	<b>147</b>
SkN 15-099 Helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke til kontroll etter ligningsloven	147
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>153</b>
SkN 15-100 GE Healthcare AS - SKDs domskommentar	153
SkN 15-101 Canadisk ULC og fritaksmetoden	155
<b>UTTALELSER SIVILOMBUDSMANNEN</b>	<b>157</b>
SkN 15-102 Sak om summarisk fellesoppgjør – særlig om forenklet vedtak kan være gyldig fastsettelsesgrunnlag	157
SkN 15-103 Sak om tidsbruk ved ileggelse av tilleggsskatt var i strid med EMK artikkel 6 nr. 1	167

# Lagmannsrettsdommer

## SKN 15-092 Spørsmål om søksmålsadgang

**Lovstoff:** Skattebetalingsloven § 17-1. Ligningsloven § 11-1.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 31. juli 2015, **sak nr.:** LB-2015-74276

**Dommere:** Lagdommer Øystein Hermansen, lagdommer Sidsel B. Lindseth, lagdommer Mette Jenssen. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-200938 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-74276 (15-074276ASK-BORG/04).

**Parter:** Ståle Einar Laugen (advokat Helge Skogseth Berg) mot Kemneren i Bergen (advokat Jan Syversen) og Staten v/Skatt vest (advokat Jan Syversen).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om skattyter hadde søksmålsadgang. Når det reises innvendinger mot tvangsfullbyrdelse etter skattebetalingsloven § 17-1, åpner loven for at det kan reises søksmål om ligningen selv om den ordinære søksmålsfristen etter ligningsloven § 11-1 er utløpt. Adgangen til å kreve slik prøving består i tre måneder etter den forføyning det klages over. I foreliggende sak besluttet kemneren motregning i skattyters tilgodehavende på omtrent 8.000 kroner, noe som åpner for søksmål om gyldigheten av det underliggende kravet. Motregningsbeslutningen ble imidlertid opphevet av kemneren før skattyter bragte saken inn for tingretten. Kemneren frafalt motregning av prosessøkonomiske grunner. Lagmannsretten la til grunn at søksmålsadgangen etter skattebetalingsloven bare gjaldt som ledd i forsvaret mot innkreving av skattekravet, og når kemneren hadde frafalt motregning, måtte søksmålet avvises fordi det da ikke forelå noe aktuelt innfordringstiltak som hjemlet søksmålsadgang.

Saken gjelder spørsmål om avvisning av søksmål i skattesak.

Ståle Einar Laugen innga stevning 10. desember 2014 til Oslo tingrett. Saksøkt var staten v/Skatt vest og Kemneren i Bergen. Det var lagt ned slik påstand:

1. Ligningen for Ståle Einar Laugen fastsettes som om han ikke har drevet virksomhet i årene 2006 til og med 2010, herunder skal ilagt tilleggs-skatt for inntektsåret 2007 bortfalle. For øvrig gjøres ingen endringer. Innkrevingsvedtak skal fattes på nytt basert på fastsatt ligning.
2. Subsidiært, for det tilfelle at endring av forliket ikke er bindende for Staten overføres behandlingen av ligningsavgjørelsen av 28.4.2012 til søksmåls former.
3. I begge tilfelle kreves saksomkostninger for tingretten.

Staten v/Skatt vest og Kemneren i Bergen påsto begge i tilsvaret avvisning av søksmålet.

Oslo tingrett avsa kjennelse 16. mars 2015 med denne slutning:

1. Oslo tingretts sak 14-200938TVI-OTIR/07 avvises.

2. Ståle Einar Laugen dømmes til å betale Staten v/Skatt Vest og Kemneren i Bergen saksomkostninger med 10 000 - titusen - kroner en for alle og alle for en innen 2 - to - uker fra kjennelsen ble forkynt.

Sakens nærmere enkeltheter framgår av tingrettens kjennelse og lagmannsretten bemerkninger nedenfor.

Ståle Einar Laugen har påanket tingrettens kjennelse og har lagt ned slik påstand:

1. Tingrettens kjennelse oppheves. Ved ny behandling skal det legges til grunn at saken ikke skal avvises.
2. Ankemotparten tilkjennes omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Lagmannsretten forstår punkt 2 slik at «ankemotparten» er skrivefeil for «ankende part».

Staten v/Skatt vest og Kemneren i Bergen har innsendt anketilsvar. Påstanden er:

I saken mot Kemneren i Bergen:

1. Anken forkastes.
2. Kemneren i Bergen tilkjennes sakskostnader etter rettens skjønn.

I saken mot staten v/Skatt vest:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader etter rettens skjønn.

*Den ankende part, Ståle Einar Laugen, har for lagmannsretten i det vesentlige gjort gjeldende:*

Anken gjelder tingrettens rettsanvendelse. Skatteklagenemnda traff vedtak 28. april 2012 om skatt for inntektsårene 2006 - 2010 og tilleggsskatt for inntektsårene 2006 og 2007 for Laugen. Søksmålsfristen reguleres av skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd, som gir en frist på tre måneder etter den forføyning det klages over. Den aktuelle forføyning er kemnerens erklæring 25. juni 2014 om motregning. Klage ble sendt 27. august 2014, innen utløpet av tremånedersfristen, og stevning ble tatt ut 10. desember 2014.

Tingretten har feilaktig lagt til grunn at kemnerens avgjørelse gjelder selve motregningen. Klagen 27. august 2014 fra Laugen til kemneren var begrunnet med at ligningen er feil, noe som var eneste lovlige klagegrunn når det har gått mer enn én måned etter forføyningen. Fristen for å klage på selve motregningserklæringen, uavhengig av den underliggende ligningen, reguleres i skattebetalingsloven § 13-5, jf. § 13-1. Klagefristen er én måned. Når det derimot gjelder innsigelser mot selve ligningen, er fristen tre måneder, jf. LB-2010-98061.

Tingretten har også uriktig lagt til grunn at fullbyrdelse av motregningen aldri ble gjennomført. Kemneren hadde ikke kompetanse til å endre vedtak om forføyningen når det ikke var innkommet klage innen klagefristens utløp 25. juli 2014. Senere endring fra kemnerens side måtte begrunnes i endring av den underliggende ligning. Erklært motregning er gjennomført og

fullbyrdet disposisjon fra det tidspunkt den kommer til mottakers kunnskap. En senere opphevelse av motregningsbeslutning innebærer ikke at rettsvirkningene av motregningserklæringen faller bort.

Basert på det faktum tingretten legger til grunn, må korrekt rettsanvendelse innebære at tvangsfullbyrdelsen og inndrivningen er gjennomført. I Rt-2000-436 er det slått fast at skattyteren ikke kan kreve å få forføyningen eller grunnlaget for den prøvd av namsretten dersom tvangsforføyningen frafalles. Når det derimot gjelder tilfeller der tvangsforretningen er gjennomført, viser Høyesterett til Rt-1994-530 og Rt-1998-1481. I sistnevnte avgjørelse uttales at adgangen til å få prøvd ligningens gyldighet gjelder uavhengig av de rent innfordringsmessige regler i tvangsfullbyrdsloven utover vilkåret om at det må være gjennomført en tvangsforføyning, og det klages til namsretten innen tre måneder med krav om prøving av ligningen.

Stevningen er rettet mot både kemneren i Bergen og staten v/Skatt vest. Begge er rette saksøkte. Etter skattebetalingsloven § 17-1 første ledd utøves statens partsstilling av innkreivingsmyndigheten, dvs. kemneren. Fastsettelsessøksmålet mot kemneren innebærer også at Skatt vest skal ha plikt til å endre den underliggende ligning. Skatt vest hevder de ikke er forpliktet til det, fordi kemneren ikke har kompetanse til å inngå forlik. På denne bakgrunn er det også grunnlag for søksmål mot Skatt vest.

*Ankemotpartene, Kemneren i Bergen og staten v/Skatt vest, har for lagmannsretten i det vesentlige gjort gjeldende:*

Hovedanførselen er at det - etter at kemneren 25. september 2014 tok Laugens klage over motregningen til følge - ikke foreligger noen «tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring» av skattekravet som kan gi grunnlag for søksmål etter skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd. Tingrettens kjennelse bygger på en riktig rettsanvendelse og anken må forkastes.

*Kemneren i Bergen* anfører at søksmålet mot kemneren må avvises fordi saken gjelder en rettslig overprøving av et ligningsvedtak. Det er da staten v/Skatt vest - og ikke innkreivingsmyndigheten - som er part. Dette følger for øvrig av ligningsloven § 11-1 nr. 1 første punktum.

Gjenstanden for klagen 27. august 2014 var «klage på gjennomført motregning, jf. skattebetalingsloven § 13-5.» Kemnerens beslutning 25. september 2014 om å frafalle motregningen er intet forlik om Laugens ligning, slik Laugen har anført. Kemnerkontoret har heller ingen slik kompetanse, da denne tilligger skattekontoret. Beslutningen om å frafalle motregningen er truffet av prosessøkonomiske grunner, idet Laugens tilgodehavende bare utgjorde 8 179 kroner. Det er ingen fristbestemmelser for kemnerens adgang til å frafalle en påberopt motregning.

Når det gjelder påstanden punkt 2 i stevningen, vises til at overføring i søksmåls former er hjemlet i tvangsfullbyrdsloven § 6-6. Bestemmelsen har som vilkår at det reises innvendinger mot gjennomføringen av tvangsfullbyrdelsen, dvs. motregningen i dette tilfellet. Vilkalet er ikke oppfylt, da motregningen er frafalt.

*Staten v/Skatt vest* har vist til at søksmålsfristen etter ligningsloven § 11-1 fjerde ledd for lengst er utløpt, og at domstolene tidligere har avslått begjæring om oppreisning. Etter skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd har skattyteren likevel etter utløpet av fristen i ligningsloven adgang til å få overprøvd ligningsvedtak i forbindelse med en tvangsfullbyrdelse av skattekravet. Det gjelder da en tremånedersfrist «etter den forføyning det klages over.» I denne saken er det ikke foretatt noen tvangsfullbyrdelse av kemneren etter at det den 24. september 2014 ble besluttet ikke å foreta noen motregning av skattekravet. Det er da ikke grunnlag for noen rettslig overprøving, jf. Rt-2000-436. Også søksmålet mot staten må således avvises.

*Lagmannsretten* er kommet til at anken må forkastes og bemerker:

Saken gjelder ligningen av Ståle Einar Laugen for inntektsårene 2006 - 2010. Skattekontoret traff endringsvedtak 27. april 2012. Vedtaket ble påklaget av Laugen året etter, men klagen ble avvist av skatteklagenemnda som for sent fremmet. Laugen bragte gyldigheten av endringsvedtaket inn for Oslo tingrett 22. oktober 2013, men søksmålet ble avvist på grunn av oversittelsen av søksmålsfristen. Det vises til ligningsloven § 11-1 nr. 4 om at søksmål fra skattyteren til prøving av ligningsavgjørelse må reises innen seks måneder fra den dag vedtaket ble sendt skattyteren. Tingretten fant ved kjennelsen 3. april 2014 at det ikke var grunnlag for å gi oppfriskning for oversittelse av fristen. Tingrettens kjennelse ble opprettholdt ved Borgarting lagmannsretts kjennelse 25. august 2014, som forkastet Laugens anke. Kjennelsen er rettskraftig. Det var etter dette tidspunkt bare adgangen til å få prøvd skattesaken for disse inntektsårene etter reglene i skattebetalingsloven § 17-1 som sto åpen.

Skattebetalingsloven § 17-1 nr. 5 første og annet punktum lyder:

Etter utløpet av fristen i ligningsloven § 11-1 fjerde ledd kan ligningsavgjørelsen ikke bringes inn til prøving ved tingretten i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring. Slik prøving skal likevel alltid kunne kreves inntil tre måneder etter den forføyning som det klages over.

Når det reises innvending mot tvangsfullbyrdelsen etter denne bestemmelsen, åpner altså loven for at det kan reises søksmål om ligningen selv om den ordinære søksmålsfristen etter ligningsloven § 11-1 er utløpt. Adgangen til å kreve slik prøving består i tre måneder etter den forføyning det klages over. I en slik tvangsfullbyrdelsessak har skattyteren også adgang til å bestride gyldigheten av det underliggende ligningsvedtaket. Det samme må gjelde der skattyteren med hjemmel i skattebetalingsloven § 13-5, jf. § 5-16 påklager en beslutning om motregning, jf. Skoghøy: Tvisteløsning (2. utgave) side 221.

I dette tilfellet er tvangsforføyningen kemnerens beslutning om motregning i Laugens tilgodehavende på 8 179 kroner. Denne motregningsbeslutningen ble imidlertid opphevet av kemneren ved beslutningen 25. september 2014, dvs. før Laugen bragte saken inn for tingretten. Det framgår at motregning ble frafalt av prosessøkonomiske grunner. Etter dette tidspunkt forelå det ikke lenger noen aktuell fullbyrdelsessituasjon. Skattebetalingslovens adgang til å få prøvd ligningsavgjørelsen gjelder bare som ledd i forsvaret mot innkreving av skattekravet, og søksmålet fra Laugen må i denne situasjon avvises. Det vises til Rt-2000-436, der det er uttalt blant annet (side 440-441):

Den kjærende part har gjort gjeldende at skattebetalingsloven § 48 nr. 5 tredje punktum må forstås slik at skattyter innen tre måneders fristen alltid kan kreve at namsretten prøver gyldigheten av en likningsavgjørelse selv om spørsmålet om fullbyrdelsen skal fremmes ikke lenger er omtvistet. Jeg kan ikke se at bestemmelsen kan forstås på denne måte. Den særskilte frist for å få prøvd en likningsavgjørelse under fullbyrdelsen gjelder bare som et ledd i forsvaret mot innkreving av skattekravet. Dersom tvangsforføyningen frafalles, kan ikke skattyteren kreve å få forføyningen og grunnlaget for den prøvd av namsretten. Dette må også gjelde i de tilfeller skattyter har begjært saken overført i søksmåls former og nedlagt påstand om at likningen oppheves, før tvangsforføyningen frafalles.

Etter min mening gir ikke avgjørelsene i Rt-1998-1481 og Rt-1994-530 støtte for den kjærende parts lovforståelse. Avgjørelsene gjaldt spørsmålet om klage til namsretten over tvangsforretninger som var gjennomført av namsmyndigheten.

Den kjærende part har også pekt på at lagmannsrettens lovforståelse medfører vanskelige avgrensningsspørsmål, og at det er urimelig at kemneren kan hindre prøving av gyldigheten av en likningsavgjørelse ved å frafalle utlegg. Jeg bemerker at frafall av utlegget ikke medførte at skattyter kom i en annen stilling enn om tvangsforretningen ikke var holdt.

Lagmannsretten bemerker for øvrig i tilknytning til ankende parts anførsler at det ikke var noe rettslig til hinder for at kemneren kunne frafalle motregningen, selv om enmånedsfristen i skattebetalingsloven § 13-5 var utløpt da Laugens klage over motregningen ble fremmet overfor kemneren. Det har heller ingen betydning i denne forbindelse at Laugens anførsler i klagen over motregningen gjaldt det underliggende ligningsvedtaket.

Når det gjelder kompetanseforholdet mellom kemneren og skattekontoret i skattesaker, viser lagmannsretten for ordens skyld til bemerkningene i anketilsvaret, som lagmannsretten er enig i. Det var uansett intet grunnlag for å forstå kemnerens opphevelse av motregningen som en frafallelse av skattekravet for de aktuelle ligningsår.

Saken gir ikke grunn for å gå nærmere inn på hvem som skulle være rett saksøkt i denne type saker. Lagmannsretten nøyer seg med å vise til at ligningsloven § 11-1 nr. 1 og skattebetalingsloven § 17-1, og at § 17-1 femte ledd verken åpner for søksmål mot innkrevingsmyndigheten eller mot staten i den foreliggende situasjon hvor det ikke foreligger noe aktuelt innfordringsvedtak.

Anken blir etter dette forkastet, både i forhold til Kemneren i Bergen og i forhold til staten v/Skatt vest. Lagmannsretten er også enig i tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd.

Ankemotpartene har også for lagmannsretten krav på å få dekket sine sakskostnader etter lovens hovedregel. Det foreligger ikke omstendigheter som gir tilstrekkelig grunn for fritak etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Beløpet fastsettes skjønnsmessig til 3 000 kroner inkludert merverdiavgift for hver av ankemotpartene.

Kjennelsen er enstemmig.

*Slutning*

1. Anken forkastes, både i forhold til Kemneren i Bergen og i forhold til staten v/Skatt vest.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Ståle Einar Laugen til kemneren i Bergen 3 000 - tretusen - kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne kjennelsen.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Ståle Einar Laugen til staten v/Skatt vest 3 000 - tretusen - kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne kjennelsen.

## SkN 15-093 Eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg

**Lovstoff:** Skatteloven § 18-3 og § 18-5.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 5. juni 2015, **sak nr.:** 14-166469ASD-BORG/03

**Dommere:** Lagdommer Mette D. Trovik, konstituert lagdommer Odd Magne Gjerde, sorenskriver Stein Arne Vedde.

**Parter:** Kvam herad, Balestrand kommune, Gaular kommune, Ullensvang Herad, Høyanger kommune og Odda kommune (advokat Caroline Lund) mot Staten v/Sentralskattekontoret for Storbedrifter (advokat Ida Thue).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg i seks kommuner. Tidligere var reglene slik at kommunene hvor kraftanleggene lå skulle få en andel av utbytte fra de hjemfalte anleggene i form av et årlig beløp. De aktuelle kommunene og Statkraft avtalte senere at kommunene skulle motta kraftleveranser i stedet for et årlig beløp. Spørsmålet var om denne kraften var «kraft som tas ut av kraftverkene i henhold til vilkår for konsesjon», jf. skatteloven § 18-5 annet ledd og § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 1, noe som innvirket på formuesverdsettingen – og dermed eiendomsskattegrunnlaget. Lagmannsretten svarte benektende - kraften skulle ikke verdsettes til oppnådde priser etter unntaksbestemmelsen, men til spotmarkedspriser - slik det fulgte av lovens hovedregel. Kommunene fikk altså ikke medhold.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag for seks kraftanlegg for skatteåret 2013 i kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang (heretter også kalt kommunene).

Spørsmålet er om kraftuttak til kommunene som følge av såkalt hjemfall skal beregnes etter hovedregelen om spotmarkedspriser eller etter unntaksbestemmelsen om oppnådde priser. Tvisten gjelder forståelsen av unntaksbestemmelsen; "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon", jf. skatteloven § 18-5 andre ledd og skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1. Spørsmålet er om denne unntaksbestemmelsen omfatter kraft kommunene mottar som følge av hjemfall.

## Sakens bakgrunn

### *- Hjemfall*

Kraften i Høyanger-, Bjølvo- og Tyssovassdragene ble opprinnelig bygget ut av privateid virksomhet. Ved konsesjoner for erverv av fallrettigheter og regulering av vassdragene som ble gitt i 1915 og 1924, ble det fastsatt vilkår om hjemfall.

Hjemfall innebar at vannfall, kraftverk og reguleringsanlegg med tilhørende rettigheter skulle overføres vederlagsfritt til staten etter utløpet av konsesjonsperioden. I disse konsesjonene var konsesjonsperioden på 65 og 60 år.

Hjemfall var et obligatorisk vilkår både etter industrikonsesjonsloven fra 1917 og i loven forut for denne fra 1909. Kraftverkene i Høyangervassdraget og Bjølvefossen skulle hjemfalle til staten i 1980, mens anleggene i Tyssovassdraget skulle hjemfalle i 1984.

### *- Foregrepet hjemfall*

Utover 1950- og 1960-tallet hadde industrien økende kraftbehov, og ønsket derfor å bygge ut mer vannkraft. Hjemfallsvilkåret gjorde det vanskelig å få lønnsomhet i nyinvesteringer, fordi selskapene ikke kunne regne med å eie anleggene lenger enn frem til 1980/-84.

Selskapene tok opp dette problemet med departementet. Resultatet ble at staten og selskapene inngikk avtaler i perioden 1957-1966 om foregrepet hjemfall. Staten overtok med dette eiendomsretten straks, mot at selskapene fikk leie anleggene tilbake for en ny periode som strakk seg ut på 2000-tallet. Avtalene ga industrien en tilstrekkelig lang tidshorisont for nyinvesteringer til at fortsatt utbygging av industri og vannkraft kunne skje.

### *- Kommunenes rettigheter ved foregrepet hjemfall - Stortingets vedtak 18. mai 1983*

Ved inngåelse av avtalene om foregrepet hjemfall mellom konsesjonæren og staten for anlegg i Høyanger-, Bjølvo- og Tyssovassdragene ble det forutsatt at kommunenes rettigheter ved hjemfall, skulle tas opp på det tidspunkt hjemfall ville inntre etter de opprinnelige konsesjoner.

Kommunens hjemfallsrettigheter følger av industrikonsesjonsloven fra 1917 § 41 andre ledd og den tilsvarende bestemmelsen i vassdragsreguleringsloven fra samme år § 10 nr. 6. Det følger av disse bestemmelsene at når et vannfall med anlegg i henhold til konsesjon tilfaller staten, skal en del av anlegget eller dets verdi, men ikke over en tredjepart, tildeles de kommuner der vannfallet, kraftverket eller reguleringsanleggene ligger. Stortinget skal bestemme verdien av det som hjemfaller og kommunenes andel av dette, og Stortinget foretar fordelingen mellom dem.

Proessen med å fastsette kommunenes andeler startet i 1979. Saksbehandlingen er fremstilt i St.prp.nr.126 (1981-82); "Kommuners andel av kraftverk som staten overtar ved hjemfallsrett". Denne ble fulgt opp av Innst.S.nr.167 (1982-83). Stortinget fattet vedtak 18. mai 1983. Stortinget samtykket i å gi vertskommunene en andel i de hjemfalte verdier med virkning fra tidspunktet for hjemfallet. Kommunens skulle få en andel av statens leieinntekter etter en trappetrinnsmodell.

Kommunene skulle ha en tredjedel av statens netto leieinntekter av de første 250 GWh, en fjerdedel av de neste 250 GWh og en åttende del av de resterende GWh som var fastsatt.

Med grunnlag i Stortingets vedtak fremforhandlet departementet og Norges vassdrags- og elektrisitetsvesen (senere Norges vassdrags og energi-direktorat, begge her også omtalt som NVE) avtaler med de berørte kommunene, der kommunene ble gitt rett til nærmere angitte andeler av den leieinntekt Statkraftverkene mottok fra industrien. Kommunene fikk tildelt et årlig beløp, enten et fast beløp eller en fastsatt prosentandel. Disse avtalene ble inngått i 1985/86.

### *- Statkraft*

På 80-tallet var Statkraftverkene en del av Norges vassdrags- og elektrisitetsvesen. Ved de foregrepne hjemfallene ble staten ved NVE Statkraftverkene eier av de hjemfalte anleggene. Statkraftverkene er senere skilt ut som et selvstendig statlig foretak. Produksjonsforetaket Statkraft ble etablert ved en overføring fra staten til Statkraft SF med datterselskaper (heretter også kalt Statkraft) av kraftverk og andre eiendeler som naturlig hører med til produksjonen av kraft, jf. St.prp.nr.100. Statkraft fikk ved dette også ansvaret for å forvalte kommunenes rettigheter i de hjemfalte anleggene overført til Statkraft.

### *- Forhandlinger om avtaler om hjemfallskraft på vilkår som konsesjonskraft*

Etter utløpet av leieavtalene med industrien i 2006 og 2010 har Statkraft drevet kraftverkene for egen regning, og leieinntektene har opphørt. Statkraft har i stedet hatt inntekter fra ordinært salg av kraft fra de hjemfalte anleggene gjennom spotmarkedet og bilaterale kraftkontrakter. Statkraft har opp gjennom årene rustet opp, utvidet og fornyet flere av kraftverkene. De nye anleggene utnytter vannfallsrettighetene som i sin tid hjemfalt på en måte som gir større kraftproduksjon.

Statkraft og kommunene forhandlet forut for 2010 om en avtalemodell der Statkraft skulle avgi en andel av kraften som kraftverkene produserer til hjemfallskommunene. I stedet for et årlig beløp tilsvarende en andel av netto utbytte, skulle kommunen få en kraftleveranse - heretter også kalt hjemfallskraft. Den avtalte kraftmengden skulle avgis på samme vilkår som for konsesjonskraft.

### *- Konsesjonskraft*

Det følger av industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 at den som skal få konsesjon for å få erverve et vannfall eller regulere et vassdrag, må påta seg å levere kraft til selvkost til berørte kommuner. Denne kraften omtales normalt som konsesjonskraft. Konsesjonskraftforpliktelser er obligatoriske vilkår etter begge lover. Bestemmelsene er i det vesentlige likelydende. Unntaket er beregningsgrunnlaget for kraftmengden. Industrikonsesjonslovens konsesjonskraftbestemmelse innledes slik:

"Det skal i konsesjonen bestemmes at konsesjonæren skal avstå til kommuner og fylkeskommuner som kraftanlegget ligger i, inntil 10 pst. av gjennomsnittlig kraftmengde ..."

Det følger ikke direkte av loven eller konsesjonsvilkåret hvor mye kraft konsesjonæren plikter å yte, til hvilke kommuner og eventuelt fordelingen mellom flere berørte kommuner. I loven forutsettes at dette avgjøres av departementet i etterfølgende enkeltvedtak.

Prisen på konsesjonskraft avgjøres av Olje- og energidepartementet en gang per år for konsesjoner gitt etter 10. april 1959 på grunnlag av gjennomsnittlig selvkost i et representativt utvalg vannkraftverk i hele landet (heretter også kalt OED-prisen). For eldre konsesjoner beregnes prisen på grunnlag av individuell selvkost.

Tidligere hadde ordningen med konsesjonskraft praktisk betydning for å sikre nødvendig krafttilgang til alminnelig elektrisitetsforsyning i kommunen. Dette er ikke lenger en problemstilling, og i dag kan ordningen sammenlignes med økonomiske overføringer. Ordningen er en del av den kompensasjon som utbyggingskommunen får for å stille sine naturressurser til disposisjon for kraftutbyggingen. Kommunene mottar konsesjonskraft til selvkost, selger denne til markedspris og sitter igjen med et overskudd.

*- Bindende forhåndsuttalelse fra skatteetaten*

Statkraft og kommunene mente at en leveranse av hjemfallskraft i stedet for et årlig beløp - slik de hadde forhandlet om - skattemessig burde likestilles med kommunenes rett til konsesjonskraft både når det gjaldt verdsettelse av kraftanlegg og beregningen av grunnrenteskatt.

Verdsettelse av kraftanlegg og beregningen av grunnrenteskatt har blant annet betydning for fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget. Dette er i dag regulert i skatteloven §§ 18-5 og 18-3.

Takseringen av inntekter er sentralt både ved verdsettelsen av kraftanlegget og for utregningen av grunnrenteskatt. Skatt på kraftanlegg er en objektskatt, og utgangspunktet er at anlegget skal verdsettes til markedsverdi. Ved beregningen av brutto inntekter er hovedregelen etter dagens skattelov at faktisk kraftproduksjon verdsettes til spotmarkedspris, altså den prisen produsenten ville oppnådd om all kraften hadde blitt solgt på el-spotmarkedet Nord Pool Spot AS. Kraften verdsettes til dette uavhengig av hvilken pris kraftverket faktisk oppnådde for kraften.

Ett unntak er; "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon". For unntaket skal oppnådde priser benyttes. Konsesjonskraften omfattes av unntaket. OED prisene som gjelder for konsesjonskraft, er gjennomgående lavere enn spotmarkedsprisene.

Grunnrenteskatt er en særskatt Statkraft som vannkraftprodusent betaler, som er begrunnet med at vannkraftproduksjon gir en avkastning utover normalavkastning. Grunnrenteskatt betales til staten. Grunnrenteskatten er også en fradragspost når eiendomsskattegrunnlaget fastsettes. Om kraften som produseres verdsettes til spotmarkedspriser eller til oppnådde priser, har derfor også betydning for størrelsen på fradraget ved verdsettelsen av kraftanlegget.

Lagmannsretten kommer nærmere tilbake til skatteloven §§ 18-5 og 18-3 under rettens merknader. Denne tvisten gjelder som nevnt anvendelsesområdet for unntaksbestemmelsen i §§ 18-5 og 18-3; "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon", der kraften verdsettes til oppnådde priser.

Statkraft og kommunene ønsket altså at hjemfallskraft skulle verdsettes til oppnådd pris ved beregning av grunnrenteskatt og eiendomsskatt. Etter forslaget til avtale skulle dette være OED prisen - som for konsesjonskraften. Statkraft og kommunene sendte brev 25. juni 2010 med en felles anmodning til Skattedirektoratet om bindende forhåndsuttalelse.

Det fremgår av brevet at en følge av den lovforståelse Statkraft og kommunene argumenterte for, ville være at kommunenes eiendomskatteinntekter ville bli lavere. Det er uomtvistet at grunnrenteskatten til staten derimot ville bli høyere, sannsynligvis langt høyere enn reduksjonen av kommunenes eiendomsskatt.

Om bakgrunnen for ønsket om å inngå de nye avtalene heter det i anmodningen blant annet:

"Dels fordi flere av leiekontraktene løper ut og dels fordi flere av anleggene og/eller deres driftsform ikke lenger passer Stortingets avtalemodell, har Statkraft og Kommunene sett behov for en ny løsning på hvordan kommunenes andel i hjemfalte anlegg skal tildeles.

Statkraft og Kommunene forhandler om en løsning hvor Kommunene får rett til en andel av de respektive kraftanleggs produksjon eller verdien av denne.

Saken er ikke behandlet i partenes besluttende organer ennå, men forhandlerne arbeider med en løsning som innebærer at den avtalte kraftmengde skal avgis på samme vilkår som for såkalt konsesjonskraft, jf. vassdragsreguleringsloven § 12 post 15 og industrikonsesjonsloven § 2 post 12. Det innebærer at kraften skal avgis til en pris lik Olje- og energidepartementets årlige prisfastsettelse for konsesjonskraft fra kraftanlegg konsedert etter 10. april 1959 (OED-prisen). Denne prisen fastsettes basert på gjennomsnittlig selvkost for et representativt antall vannkraftverk i hele landet. Partene antar at denne prisen over tid vil reflektere selvkost også for de aktuelle anleggene, slik at Statkraft ved en slik modell ikke vil lide tap ved avgivelse av kraften, men heller ikke oppnå noen fortjeneste. Kraften vil i tråd med gjeldende regler for uttak av konsesjonskraft, bli levert kraftstasjonens apparatanlegg for utgående ledninger og kan tas ut etter den såkalte månedsblokkmodellen med en brukstid ned til 5000 timer.

Det er to hovedgrunner til at partene har funnet det riktig å la Kommunenes hjemfallsrett komme til uttrykk ved et kraftuttak basert på konsesjonskraftreglene: For det første vil en slik ordning være i samsvar med lovens formål om å gi Kommunene en del av "*anlegget eller dets verdi*". For det andre vil anvendelse av konsesjonskraftordningen for krafttildelingen bygge på et velfungerende og for partene vel kjent regelverk."

I brevet ba kommunene og Statkraft blant annet om bindende forhåndsuttalelse på spørsmålet om kraftleveranser som erstatter den tidligere andel av utbytte gitt for hjemfall, faller inn under det nevnte unntaket for "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" i skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1 og et tilsvarende unntak i skatteloven § 18-5 om verdsettelse av kraftverk.

Statkraft og kommunene supplerte anmodningen i felles brev 18. oktober 2010 til Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Sentralskattekontoret avsa bindende forhåndsuttalelse 15. desember 2010. Sentralskattekontoret konkluderte med blant annet følgende:

"Etter sentralkontorets oppfatning omfatter prisingsunntaket i sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 1 ytelser som beskrevet i ikl. § 2 nr. 12 og vrdregl § 12 nr. 15. Ytelser som Statkraft og vertskommunene forhandler om er en andel av det økonomiske utbytte, jf. ikl. § 41 annet avsnitt tredje punktum og vregl. § 10 nr. 6 tredje punktum, og omfattes ikke av unntaket for kraft som tas ut av verket i henhold til vilkår for konsesjon."

For det tilsvarende unntaket i skatteloven § 18-5 ble det ikke gjort noen selvstendig drøftelse, men Sentralskattekontoret viste til at det fremgår av forarbeidene at lovgiver har gitt formuleringen "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" det samme innhold i skatteloven § 18-3 som i § 18-5. Sentralskattekontoret ga deretter uttrykk for at det også etter skatteloven § 18-5 andre ledd bare er konsesjonskraft etter industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 som skal betraktes som kraft tatt ut av verket i henhold til vilkår for konsesjon.

Det fulgte altså av Sentralskattekontorets bindende forhåndsuttalelse at dersom det mellom Statkraft og kommunen ble inngått avtaler om kraftlevering for hjemfall i stedet for andel av det økonomiske utbytte, ville kraften i relasjon til beregning av grunnrenteskatt og eiendomsskatt for kraftanlegget bli verdsatt til spotmarkedspris i tråd med lovens hovedregel, og ikke til avtalt pris.

*- Avtale mellom kommunene og Statkraft om hjemfallskraft*

Kommunene inngikk likevel avtaler med Statkraft som skissert til Sentralskattekontoret like etter at den bindende forhåndsuttalelsen forelå. De seks avtalene er signert i desember 2010 og januar 2011.

Ved disse avtalene endres altså formen for Statkrafts ytelse til kommunen. I stedet for et årlig beløp tilsvarende en andel av netto utbytte, får kommunen en kraftleveranse. Grunnlaget for leveransen er imidlertid fortsatt hjemfallet fastsatt i Stortingets vedtak 1983 - og volumet er som bestemt i Stortingets vedtak.

De nye avtalene er inngått mellom Statkraft og den enkelte kommune, og på forsiden angitt som avtale "om kommunens andel av hjemfalte anlegg". Avtalene er i det alt vesentlige likelydende for alle kraftverkene.

I avtalene, del I, generelle vilkår, § I punkt 1.2, heter det blant annet:

"Kommunenes andel av kraftanleggets verdi har til nå vært utbetalt i form av en andel av Statkrafts økonomiske utbytte. For så vidt gjelder de anlegg som omfattes av Kommuneavtale I har beregningen av kommunenes andel etter hvert vist seg å by på utfordringer, blant annet som følge av endringer i anleggene og/eller deres

driftsform. Partene er derfor blitt enige om at så lenge denne avtalen løper, skal kommunenes andel av utbytte fra de anlegg som omfattes av Kommuneavtale I i stedet ytes i form av en kraftleveranse på de vilkår som fremgår av denne kontrakt."

Sitatet er fra avtalen mellom Statkraft og Odda kommune.

Betalingsbetingelser, pris og leveringsvilkår med videre er langt på vei som for en typisk konsesjonskraftleveranse.

Kontraktsprisen er bygget opp av tre elementer, jf. avtalenes del II spesielle vilkår § 2 som lyder:

- 2.1 Partene er enige om å legge til grunn som Kontraktspris den til enhver tid gjeldende pris på konsesjonskraft som fastsettes av vedkommende departement for det aktuelle År.
- 2.2 For å kompensere for at grunnrenteskatten ikke inngår i prisen nevnt i punkt 2.1, skal det gjøres et tillegg. Kommunen skal dekke Statkrafts økte grunnrenteskatt for den kraftandelen som tilfaller kommunen som følge av at spotpris må legges til grunn og ikke konsesjonskraftpris ved beregning av grunnrenteskatten. Partene skal i tilleggsavtale til denne avtalen fastsette detaljene for beregning av den økte grunnrenteskatten.
- 2.3 Dersom innmatingskostnadene ikke er tatt med i Kontraktsprisen, jf. § 2.1, skal kommunen i tillegg dekke sin forholdsmessige andel av Statkrafts innmatingskostnader i den utstrekning det måtte følge av gjeldende regelverk for konsesjonskraft."

En bestemmelse tilsvarende punkt 2.2 finnes ikke i avtalene for konsesjonskraft. Ved denne bestemmelsen gjøres i det vesentlige den skattemessige behandlingen av hjemfallskraft nøytral for Statkraft. Som nevnt foran er det uomtvistet at kommunenes kostnader etter avtalen punkt 2.2, også omtalt som grunnrenteskattkomponenten, er vesentlig større enn den eventuelle fordel som oppnås ved at en høyere eiendomsskatt kan innkreves til kommunene. Grunnrenteskatt betales til staten.

Ved brev 7. mars 2011 til Sentralskattekontoret anmodet kommunene og Statkraft om omgjøring av forhåndsuttalelsen fra desember året før. Anmodningen ble ikke tatt til følge, jf. Sentralskattekontorets brev 25. mars 2011.

Kommunene og Statkraft inngikk deretter tilleggsavtaler, i perioden 15 - 22. desember 2011, om den nærmere fastsettelsen av grunnrenteskattkomponenten i vederlaget for hjemfallskraften, slik det var forutsatt i avtalen punkt 2.2 sitert ovenfor.

#### *- Vedtak om eiendomsskattegrunnlag - prosesshistorie*

Sentralskattekontoret for storbedrifter fastsatte eiendomsskattegrunnlaget for skatteåret 2013 for de seks kraftverkene Høyanger II, Høyanger VA og Høyanger VB i Høyangervassdraget, Bjølvo i Bjølvfossen samt Oksla og Mågeli i Tyssovassdraget. Statkraft Energi AS eier kraftverkene og betaler eiendomsskatt for disse til kommunene Gaular, Balestrand, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang. Sentralskattekontoret reagerte på omfanget konsesjonskraft angitt i de opprinnelige

oppgavene fra Statkraft. Etter henvendelse fra Sentralkontoret om dette, korrigerte Statkraft volumet slik at kraft som etter avtale med kommunene leveres i stedet for utbytte ble verdsatt til spotmarkedspris - slik det fulgte av den bindende forhåndsuttalelsen.

Stevning fra kommunene mot staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter ble tatt ut 21. februar 2013 med påstand om at fastsettelse av eiendomsskattegrunnlagene for kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang for skatteåret 2013 for de aktuelle kraftvene er ugyldig. Kommunene krevet at kraftuttak som følge av hjemfallsretten skal verdsettes til oppnådde priser. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tok til motmæle. Staten påsto prinsipielt saken avvist, subsidiært frifinnelse.

Oslo tingrett avsa 1. juli 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang dømmes én for alle og alle for én til å betale til Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 111 750 — etthundreogellevetusensjuhundreogfemti — kroner i sakskostnader, innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

Kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Staten tok til motmæle. Staten fikk for tingretten ikke medhold i sitt krav om avvising. Tingrettens avgjørelse av dette er ikke påanket av staten.

Ankeforhandling ble holdt 6., 7. og 8. mai 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Det ble hørt tre vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

**De ankende parter, kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang** har i hovedtrekk anført:

Tingrettens rettsanvendelse og bevisbedømmelse er uriktig. Sentralskattekontorets vedtak om fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for skatteåret 2013 er ugyldig.

Det er feil lovtolkning når Sentralskattekontoret har beregnet verdien av kraftanleggene som om hele kraftproduksjonen, med unntak av konsesjonskraft, ble solgt til spotmarkedspris. Begrepet "kraft som tas ut av kraftverkene i henhold til vilkår for konsesjon" omfatter ikke bare konsesjonskraft som bestemt i industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15. Uttrykket kan ikke på denne måten tolkes innskrenkende. Uttrykket må tolkes slik at all kraft som tas ut i henhold til vilkår for konsesjon, omfattes.

Det følger derfor av ordlyden at også kraft Statkraft avstår til kommunene som følge av hjemfall, skal verdsettes til oppnådde priser. Hjemfall er i likhet med konsesjonskraft et lovbestemt vilkår for konsesjon. Det vises til industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 17 og vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 4. Hjemfallsplikten er også inntatt i konsesjonsvilkårene for

de aktuelle konsesjonene som Statkraft trådte inn i. Statkraft leverer denne kraften fordi det er vilkår for Statkrafts tillatelser for kraftproduksjon. Kommunenes rett til del av anlegget eller dets verdi, er regulert i industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd og vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 6, og er følgelig en forpliktelse. Det vises også til at Stortinget i plenarvedtak 18. mai 1983 fastsatte kommunenes hjemfallsandel til en bestemt kraftmengde. At hjemfallsandelen ble gitt i form av økonomisk utbytte, var praktisk begrunnet fordi kraften var bundet opp i leieavtaler i industrien. Stortinget holdt åpent hvordan andelen skal ytes etter utløpet av utleieavtalene.

Staten har overført de hjemfalte vannfall og anlegg og forpliktelsene til Statkraft ved omdannelsen i 1992. Med Statkrafts erverv av fall og anlegg overtok Statkraft statens forpliktelser overfor kommunene. Statkraft overtok forpliktelsene til tidligere konsesjonærer i reguleringskonsesjonen. Statkraft mangler følgelig fri rådighet over den andelen av kraftvolumet som Stortinget har bestemt at kommunene skal ha.

Etter at de opprinnelige leieavtalene med industrien utløp, har kommunene mottatt sine hjemfallsandeler i form av fysisk kraft. Dette har også sammenheng med utviklingen av anleggene og utviklingen av Statkrafts driftsform. Det var ikke hensiktsmessig å fortsette å levere en kontantstrøm for andel av utbytte. Hjemfallskraften leveres med samme uttaksprofil og prisene beregnes i utgangspunktet på samme måte som for konsesjonskraften, altså OED-pris. Spotmarkedsprisen ligger normalt vesentlig høyere enn Statkrafts oppnådde priser for hjemfallskraft. Det kan ikke være slik at kommunene skal komme dårligere ut ved å velge kraftalternativet. Grunnlaget for kommunenes rettigheter beror ikke på avtalene, men på lov og på Stortingets vedtak om andel av utbytte. Det er derfor ikke frivillige avtaler. Avtalene er ikke basert på kommersielle vurderinger og de er ikke skattemotiverte. Det er utfylling av lovpålagte vilkår og ikke frivillige avtaler.

Tingretten ser ut til å mene at plikten til hjemfallsandelen må stå i konsesjonen. Ordlyden i loven er imidlertid vilkår "for" konsesjon. Konsesjon er lik tillatelse.

Hjemfallskraft går derfor inn under ordlyden og det er ikke behov for en utvidende tolkning. Det er altså feil å stille spørsmål om forarbeidene gir grunnlag for utvidende tolkning. Statens tolkning innebærer derimot at ordlyden tolkes innskrenkende. Det er ikke grunnlag for en innskrenkende tolkning av ordlyden i skatteloven § 18-5 andre ledd, basert på antitetiske slutninger fra forarbeidene.

Kommunenes syn på hvordan begrepet "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" i skatteloven §§ 18-5 og 18-3 skal forstås, underbygges av hensynene bak bestemmelsen slik det er presentert i lovforarbeidene. Formålet med unntaksbestemmelsen støtter kommunens forståelse. Det vises også til sammenhengen i rettssystemet, samt Stortingets vilje og intensjon ved fastsettelse av kraftvolumet for kommunenes hjemfallsandel. Verdifordelingen mellom staten og kommunen forrykkes ved at en større andel av de hjemfalte anleggenes verdi nå tilfaller staten. Det vises også til tidligere praksis for beskatning av hjemfallsandelen, samt juridisk teori.

Kommunenes lovforståelse underbygges også av forhistorien til avtalene.

Den samme ordlyden, "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon", er benyttet i skatteloven § 18-3 andre ledd som regulerer beregningen av brutto salgsinntekter ved fastsettelsen av grunnrenteskatt. Partene er enige om at ordlyden skal forstås på samme måte i begge tilfelle. Kommunene gjør følgelig gjeldende at ligningsmyndighetene også tolker skatteloven § 18-3 uriktig. Grunnrenteskatten går til staten, men grunnrenteskatten kommer til fradrag ved beregningen av eiendomsskattegrunnlaget, jf. § 18-5 tredje ledd. Gjøres det feil ved fastsettelsen av grunnrenteskatten kan det med andre ord påvirke fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget.

Subsidiært gjør kommunene for lagmannsretten gjeldende at dersom hjemfallskraften ikke anses som "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" i skatteloven § 18-5 andre ledd første punktum og skatteloven 18-3 andre ledd a nr. 2, så faller hjemfallskraften inn under skatteloven § 18-3 andre ledd nr. 2, det andre unntaket i denne bestemmelsen.

Kommunenes rettigheter og andel av kraftproduksjonen ble endelig fastlagt ved Stortingets plenarvedtak 18. mai 1983. Kraften leveres altså på vilkår fastsatt av Stortinget Statkraft avstår ikke kraft frivillig. Dette er en gjennomføring av Stortingets vedtak.

Hjemfallskraft skal leveres så lenge det er produksjon i anleggene, så det er klart at kontraktene har en lengre varighet enn syv år. Det er også på det rene at kommunene må anses som uavhengige kjøpere i relasjon til Statkraft, jf. skattelovforskriften § 18-3 og § 13-1.

Det kan ikke legges til grunn at dette unntaket bare gjelder industrikontrakter. Avtalene om hjemfallskraft er en følge av at Statkrafts opprinnelige leieavtaler med industrien utløp, samtidig som Statkrafts forpliktelse om å avstå hjemfallsandelen til kommunen fortsatt består.

Forarbeidene støtter ikke en innskrenkende fortolkning av ordlyden.

Under enhver omstendighet må kommunene derfor gis medhold etter den subsidiære anførselen.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang for skatteåret 2013 for kraftverkene Bjølvo, Høyanger II, Høyanger VB, Oksla og Mågeli er ugyldige.
2. Kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

**Ankemotparten, staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter**, har i hovedtrekk anført:

Vedtakene er gyldige.

Ordlyden er klar og utvetydig; Unntak fra spotmarkedspris gjelder kraft som er levert "i henhold til vilkår for konsesjon". Ordlyden har heller ingen uklar grense. Forpliktelsen har enten sitt grunnlag i konsesjon, eller så har den det ikke.

Hovedregelen etter skatteloven § 18-5 er spotmarkedspris. Det lovbestemte unntak skal tolkes antitetisk. Det er vanlig logikk - hovedregelen dekker alle tilfellene som ikke dekkes av unntaket. Både § 18-5 og § 18-3 bygger på at faktiske priser ikke skal benyttes. I stedet skal spotmarkedspris, og altså markedspris, legges til grunn

Bestemmelsens forarbeider og forhistorie støtter den klare ordlyden. Det er ikke grunnlag for utvidende tolkning av ordlyden. Hovedregelen er altså at spotmarkedspris skal legges til grunn etter § 18-5 andre ledd. Det er bare kraft "i henhold til vilkår for konsesjon" som er unntatt. Det må være opp til lovgiver om det skal gjøres ytterligere unntak.

Kraft som nevnt i industrikonsesjonsloven § 2 nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 faller inn under unntaket. Det følger av en tolkning av ordlyden. Dette er kraft som ytes i henhold til vilkår for konsesjon. Lagmannsretten behøver ikke ta stilling til om det bare er dette som omfattes av unntaket. Retten må bare ta stilling til om den kraften som kommunene ønsker unntatt, omfattes av unntaket.

Den kraften kommunene nå ønsker unntatt fra spotmarkedspris, ytes etter avtaler mellom Statkraft og kommunene. Dette er ikke kraft som tas ut av kraftverkene i henhold til vilkårene for konsesjon, jf. skatteloven § 18-5 andre ledd, jf. § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1.

Forpliktelsene etter ervervskonsesjonene falt bort samtidig med konsesjonen. Konsesjonsforpliktelsene falt altså bort ved det foregrepne hjemfallet.

Det rettslige grunnlaget for at kommunene skal motta en andel av utbytte, er Stortingets vedtak fra 1983. Hjemfall fremgikk av industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd og vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 6 tredje punktum. Vedtak etter industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd er ikke vilkår for konsesjon. Industrikonsesjonsloven § 41 retter seg ikke mot konsesjonæren, men regulerer situasjonen ved konsesjonens opphør. Det er en forpliktelse for staten, ikke Statkraft som konsesjonær.

Stortinget besluttet imidlertid uansett at kommunene skulle få en andel av det økonomiske utbyttet. Stortinget besluttet ikke at det skulle gis kraft. Kommunene og Statkraft har senere avtalt at dette skal ytes i form av en kraftleveranse. Dette var ikke Statkraft forpliktet til. Statkraft kunne i utgangspunktet selge kraften til hvem som helst, til hvilken som helst pris. Statkraft hadde etter Stortingets vedtak bare en plikt til å gi kommunene en andel av nettofortjenesten.

Avtalene med kommunen er helt på linje med andre langvarige avtaler. Den såkalte hjemfallskraften er en avtalebasert kraftleveranse. Det er lovens system at denne verdsettes til spotmarkedspris. Kommunene var ved den bindende forhåndsuttalelsen dessuten klar over de skattemessige virkningene før avtalene ble inngått. Hvis avtalene gjør at kommunene ikke får sin rettmessige andel av det økonomiske utbytte, må dette eventuelt tas opp med Statkraft. Skattereglene kan ikke kreves tilpasset den avtalen partene har valgt.

Det er ingen holdepunkter i forarbeidene for at lovgiver har ment at annet enn konsesjonskraft skal omfattes av unntaket i skatteloven § 18-5 andre ledd, jf. § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1. Det er heller ingen støtte i forarbeidene for en analogisk anvendelse av unntaket.

Kommunene kan følgelig ikke gis medhold i sin prinsipale anførsel.

Den aktuelle kraften kan heller ikke anses som kraft levert i henhold til "tilsvarende fremtidige kontrakter på vilkår fastsatt av Stortinget", jf. skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 2. Avtalene med Statkraft er ikke inngått på "vilkår fastsatt av Stortinget".

Stortinget besluttet i 1983 at kommunene skulle gis en andel av det økonomiske utbyttet fra virksomheten - ikke kraft til bestemte priser. Den kraften som leveres i henhold til avtale mellom Statkraft og kommunene er derfor klart utenfor ordlyden. Kommunene kan derfor heller ikke gis medhold etter sin subsidiære anførsel.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten

**Lagmannsretten** bemerker:

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten.

Lagmannsretten drøfter under punkt 2 tolkningen av skatteloven § 18-5 og § 18-3 og unntaksbestemmelsen "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon". Under punkt 3 drøftes subsumsjonen; om den såkalte hjemfallskraft, slik den er avtalt mellom Statkraft og kommunene, faller inn under unntaksbestemmelsen, eventuelt om den aktuelle kraften omfattes av en utvidende tolkning av unntaksbestemmelsen eller om unntaksbestemmelsen kan anvendes analogisk. Under punkt 4 drøftes den subsidiære anførselen. Innledningsvis, punkt 1, vil lagmannsretten gi et rettslig utgangspunkt for eiendomsskatt på kraftanlegg.

#### *1. Rettslig utgangspunkt*

Eiendomsskatt til kommunene skrives ut etter reglene i eiendomsskatteloven, jf. eiendomsskatteloven § 1. Kommunen bestemmer om det skal skrives ut eiendomsskatt, herunder om dette skal skrives ut for kraftanlegg i kommunen, jf. §§ 2 og 3. Eiendomsskatt for kraftanlegg regnes ut etter verdien som anlegget ble satt til ved ligningen året før skatteåret, jf. eiendomsskatteloven § 8 A-1 andre ledd jf. § 8 B-1. Eiendomsskatten for 2012 er derfor basert på inntekten i 2011. Eiendomsskatteloven § 8 B-1 fjerde ledd begrenser verdien av anlegget oppad og nedad, bestemmelsen viser ellers til skatteloven § 18-5 for verdien av anlegget.

Skatteloven har i kapittel 18 særregler ved skattelegging av kraftforetak. Bestemmelsene i kapittel 18 gjelder for skattelegging av inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring og distribusjon av vannkraft. Med kraftanlegg menes i utgangspunktet kraftstasjon med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, jf. skatteloven § 18-1 andre ledd.

Skatteloven § 18-5 har regler om verdsettelse av kraftanlegg.

Kraftanlegg verdsettes til antatt salgsverdi per 1. januar i ligningsåret ved taksering av fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid, jf. § 18-5 første ledd første punktum.

Beregningen av inntektene er regulert i § 18-5 andre ledd. Utgangspunktet er at brutto salgsinntekter beregnes på bakgrunn av spotmarkedspriser.

Eiendomsskatteloven § 18-5 andre ledd lyder:

"Brutto salgsinntekter settes til gjennomsnittet av summen av hver av de siste fem årenes spotmarkedspriser pr. time multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket i de tilhørende tidsavsnittene i de enkelte år, med unntak for kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon, som verdsettes til oppnådde priser."

Ved verdsettelse av kraftanlegg gjøres det altså ett unntak fra bruk av spotmarkedsprisene:

"... med unntak for kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon".

Kraften som omfattes av unntaket, verdsettes til oppnådde priser. Forståelsen av dette uttrykket har således betydning for eiendomsskattegrunnlagets inntektsside.

Ved verdsettelsen av kraftanlegg skal det også gjøres fradrag for utgifter. Dette er nærmere regulert i § 18-5 tredje ledd. Det fremgår av andre punktum at det skal gjøres fradrag for pliktig skatt på grunnrenteinntekt. Skatteloven § 18-3 gjelder grunnrenteskatt. Som nevnt skal eier av kraftverk betale en særskatt, kalt grunnrenteskatt, som betales til staten. Grunnrenteskatt er begrunnet med at vannkraftproduksjon gir en avkastning utover normalavkastning. Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt av løpende inntekt fra kraftvirksomhet er brutto salgsinntekter. Årlig brutto salgsinntekter beregnes også her med utgangspunkt i spotmarkedspriser, jf. § 18-3 andre ledd bokstav a. Det er tre unntak fra dette. Ett av unntakene er: "Kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon", jf. § 18-3 andre ledd bokstav a. punkt I. Forståelsen av denne unntaksbestemmelse har altså betydning for størrelsen på grunnrenteskatten og derfor også størrelsen på fradraget ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget.

Tvisten for lagmannsretten gjelder som nevnt prinsipalt omfanget av dette unntaket i henholdsvis § 18-5 andre ledd og § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1. Nærmere bestemt om kraft som tas ut av kraftverket for å gi kommunene den andel av utbytte som bestemt av Stortinget, skal verdsettes til oppnådde priser. Etter avtalene som er inngått mellom Statkraft og kommunene, vil det si OED-priser, altså tilsvarende prisen for konsesjonskraft OED-prisene er som nevnt gjennomgående lavere enn spotmarkedsprisene.

Lagmannsretten anser det klart at uttrykket "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon", skal tolkes på samme måte i de to bestemmelsene. Ordlyden er den samme. Det fremgår også av forarbeidene at det har vært meningen at uttrykket skulle ha samme rekkevidde i de to bestemmelsene, jf. Ot.prp.nr. 23 (1995-96). Dette er heller ikke omtvistet.

2. "...med unntak for kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon".

Lagmannsretten går så over til å se nærmere på tolkningen av denne unntaksbestemmelsen.

Lovens ordlyd er det sentrale. Lagmannsretten har også funnet uttalelser i forarbeider av relevans for nærmere å fastlegge unntaksbestemmelsens innhold. Utover dette er det begrenset med rettskilder til tolkningsspørsmålet. Lagmannsretten er ikke kjent med at det foreligger rettspraksis som er direkte relevant. Som retten kommer tilbake til, var imidlertid rettspraksis til tidligere lovbestemmelser om taksering av kraftverk av betydning ved utformingen av dagens unntaksbestemmelse.

Lagmannsretten anser at ordlyden "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" viser til kraftleveranser som konsesjonæren tar ut fordi det er et konsesjonsvilkår. Unntaket fra spotmarkedsprisene gjelder kraft som tas ut med grunnlag i et konsesjonsvilkår - "i henhold til vilkår for konsesjon". Vilkåret må altså rette seg mot konsesjonæren. Etter ordlyden er det ikke et krav at konsesjonsvilkåret er fastsatt i lov, men etter en naturlig språklig forståelse omfatter "vilkår for konsesjon" ikke vilkår fastsatt i avtale, selv om avtalen er inngått med konsesjonæren.

Lagmannsretten vil i det følgende peke på noen uttalelser i forarbeidene som etter rettens syn er relevant for tolkningen av unntakets omfang.

Dagens utforming av særreglene ved skattelegging av kraftforetak i skatteloven kapittel 18 har sin bakgrunn i kraftskattereformen i 1997. Kraftskattereformens sentrale forarbeider er Rødseth-utvalgets utredning i NOU 1992:34, Ot.prp.nr.23 (1995-96) og Innst.O.nr. 62 (1995-96). For bestemmelsene om eiendomsskatten i skattelovene § 18-5 var det ytterligere drøftelse i Stortinget før reglene kunne tre i kraft, jf. Ot.prp.nr. 47 (1999-2000) om eiendomsskatt på kraftanlegg og Innst.O.nr. 85 (1999-2000).

Det fremgår av forarbeidene at et sentralt hensyn ved utformingen av dagens regler om eiendomsskatt, har vært å redusere antall tvister, jf. Ot.prp.nr. 23 (1995-96) punkt 5.3.

Kraftverkbeskattningen var et rettsområde som hadde vært preget av spesielt mange klagesaker og rettstvister. I proposisjonen vises det til at reglene for verdsetting av kraftverk for eiendomsskatteformål var kompliserte og skjønnsmessige. Proposisjonen siterer også fra en dom gjengitt i Rt.1994 side 1263 der Høyesterett kritiserte reglenes utforming. Det heter i dommen:

"Avslutningsvis vil jeg også bemerke at taksering av kraftverk etter den alminnelige bestemmelsen i byskatteloven § 5 første ledd fremstår som meget komplisert, og at ordlyden synes lite egnet som angivelse av skjønnsstemaet, i og med at kraftverk normalt ikke omsettes. Det er også vanskelig å forstå at eiendomsbeskatningen av slike verk, der de fleste er i offentlig eie, skal medføre bruk av så store ressurser som her er nødvendig, og hvile på et grunnlag som har vært og fortsatt er gjenstand for mange tvister. Det måtte på dette området la seg gjøre å finne frem til et enklere beslutningsgrunnlag."

De nye reglene skulle derfor utformes slik at de ble relativt enkle å praktisere. Dette er gjentatte ganger presisert i forarbeidene.

Ved siden av å redusere antall rettstvister var en målsetting at de nye reglene skulle gjøre beskatningen mer forutsigbar både for skatteyder og skattekreditor, og også redusere belastningen på ligningsadministrasjon og rettsapparat.

I proposisjonen fremheves dessuten at eiendomsskatten har karakter av å være objektskatt. Det er eiendommen med den foretatte utbygging som utgjør skatteobjektet, og ikke den aktuelle eiers økonomiske interesse i eiendommen.

I proposisjonen punkt 7 behandles skatt på vannkraftsinntekt. Under punkt 7.5 foreslås at prisene fastsettes som markedsverdien av kraften. Det gis videre uttrykk for at spotmarkedet er effektivt, slik at prisene som dannes der, representerer markedsverdien på kraft.

Det foreslås imidlertid at det ved fastsettelsen av inntektene skal tas hensyn til konsesjonskraftleveranser. Dette var også i tråd med Rødseth-utvalgets forslag.

Forslaget til unntak fra spotmarkedsprisen omtales særskilt i proposisjonen, punkt 7.5.2. Det heter her blant annet:

" Konsesjonskraft

Ved fastsettelse av den normerte salgsinntekten foreslår departementet at det skal tas hensyn til konsesjonskraftleveranser, jf. også avsnitt 11.5.2. Det er i tråd med Rødseth-utvalgets forslag. Konsesjonskraftforpliktelsen er knyttet til det enkelte kraftverk og en ytelse til kraftkommunen som ble fastsatt gjennom konsesjonsvilkårene. Konsesjonskraften leveres til kostnadsbaserte priser, noe som normalt innebærer overføring av en økonomisk fordel fra kraftverket til konsesjonskraftmottaker. Departementet finner det ikke rimelig at kraftkommunene skal få konsesjonskraft, samtidig som skattegrunnlaget til kommunene fastsettes på grunnlag av markedsbaserte priser på den samme kraften "

Lagmannsretten finner det ikke tvilsomt at proposisjonen her omtaler konsesjonskraft og konsesjonskraftleveranser som er vilkår for konsesjon etter industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 første ledd. Begrunnelsen for unntaket er i proposisjonen altså eksplisitt knyttet til dette.

Det heter videre:

"Departementet fremmer ikke Rødseth-utvalgets forslag om at industrikraftleveranser pålagt av Stortinget skal inngå i den normerte salgsinntekten, jf også avsnitt 11.5.2. Stortingets pålegg om industrikraftleveranser gjelder bare Statkraft SF, som eies av staten. Men også kommunale og fylkeskommunale eiere har gitt pålegg om å levere kraft til spesielle formål. En stor del av kraftselskapenes produksjon selges dessuten på bilaterale kontrakter, av ulik varighet. De avtalte prisene kan på et bestemt tidspunkt ligge både over og under den løpende spotmarkedsprisen. Det vil være betydelige praktiske problemer dersom prisene i de enkelte kontraktene skal inngå i den normerte salgsinntekten, jf bl.a at vannkraftinntekten skal fastsettes for hvert enkelt kraftverk, jf foran. Departementet

foreslår at prisvilkårene i foretakenes kraftkontrakter ikke skal inngå i den normerte salgsinntekten. Når all kraft, med unntak av konsesjonskraft, verdsettes til spotmarkedspris, vil det likebehandle all kraftproduksjon og sikre at eierne ikke kan påvirke vannkraftinntekten ved en særskilt prispolitikk."

Det var altså fullt på det rene at også for andre kraftleveranser enn konsesjonskraft kunne det være avtalt eller pålagt en annen pris enn spotmarkedspris. Dette var imidlertid ikke tilstrekkelig til å begrunne unntak fra hovedregelen om å beregne inntekter etter spotmarkedspriser.

Spesialmotivene til skatteloven § 18-3 og § 18-5 knytter også denne unntaksbestemmelsen til konsesjonskraft.

Skattegrunnlaget for grunnrenteinntekten, jf. gjeldende skattelov § 18-3, er særskilt omtalt i samme proposisjon, punkt 9.4.3.

Om hovedregelen heter det blant annet:

"Departementet foreslår at salgsinntektene fastsettes ut fra normpriser. På denne måten begrenses skattyters motiver til å foreta disposisjoner ut fra skattemessige hensyn. Departementet foreslår videre at skattegrunnlaget for et enkelt år fastsettes med utgangspunkt i det enkelte verks faktiske produksjon multiplisert med tilhørende spotmarkedspris. Spotmarkedsprisen er lik verdien av en marginal enhet kraft og kan således brukes til all verdsetting av kraften. Siden kraftmarkedet i prinsippet er et fritt marked, vil alle aktører på marginen forholde seg til en slik verdi."

Om unntaket; "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" heter det blant annet:

"Den skattepliktige inntekten (som er målt til markedspriser) skal korrigeres for lavere priser på konsesjonskraft siden dette er en del av betingelsene for den opprinnelige utbyggingen, der kraftverkskommunene blir tilordnet en andel av grunnrenten. Departementet foreslår imidlertid at det ikke skal korrigeres for at det er inngått andre avtaler om å selge kraft til under markedspris. Det er viktig å unngå at det oppstår skattemessige motiver for skattyter til å selge kraft til lavere priser for dermed å kunne unngå skatt på grunnrente. Departementet finner det ikke rimelig at eiernes disposisjoner med hensyn til kraftkontrakter skal påvirke skattegrunnlaget"

Lagmannsretten påpeker at det også ved omtale av unntaket ved grunnrenteberegning i proposisjonen uttrykkelig vises til "konsesjonskraft". Også her er det klart at det som omtales er kraft pålagt som konsesjonsvilkår etter industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 første ledd.

Under punkt 11 i proposisjonen behandles eiendomsskattetakst. I punkt 11.5.2 gir departementet sine vurderinger og forslag. Det presiseres at eiendomsskattetaksten bør uttrykke verkets markedsverdi. Utgangspunktet skal derfor være spotmarkedspriser.

Det begrunnes nærmere hvorfor konsesjonskraften skal unntas og hvorfor det bare er for konsesjonskraften at andre priser enn spotmarkedsprisene skal legges til grunn.

Om unntaket heter det blant annet:

"Konsesjonskraften er direkte knyttet til det enkelte kraftverk som en del av utbyggerens konsesjonsvilkår. Forpliktelsen om å levere konsesjonskraft vil gjelde like lenge som konsesjonen. Ved salg av kraftverk blir konsesjonskraftforpliktelsene overdratt til den nye eieren. Konsesjonskraftforpliktelsene knyttet til et kraftverk vil derfor redusere markedsverdien på kraftverket. Etter departementets vurdering bør en derfor ta hensyn til eventuelle konsesjonskraftforpliktelser ved beregning av markedsverdien av et kraftverk. Også dette er tilsvarende som for vannkraftinntekten og for grunnrenteinntekten. I avsnitt 7.5.2 er det en nærmere beskrivelse av hvordan det skal tas hensyn til konsesjonskraften.

Etter gjeldende praksis ses det også i stor grad bort fra eventuelt andre kontraktsforpliktelser, som f.eks. industrikraftkontrakter, ved fastsettelse av eiendomsskattetakster. Ifølge en dom avsagt i Høyesterett 20. oktober 1995 skal likevel industrikraftkontrakter medtas i samme utstrekning som den andel industrikraften utgjør av det totale kraftforbruket, jf avsnittene 5.3 og 11.2.5.

Det er flere forhold som skiller konsesjonskraftforpliktelser fra andre kontraktsforpliktelser som fleks. industrikraft:

- konsesjonskraftforpliktelsene er knyttet til det enkelte kraftverk, mens andre kontraktsforpliktelser normalt er knyttet til det enkelte foretak, dvs, til eieren av verket. Markedsverdien til det enkelte kraftverk påvirkes dermed normalt ikke av kontrakter mv. knyttet til foretaket
- I motsetning til konsesjonskraftforpliktelsene, vil andre kontrakter være av mer tidsbegrenset varighet. Dersom en skulle ta hensyn til slike kontrakter, måtte det tas hensyn til på hvilket tidspunkt kontraktene løper ut, og hvilken pris produksjonen skulle verdsettes til etter kontraktens utløp. Dette ville komplisere takseringen i betydelig grad.

Departementet foreslår derfor at det bare er for konsesjonskraften at andre priser enn spotmarkedsprisene skal legges til grunn. Det henvises for øvrig til avsnitt 7.6.1 der det også pekes på administrative problemer knyttet til eventuelt å ta hensyn til et foretaks kontraktsforpliktelser ved verdsettelse av et enkelt kraftverk.

Når produksjonen for eiendomsskatteformål verdsettes på denne måten vil det ikke kreve nye opplysninger eller beregninger i forhold til det som er nødvendig for vannkraftinntekten."

Ved behandlingen i Stortinget ble spotmarkedsprisene som beregningsgrunnlag generelt kommentert av komiteen.

Komiteens flertall ga sin tilslutning til spotmarkedspriser som uttrykk for verkets markedsverdi. Komiteen var fullt innforstått med at reglene kunne medføre at kraftverket skattlegges for en inntekt som i flere tilfeller vil overstige den faktiske, jf. Innst.O.nr.62 (1995-1996).

Komiteens flertall foreslo imidlertid å utvide unntaket til eksisterende langsiktige kontrakter for å ivareta industriens behov. Dette skulle også gjelde tilsvarende fremtidige kontrakter på vilkår bestemt av Stortinget, visse andre kontrakter og industriens egen kraft.

Denne utvidelsen av unntaket trådte ikke i kraft.

I Ot.prp.nr.47 (1999-2000) side 20-22 kommenteres komiteens forslag. Det understrekes igjen at et sentralt formål ved kraftskattereformen var å forenkle regelverket, redusere muligheten for å velge ulike metoder for verdsettelse og generelt redusere bruken av skjønn, slik at antallet tvister for domstolen kunne reduseres. Det gis videre uttrykk for at unntaket for langsiktige kontrakter etter departementets erfaring hadde vist seg vanskelig å avgrense strengt slik komiteen forutsatte. Eiendomsskattens karakter av objektsskatt ble også på nytt understreket. Det heter blant annet:

"Eiendomsskattegrunnlaget i mange kommuner påvirkes i stor grad av at det skal tas hensyn til *eierens langsiktige kontrakter og kraft brukt i egen produksjonsvirksomhet* ved lønnsomhetsberegningen etter skatteloven § 18-5. Det er vanskelig å begrunne prinsipielt unntaket fra verdsettelse etter spotmarkedspris for langsiktige kontrakter mv. dersom eiendomsskattegrunnlaget skal tilsvare en objektivisert markedsverdi for anlegget, dvs, uavhengig av eierens disposisjoner. Finanskomiteens flertall synes i drøftelsen av unntaket å ha vært mest opptatt av at det må gjelde et unntak for langsiktige kontrakter i grunnlaget for grunnrenteskatten slik at eierne av verkene ikke beskattes for inntekter som i noen tilfeller overstiger de faktiske inntektene, jf. Innst.O.nr.62(1995-1996) avsnitt 6.3 på s. 50. Etter departementets syn framkommer det ikke klart hvorvidt flertallet i finanskomiteen var tilstrekkelig oppmerksom på eiendomsskattens karakter av objektsskatt da unntaket for langsiktige kontrakter ble gjort gjeldende også for eiendomsskatteformål.

Unntaket for langsiktige kontrakter mv. har etter departementets erfaring vist seg vanskelig å avgrense strengt slik Stortinget forutsatte, noe som kan åpne for tvister om fortolkningen. Det er også en rekke kontrakter som omfattes av unntaksreglene, men der disse kontraktene i liten grad ivaretar hensynet til kraftkrevende industris behov for å inngå langsiktige kontrakter. Eksempelvis er kraftutvekslingsavtalene med utlandet ansett omfattet av unntaksreglene. Ved behandlingen av St.prp.nr.52 (1998-1999) vedtok dessuten Stortinget nye prinsipper for fastsettelsen av prisvilkår mv. for Statkrafts kontrakter med industrien. Blant annet av den grunn er det neppe grunn til å forvente at prisene på langsiktige kontrakter til industrien over tid vil avvike vesentlig fra spotmarkedsprisene, noe som også svekker argumentet for å ha særskilte verdsettelsesregler for enkelte kontrakter.

Kraftkontraktene er videre normalt knyttet til eieme (foretakene) og ikke til det enkelte verk. Det er derfor behov for de vedtatte reglene om hvordan slike kontrakter skal tilordnes det enkelte kraftverk. Det er vanskelig for ligningsmyndighetene å etterprøve skattyters påstand om fordelingen ved ligningen. Hvis unntaket oppheves

vil regelverket bli mer oversiktlig, det vil bli mindre skjønnspreget og enklere å praktisere.

Etter departementets syn tilsier disse hensynene isolert sett at de særskilte verdsettelsesreglene for langsiktige kontrakter og kraft brukt i egen produksjonsvirksomhet bør oppheves, slik at all kraft unntatt konsesjonskraft verdsettes til spotmarkedspriser."

Ved ny behandling i Stortinget sluttet komiteen seg til Regjeringens forslag om å oppheve de særskilte verdsettelsesreglene for langsiktige kontrakter og kraftbruk.

Komiteen viste imidlertid til at det var eksempler på langsiktige kontrakter som reelt fremsto som betingelser for konsesjon, men uten formelt å være inntatt i konsesjonsvilkårene. Komiteen foreslo at slike kontrakter - hvor utbygger ikke hadde noe fritt kontraktsalternativ – skulle behandles på linje med kraftleveranser som direkte er inntatt i konsesjonsvilkårene. Det ble derfor fra komiteen foreslått at unntaket i § 18-5 andre ledd skulle få følgende tilføyelse:

"eller i henhold til avtale som har vært en forutsetning for å oppnå konsesjon, som verdsettes til oppnådde priser".

Men heller ikke dette forslaget til utvidelse av unntaket ble vedtatt.

Ved Stortingets forhandlinger 8. juni 2000 ble forslaget forkastet. Stortingsrepresentanter i komiteen som opprinnelig hadde foreslått unntaket, tok til ordet for å forkaste tilføyelsen. Det ble i debatten gitt uttrykk for at forslaget til tilføyelse ville komplisere verdsettelsen og gi grunnlag for nye tvister. Det ble vist til at det er høyst uklart hva som ligger i "avtaler som har vært en forutsetning for å oppnå konsesjon" og at dette tre ganger har vært oppe i Høyesterett. Det ble også i debatten fremhevet at en av hovedmålsettingene bak de nye verdsettelsesreglene har vært å forenkle prosessene og redusere grunnlaget for tvister.

Lagmannsretten oppsummerer etter dette at rettens forståelse av ordlydens rekkevidde støttes av forarbeidene.

Unntaket fra spotmarkedspriser omfatter bare kraft som tas ut på grunnlag av et konsesjonsvilkår. Det omfatter ikke vilkår konsesjonæren har påtatt seg ved avtale. Kraft som leveres av konsesjonæren som vilkår for konsesjon vil typisk være den såkalte konsesjonskraft, jf. industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 første ledd. Som nevnt fremgår det ikke av ordlyden at konsesjonsvilkåret må ha hjemmel i lov. Forarbeidene tyder imidlertid på at det er konsesjonskraften lovgiver har ment å regulere ved unntaksbestemmelsen. Det er bare dette som er omtalt. Lagmannsretten finner det imidlertid her ikke nødvendig å ta stilling til om det bare er konsesjonskraften, jf. industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15 første ledd, som er omfattet av unntaket.

Hensynet til at reglene skulle være enkle å praktisere taler for at unntaksbestemmelsen skal tolkes i tråd med sin ordlyd — og etter en alminnelig språklig forståelse av ordlyden. Det tilsier etter

rettens oppfatning at det i liten grad er åpent for en utvidende tolkning av ordlyden, eller å gi unntaksregelen analogisk anvendelse.

Etter lagmannsrettens oppfatning illustrerer det siste forslaget fra finanskomiteen til tilføyelse i ordlyden hvor avgrenset unntaket; "i henhold til vilkår for konsesjon", er ment fra lovgivers side. Det ble av komiteen fremhevet at det ikke var noen reell forskjell og at tilsvarende reelle hensyn gjorde seg gjeldende, men komiteen la likevel til grunn at var nødvendig med en egen unntaksbestemmelse. Dette tilsier at komiteen bare anså at unntaksregelen omfattet de tilfellene som uttrykkelig var omtalt i ordlyden.

### *3. Omfattes hjemfallskraft av unntaksbestemmelsen?*

Det er ikke omtvistet at kraften som leveres kommunene etter industrikonsesjonsloven § 2 tredje ledd nr. 12 og vassdragsreguleringsloven § 12 nr. 15, er levert i henhold til vilkår for konsesjon og omfattes av unntaket i § 18-5 andre ledd og § 18-3 andre ledd bokstav a. Som det fremgår foran, var det også nettopp dette som ble drøftet i forarbeidene som konsesjonskraft og som begrunnet unntaket.

Lagmannsretten kan ikke se at "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" også omfatter den såkalte hjemfallskraften.

Ved hjemfallet falt den opprinnelige konsesjonen bort og dermed også kommunens rettigheter i henhold til konsesjonen. Lagmannsretten viser også til Rødseth-utvalget i NOU 1992, under punkt 9.1.7., som behandler kommunenes rettigheter ved hjemfall.

Som nevnt er hjemfall for kommunene omhandlet i industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd og en tilsvarende bestemmelse i vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 6.

Industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd lyder slik:

"Når et vannfall med anlegg i henhold til konsesjon tilfaller staten, skal en del av anlegget eller dets verdi, dog ikke over en tredjepart, tildeles de kommuner hvor vannfallet, kraftverket eller reguleringsanleggene ligger. Stortinget bestemmer i tilfelle verdien og kommunenes andel derav og foretar fordelingen mellom dem. Stortinget kan også bestemme at det av midlene opprettes et fond til fordel for kommunene, eller at det utbetales dem en andel av det økonomiske utbytte anlegget måtte gi."

Da anleggene hjemfalt til staten, besluttet Stortinget i plenarvedtak i 1983 at kommunene skulle få en andel av utbytte. Stortingets vedtak om at kommunene gis andel av hjemfallet, er imidlertid ikke et vilkår for ny konsesjon. Andel av utbytte som bestemt av Stortinget kan derfor ikke anses som "i henhold til vilkår for konsesjon". Stortingets vedtak retter seg da heller ikke mot konsesjonæren.

Kommunene har anført at Statkraft etter Stortingets vedtak har en forpliktelse til å utbetale utbytte.

Lagmannsretten viser til at det at Statkraft skal utbetale den andel av utbytte Stortinget fastsatte, ikke gjør forpliktelsen til et vilkår for konsesjon. Utbetalingen av andel av utbytte for hjemfall er ikke et vilkår for Statskrafts tillatelse til kraftproduksjon.

Stortinget fastsatte dessuten ikke at det skulle leveres kraft, men at det skulle utbetales et årlig beløp. Senere har Statkraft og kommunene inngått avtaler om at ytelsen skal leveres i form av kraft.

Størrelsen på kommunenes hjemfall bygger altså på Stortingets vedtak fra 1983. At dette i dag leveres i form av kraft og ikke som en andel av utbytte, bygger på en avtale mellom kommunene og Statkraft. Selv om Statkraft i dag driver anleggene og som sådan kan anses som konsesjonær, er ikke avtalen Statkraft har inngått med kommunene "i henhold til vilkår for konsesjon". Det har ikke vært et vilkår for konsesjon at Statkraft leverer kraft til kommunene for den rett til andel av utbytte Stortinget ga kommunene ved vedtaket i 1983. Lagmannsretten er enig med staten i at Statkraft i utgangspunktet sto fritt til å selge kraften til andre og på markedsmessige betingelser. At kommunene hadde rett til en andel av utbytte, endrer ikke dette, heller ikke at ytelsens størrelse av Stortinget er knyttet til bestemte angitte energikvanta. Den kraften som ytes som hjemfallskraft er en kraftleveranse basert på avtale.

Lagmannsretten legger til grunn - slik kommunene har anført - at blant annet på grunn av utviklingen av anleggene og utviklingen av Statskrafts driftsform, var det ikke lenger hensiktsmessig å fortsette å gi en andel av utbytte. Lagmannsretten viser til den forklaring som ble gitt for retten av advokat Stinessen, advokat Stiansen og seniorskatterådgiver i Statkraft Trond Thorvaldsen. Retten kan imidlertid ikke se at det er av betydning for det rettslige spørsmålet retten skal ta stilling til, hva som er bakgrunnen for at Statkraft og kommunene ønsket å inngå en avtale om kraftleveransen i stedet for en andel av utbytte. Det er uansett en avtale som ble inngått, og kraftleveransen er ikke et vilkår for konsesjon. Det faller altså uansett utenfor unntaksbestemmelsen. Bakgrunnen for avtalen og hva som skjedde under avtaleforhandlingene endrer ikke dette.

Det er fra kommunene fremholdt at omtalen av konsesjonskraft i forarbeidene ikke kan innebære en innskrenkende tolkning av unntaksbestemmelsen.

Lagmannsretten viser til at det er på det rene at avtalene om hjemfallskraft ikke var inngått da forarbeidene ble skrevet. Kommunene har rett i at det derfor ikke var mulig å omtale hjemfallskraft i forarbeidene på samme måte som konsesjonskraft. Kommunene har også rett i at situasjonen i kraftmarkedet har endret seg, og at lovgiver ikke nødvendigvis kunne forutse utviklingen.

Lagmannsretten har ikke utelukket at lovens ordlyd kan omhandle uttak av annen kraft enn konsesjonskraft. Omtalen av konsesjonskraft i forarbeidene illustrerer imidlertid at forutsetningen for unntaket er at det må være et konsesjonsvilkår og at avtalebasert kraft ikke er omfattet. Lovens ordlyd er dessuten her så klar at det ikke kan anses tvilsomt at kraft som leveres etter avtale mellom Statkraft og kommunene etter Stortingets vedtak om andel av utbytte, ikke er omfattet. At kraften leveres etter avtaler som tilsvarer konsesjonskraft, endrer ikke at dette ikke er "i henhold til vilkår for konsesjon"

Kraft for kommunenes hjemfallsrettighet er ikke et konsesjonsvilkår og er dessuten basert på avtale. Kraften tilfredsstiller på denne bakgrunn ikke kravet om at kraften tas ut "i henhold til vilkår for konsesjon".

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å tolke unntaksbestemmelsen utvidende eller gi bestemmelsen analogisk anvendelse, slik at også hjemfallskraft omfattes.

Kommunene har vist til at de reelle hensyn som fremholdes i forarbeidene og begrunner unntaksbestemmelsen også kommer til anvendelse for hjemfallskraften.

Lagmannsretten er enig med kommunene i at enkelte av de hensynene som er fremhevet i forarbeidene, kan tale for samme skattemessige behandling av hjemfallskraft og konsesjonskraft. Som sitert over viste departementet i proposisjonen blant annet til at

"den skattepliktige inntekten som er målt til markedspriser skal korrigeres for lavere priser på konsesjonskraft siden dette er en del av betingelsene for den opprinnelige utbyggingen der kraftverkskommunene blir tilordnet en andel av grunnrenten".

Lagmannsretten viser til at hjemfall også var en del av betingelsene for den opprinnelige utbyggingen. Formålet med kommunenes rettigheter ved hjemfall etter industrikonsesjonsloven § 41 andre ledd og vassdragsreguleringsloven § 10 nr. 6 kan også sies å ha vært å gi kommunene en andel av grunnrenten.

Lagmannsretten er imidlertid i tvil om hvor langt begrunnelsen for unntaksbestemmelsen rekker for en avtalebasert ytelse. Retten viser til at det i samme avsnitt i proposisjonen fremheves at det ikke foreslås at det skal korrigeres for at det er inngått andre avtaler om å selge kraft under markedspris. At enkelte av hensynene er sammenfallende kan derfor vanskelig begrunne en analogisk anvendelse av unntaksregelen utenfor ordlydens rekkevidde.

Bestemmelsens forhistorie viser dessuten at Stortinget var fullt på det rene med at begrunnelsen for unntaket for konsesjonskraft også kunne gjelde annet kraftuttak. Stortinget utvidet likevel ikke unntaksbestemmelsen for dette. Lagmannsretten viser til forslaget fra komiteen om at avtaler som har vært en forutsetning for å oppnå konsesjon, også skulle beregnes etter oppnådde priser. Et forslag som også forslagsstilleme endte med å stemme i mot. Dette taler klart mot å gi unntaksbestemmelsen analogisk anvendelse for hjemfallskraft.

Heller ikke for spørsmålet om å gi unntaksbestemmelsen analogisk anvendelse for hjemfallskraft, kan det få betydning hva som er bakgrunnen for at Statkraft og kommunene valgte å inngå slike avtaler. Forslaget til utvidelsen av unntaksbestemmelsen som ikke ble vedtatt - om avtaler som har vært en forutsetning for å oppnå konsesjon - synliggjør dette.

Lagmannsretten finner grunn til å påpeke at det ikke er i strid med lovens system at kraften som leveres etter hjemfallsavtaler verdsettes til spotmarkedspris selv om lavere vederlag er avtalt. Lovgiver var som nevnt på det rene med at spotmarkedsprisen for flere avtaler kunne ligge over faktisk oppnådd pris. Det er uttrykkelig latt være å unnta kraftleveranser selv om det var inngått langsiktige avtaler med annen pris enn spotmarkedsprisen. Eiendomsskattens karakter av objektskatt samt hensynet til klare og relativt enkle praktiserbare regler, er sentrale som

begrunnelse for spotmarkedsprisen. At kommunene og Statkraft har avtalt at kraften skal ytes for OED-pris og altså en pris tilsvarende det som betales for konsesjonskraften, endrer ikke dette. Heller ikke at prisen er valgt fordi det skulle være et mål på selvkost samt at det tilsvarer vilkårene for konsesjonskraft.

Avtale om kraft i stedet for en pengesum ble dessuten inngått etter at skattelovens nåværende regler var trådt i kraft, og også etter at det forelå en bindende forhåndsuttalelse fra Sentralskattekontoret. Kommunene og Statkraft var altså fullt på det rene med den skattemessige konsekvensen da avtalene ble inngått. Dersom den skattemessige konsekvensen av avtalene medfører at statens andel av de hjemfalte anleggene øker på bekostning av kommunene, er dette et spørsmål som eventuelt må tas opp med Stortinget.

Lagmannsretten kan på bakgrunn av lovens klare ordlyd, som støttes av uttalelsene i forarbeidene, herunder de nye rundene i Stortinget ved vedtakelsen av § 18-5 andre ledd, ikke se at de reelle hensyn kommunene har vist til, herunder den endrete situasjonen i kraftmarkedet, gir rettslig grunnlag for å tolke unntaksbestemmelsen utvidende eller gi den analogisk anvendelse for hjemfallskraft.

Om det er ønskelig å endre loven og gi ytterligere unntak slik at også hjemfallskraft omfattes, tar lagmannsretten ikke stilling til. Dette vil være et lovgiverspørsmål.

Hjemfallskraften omfattes på denne bakgrunn ikke av unntaksbestemmelsen "kraft som tas ut av kraftverket i henhold til vilkår for konsesjon" i § 18-5 andre ledd og § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1.

Kommunene kan etter dette ikke gis medhold etter sin prinsipale anførsel.

#### *4. Skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 2*

Som nevnt innledningsvis har skatteloven § 18-3 flere unntak fra spotmarkedspriser som beregningsgrunnlag for brutto salgsinntekter. Kommunene har subsidiært anført at hjemfallskraften må omfattes av unntaket i skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 2.

Denne bestemmelsen lyder:

"Kraft som leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996 med uavhengig kjøper eller leietaker og med varighet på syv år eller mer, verdsettes til kontraktsprisen. Dette gjelder tilsvarende for kraft levert i henhold til tilsvarende fremtidige kontrakter på vilkår fastsatt av Stortinget, leieavtaler og andre kontrakter som nevnt i samsvar med avgrensninger og retningslinjer fastsatt av departementet i forskrift."

Lagmannsretten kan ikke se at hjemfallskraften omfattes av dette unntaket. Retten er enig med staten i at avtalene mellom kommunene og Statkraft ikke er inngått på "vilkår fastsatt av Stortinget".

Stortinget besluttet i 1983 at kommunene skulle gis en andel av det økonomiske utbyttet fra virksomheten. Det ble ikke besluttet å gi kraft til bestemte priser. Det er ikke Stortinget som har satt vilkårene for avtalen om kraftleveranse. Vilårene i avtalen er fastsatt etter forhandlinger mellom Statkraft og kommunene og uten at Stortinget har fastsatt vilkår for dette. At Stortinget fastsatte størrelsen på den andelen av utbytte som kommunene skulle få, er noe annet.

Avtalen mellom Statskraft og kommunene er derfor ikke omfattet av bestemmelsens ordlyd. Lagmannsretten kan heller ikke her se at forarbeidene gir noen holdepunkter for en utvidende tolkning. Tvert i mot taler særlig hensynet til klare regler og behovet for å unngå tvister for at ordlyden følges.

Kommunene kan derfor heller ikke gis medhold etter sin subsidiære anførsel.

De ankende parter gis på denne bakgrunn ikke medhold i at fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget for kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang for skatteåret 2013 for kraftverkene Bjølvo, Høyanger II, Høyanger VB, Oksla og Mågeli er ugyldige.

Etter dette forkastes anken over tingrettens dom, domsslutningen punkt 1.

#### *4. Sakskostnader*

Staten har vunnet saken og har i utgangspunktet krav på full erstatning for sine kostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Lagmannsretten kan ikke se at tungtveiende grunner gjør det rimelig å fritta kommunene for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter har fremsatt krav om dekning av sakskostnader med i alt 89 900 kroner. Beløpet tilkjennes i sin helhet, jf. tvisteloven § 20-5.

I sakskostnader for lagmannsretten betaler kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang en for alle og alle for en 89 900 kroner til staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn når retten avgjør krav på sakskostnader for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd.

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter skal derfor i utgangspunktet ha erstattet sine kostnader også for tingretten, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Heller ikke for tingrettens behandling foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta kommunene for erstatningsansvaret.

Etter dette forkastes anken i sin helhet.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler kommunene Balestrand, Gaular, Høyanger, Kvam, Odda og Ullensvang øn for alle og alle for øn 89 900 — åttinitusennihundre — kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.*

# Tingrettsdommer

## SkN 15-094 Lån fra selskap, tilleggsskatt

**Lovstoff:** Ligningsloven § 10-2 og § 10-5.

**Oslo tingrett:** Dom av 25. august 2015, sak nr.: 14-192162TVI-OTIR/04

**Dommer:** Dommerfullmektig Camilla Varhaug Søberg.

**Parter:** A og X AS (advokat Morten Goller) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Tomasz Edsberg).

**Sammendrag:** Spørsmål om utbetalinger fra selskap til aksjonær i årene 2007 til 2010 skulle anses som lån eller utbytte. Skattyter eide 40 prosent av aksjene i selskapet X AS, mens hans barn eide de resterende 60 prosent via et mellomliggende selskap. Skattyter hadde i årene 2007 til 2010 betydelige uttak fra selskapet som ble bokført som lån på mellomregningskonto. Skattemyndighetene endret etter bokettersyn ligningen for de aktuelle årene og la til grunn at de overførte beløp skulle anses som utbytte. Skattyter ble ilagt 30 prosent tilleggsskatt. Retten kom etter en helhetsvurdering til at lånet ikke var reelt, men at tilleggsskatten skulle bortfalle, fordi det ikke forelå klar sannsynlighetsovervekt for at mellomværendet ikke var et reelt lån.

Saken gjelder rettslig overprøving av Skatteklagenemndas vedtak av 25. juni 2014 for henholdsvis A og X AS.

### Kort framstilling av saken

Selskapet X AS ble stiftet 28. mai 1996. Selskapet har ulike investeringer i finansmarkedet og fast eiendom som sin kjernevirksomhet. Selskapet har nettoverdier på ca. 300-325 millioner kroner.

A eier 40 % av aksjene i selskapet, mens selskapet Y AS eier 60 % av aksjene. Y AS er et holdingselskap som ble etablert i 2005. Y AS eies av As tre barn. As aksjer er aksjeklasse A og hadde frem til 2009 100 % av stemmene i selskapet. Fra 2009 har A hatt 95 % av stemmene, mens Y AS har hatt 5 % av stemmene. A har i tillegg til eierandelen i X en betydelig privat formue, hovedsakelig bestående av fast eiendom.

A har vært styreleder i X siden 1996. As far, B, og C har vært styremedlemmer siden 1999. Advokat D kom inn som styremedlem i 2000. I 2009 ble E styremedlem i selskapet. E er tilknyttet X' forretningsfører, Procurator AS (heretter Procurator). E var daglig leder i X frem til A tok over som daglig leder 23. desember 2009.

Siden 1996 har det eksistert en mellomregningskonto mellom A og X. Mellomregningskontoen var i favør av A frem til 2007, som følge av at utdelt utbytte ikke ble tatt ut av selskapet. Mellomregningskontoen har hatt følgende utvikling og saldo per 31.12 i perioden 2005-2010:

Saldo pr.	Beløp inkludert renter	Herav renter	Kommentar
31.12.2005	-31 2221 832		I favør A
31.12.2006	-20 316 084		I favør A
31.12.2007	15 284 688	262 217	I favør X
31.12.2008	47 858 340	889 652	I favør X
31.12.2009	42 231 214	1 817 442	I favør X
31.12.2010	46 976 531	1 018 291	I favør X

Saldoen på mellomregningskontoen ble i favør av X i august 2007. Uttak fra selskapet, i form av utbetalinger til A eller belastninger av mellomregningskontoen, er foretatt på bakgrunn av henvendelser fra A til Procurator. Retten kommer tilbake til bruken av og utviklingen på mellomregningskontoen under rettens vurdering.

I 2007 og 2008 ble det ikke utdelt utbytte fra X. A hadde for disse årene en lønnsinntekt på i størrelsesorden 300-350 000 kroner. For 2009 mottok A 11 millioner i utbytte fra X, samtidig som han hadde ca. 400 000 kroner i lønnsinntekter. I 2010 ble det utbetalt utbytte fra X på 10 millioner kroner, mens As lønnsinntekter var på 1,3 millioner. I 2011 ble det utbetalt utbyttet fra X med 35 millioner kroner.

Det ble inngått skriftlig låneavtale mellom X og A 30. juni 2008. Det ble inngått nye låneavtaler 31. desember 2008 og 1. desember 2009. Retten kommer tilbake til disse avtalene under rettens vurdering.

### **Ligningsbehandlingen**

I brev av 25. oktober 2011 varslet skattekontoret X om bokettersyn for inntektsårene 2005-2010. Bokettersynet var begrenset til kontroll av selskapets mellomværende med A. Det ble avholdt åpningsmøte i lokalene til Procurator 9. november 2011.

X mottok utkast til bokettersynsrapport hva gjaldt faktumdelen 24. januar 2012. X fremsatte supplerende bemerkninger til faktumdelen i brev av 2. februar 2012. Ved brev av 13. februar 2012 ble det på vegne av X gitt ytterligere kommentarer til utkastet til bokettersynsrapport. X mottok endelig bokettersynsrapport 13. mars 2013.

X og A ble varslet om mulig endring av ligningen for inntektsårene 2007-2010 ved skattekontorets brev av 25. april 2013.

Advokat Leikvang besvarte varslene på vegne av A og X i brev av 21. mai 2013. Skattekontoret fattet 11. oktober 2013 vedtak for inntektsårene 2007-2010. Skattekontoret konkluderte med at lånene måtte anses som skattepliktig utbytte for A, og at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vedrørende utbetalingene. A ble også ilagt tilleggsskatt på 30 %.

Vedtakene ble påklaget ved klager datert 29. november 2013. Skatt Øst utarbeidet utkast til nemndsvedtak og sendte det til A og X for bemerkninger 6. mai 2014. Det ble inngitt merknader til utkastene ved brev av 28. mai 2014 og 6. juni 2014. Skatteklagenemnda opprettholdt skattekontorets vedtak ved nemndas to vedtak av 2. juli 2014.

### **Saksgang for tingretten**

A og X brakte vedtakene fra Skatteklagenemnda inn for tingretten ved stevning innkommet til Oslo tingrett 27. november 2014.

Hovedforhandling ble holdt i Oslo tingrett 29. og 30. juni 2015. A avga partsforklaring, og det ble for øvrig foretatt slik dokumentasjon som fremkommer av rettsboken.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Dette skyldes øvrige gjøremål og avvikling av sommerferie. Det ble varslet om dette ved avslutningen av hovedforhandlingen og per e-post til prosessfullmektigene i juli 2015.

### **Saksøkerens påstandsgrunnlag**

#### **Omklassifisering**

Saksøkerne har anført at det var tale om et reelt lån og har gjort gjeldende følgende:

Det forelå en muntlig avtale på tidspunktet da det første lånet ble utbetalt, og denne er kommet til uttrykk gjennom partenes opptreden i flere år. Det historiske forholdet mellom partene er relevant. A har latt utbytte som var besluttet utdelt, stå i selskapet og betalt skatt av dette. Selskapet har betalt renter på beløpene, og lånet er ført opp i både X og A sine selvangivelser. Det har formodningen mot seg at lånet er reelt når A er kreditor, men ikke når han er debitor. Skattereformen er ikke vektlagt i Skatteklagenemndas vedtak, og er også uten betydning. Det tas ut utbytte også etter 2006, men det er et opphold på et par år.

Det ble inngått skriftlig låneavtale straks partene ble klar over at A var debitor ved avslutningen av årsregnskapet for 2007. Det forelå skriftlig låneavtale tre år og fire måneder før skattemyndighetene iverksatte kontrolltiltak.

Lånerammen ble økt to ganger, og dette er reflektert skriftlig i to nye låneavtaler. Låneavtalene i saken har spesifikasjon av långiver og låntaker og lånets størrelse. Avtalene regulerer lånets størrelse, rentebetingelser og sikkerhetsstillelse. Det er avtalt at lånet er løpende, og frister for oppsigelse er avtalt. Den siste låneavtalen er også vedlagt en nedbetalingsplan.

Det fremgår av alle tre låneavtalene at lånet skal renteberegnes. Renter er blitt beregnet årlig, bokført og tillagt hovedstolen. Nedbetalingene foretatt 2008-2010 dekker både renter og avdrag, og renter er således også delvis betalt.

A har stilt sikkerhet i alle tre låneavtalene. Når lånet økte, er det inngått nye låneavtaler med ny sikkerhet. Det er ikke rettskildemessig dekning for at sikkerheten skal være i henhold til de selskapsrettslige reglene. A har stilt sikkerhet i fast eiendom, som er godt egnede objekter. Også Skatteklagenemnda har lagt til grunn at det er stilt betryggende sikkerhet i 2009/2010.

A har klart betjeningsevne. Det er ikke rettskildemessig dekning for å se bort fra skatteyters betjeningsevne fordi skatteyster ville måtte realisert formuesgjenstander for å dekke lånet.

Behovet for lån oppsto som følge av oppussing av flere eiendommer. Det vesentligste av låneopptakene er benyttet til oppussing, som ga en varig verdiøkning på disse eiendommene. I 2007 gikk 23 133 124 til bygge- og oppussingskostnader, i 2008 23 045 321 kroner og i 2010 1 706 077 kroner. Disse endrede tallene utgjør ikke nye bevis, og retten kan bygge på disse.

Privat forbruk er den minste delen av låneopptaket og skal ikke tillegges særlig vekt ved vurderingen. Ikke støtte i rettspraksis for at det kan tillegges negativ vekt at lånet er gått til forbruk.

A lånte penger av X, og ikke i bank, fordi X hadde tilstrekkelig likviditet. At det ble ytet lån, og ikke utdelt utbytte, var forretningsmessig begrunnet i X sin lånefasilitet med Handelsbanken.

X og A har ført lånet i selvangivelser, og X har ført lånet i næringsoppgaver for årene 2007-2010. Renter er både inntektsført av X og fradragsført av A. Mellomværendet er behandlet som lån i note til regnskapet for X de aktuelle år. Regnskapene er styrebehandlet og godkjent av revisor.

Før bokettersyn ble varslet, tilbakebetalte A 66 596 441, 19 kroner, inkludert 35 millioner i ekstraordinært utbytte i 2011. Det er ikke grunnlag for å se bort fra nedbetalingene fordi det er utbytte som er benyttet til nedbetaling. Det kan heller ikke ses bort fra nedbetalingene fordi det trekkes ytterligere på mellomregningskontoen.

Det er ikke av avgjørende betydning at den opprinnelige låneavtalen ikke inneholder informasjon om nedbetaling. Gjeldsbrevloven § 5 første ledd vil regulere rettsstillingen mellom partene. Det er uansett slik at den siste låneavtalen inneholder en nedbetalingsplan, og at denne foreligger i god tid før myndighetenes kontroll. Det er ikke grunnlag for å se bort fra fordringen mot Z AS som en reell nedbetaling av mellomværendet.

Det kan ikke legges vekt på om et lån er i strid med aksjelovens bestemmelser. I denne saken har det også vært full åpenhet om lånet til og fra selskapet, og forretningsfører har vært involvert. Styremedlemmene var kjent med lånet gjennom regnskapene. Styret tok også grep for å bringe lånet i orden selskapsrettslig.

Låneutbetalingene har ikke medført ytterligere opplåning i selskapet. Lånet lå også innenfor selskapets utbyttekapasitet.

### **Gjennomskjæring**

Domstolene skal ikke opptre som ligningsorganer i første instans. Det er en forutsetning at domstolene behandler den samme faktiske disposisjon som ligningsmyndighetene behandlet. Anførsel om gjennomskjæring er basert på en post som er av en annen karakter enn den ligningsvedtaket bygger på, og retten har da ikke adgang til å ta stilling til anførselen.

Hvis retten kommer til at det foreligger prosessuell adgang til å behandling anførselen, er grunnvilkåret – at disposisjonen er hovedsakelig skattemessig motivert – ikke oppfylt. Det var

forretningsmessig begrunnet og hensiktsmessig at A fikk låne penger, og at det ikke ble utdelt utbytte, på grunn av X sin lånefasilitet i Handelsbanken. Det har ikke vært låneavtalens formål å forskyve utbyttebeskatningen.

Etter en helhetsvurdering av disposisjonens virkninger, skattyters formål og omstendighetene for øvrig fremstår det ikke som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonene til grunn for beskatningen. Det foreligger store ikke-skattemessige virkninger for A, blant annet gjennom tilbakebetalingsplikt og sikkerhetsstillelse. Lån i eget selskap strider ikke mot skattereglenes formål.

### **Endringsfrist**

Det er ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og fristen for endring etter ligningsloven § 9-6 er utløpt.

Det kreves kun at det gis tilstrekkelig opplysninger til at ligningsmyndighetene kan ta opp spørsmålet eller etterspørre ytterligere opplysninger. Ved å opplyse om lånet og dets størrelse i selvangivelser, næringsoppgave og årsregnskap, har skattyterne gitt tilstrekkelige opplysninger. As øvrige økonomiske stilling fremgår også av selvangivelsen. Det er også opplyst om interessefellesskapet. Det er heller ikke gitt uriktige opplysninger.

### **Tilleggsskatt**

Dersom det er grunnlag for omklassifisering fra lån til utbytte og det foreligger endringsadgang, er det ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Skatteklagenemnda har ikke bevist med klar sannsynlighetsovervekt at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og det er ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Det er ikke en fullt ut objektiv vurdering. Skatteyter må ha forstått at opplysningene kunne ført til lavere skatt.

### **Saksøkerens påstand**

1. Ligningen av A og X AS for inntektsårene 2007-2010 oppheves for så vidt gjelder:
  - a. Omklassifiseringen av mellomværendet i X AS fra lån til skattepliktig utbytte.
  - b. Ileggelse av tilleggsskatt med 30 % av skatt på mellomværendet og renter.
2. A og X AS tilkjennes sakskostnader for tingretten.

### **Saksøktes påstandsgrunnlag**

#### **Omklassifisering**

Staten har anført at mellomværende ikke var et reelt lån og har gjort gjeldende følgende:

Historikken knyttet til mellomregningskontoen viser at det forut for 2006 ble fylt på med utbytte først, før penger ble tatt ut, men at dette snur i 2006 i forbindelse med skattereformen. Da tas det først ut penger, før det fylles på med utbytte.

De inngåtte låneavtalene regulerer ikke det forhold som er praktisert. Etter ordlyden i avtalene er det snakk om lån av bestemte beløp, mens As bruk av mellomregningskontoen tilsier en annen ordning. Beløpene i to av tre låneavtaler var overskredet allerede idet avtalene ble inngått. Det er kun låneavtalen av 31. desember 2008 som lyder på beløp som tilsvarer saldo på mellomværende

da de ble inngått. Avtalte beløp i avtalen av 1. desember 2009 var overholdt per 31. desember 2009, men ble overskredet med flere millioner i løpet av 2010, uten at det ble inngått ny avtale.

Den først låneavtalen inneholder ikke vilkår eller plan om tilbakebetaling. De to siste avtalene forutsetter at det skal nedbetales med fremtidig utbytte. Den tredje avtalen inneholder konkrete vilkår om tilbakebetaling, men disse ble ikke fulgt.

Ingen av de tre avtalene er fulgt for så vidt gjelder vilkår om rentebetaling.

Låneavtalen av 30. juni 2008 og avtalen av 31. desember 2008 er ikke etterlevd for så vidt gjelder sikkerhetsstillelse.

Ingen avtalebrudd er fulgt opp med misligholdsbeføyelser fra selskapets side.

As uttak er behandlet som fordring/lån i X' regnskaper. Det er vanskelig å se fordringene i balansen, men lånene er identifisert i noter. Notene i regnskapet oppfylte ikke kravene i regnskapsloven.

Lånet er aldri behandlet av styret i X, i strid med aksjelovens krav.

Lånet er aldri styrebehandlet, til tross for at i hvert fall ett styremedlem og daglig leder ble kjent med størrelsen på mellomværendet 1. desember 2009. Det ble heller ikke foretatt noen tiltak da det i årsregnskapet for 2009 ble lagt til grunn at det ikke var stilt betryggende sikkerhet for lånet.

Når det gjelder saksøkernes korrigerende av utgiftene til rehabilitering og oppussing, gjøres det gjeldende at retten ikke kan bygge på disse, ettersom skattyter hadde oppfordring og anledning til å gi dem under ligningsbehandlingen. Det er ikke fremlagt bevis for at beløpene som er lagt til grunn ved ligningsbehandlingen, ikke er riktige. Ved vurderingen av om det skal ilegges tilleggsskatt, kan retten bygge på alle tilgjengelige opplysninger.

I 2007 medgikk ca. 10 millioner kroner til oppussing etter at saldoen på mellomregningskontoen ble i favør av X. I 2008 medgikk ca. 18 millioner til oppussingen, mens beløpet er 1 million for 2009. I 2010 er det ingen oppussingskostnader. A har i tillegg til oppussingskostnadene tatt ut betydelige beløp til dekning av løpende forbruk.

As lønnsinntekter er relativt lave. A har ikke på noe tidspunkt hatt muligheten til å betjene lån på det aktuelle nivå uten utbytter eller realisasjon av eiendeler. Mellomværendet er rent faktisk "nedbetalt" med utbytte fra X, med unntak av innbetaling i januar 2010. Ved innskuddet i januar 2010 trakk A på sin egen boligkreditt i Handelsbanken.

Det har ikke på noe tidspunkt, med mulig unntak for en kort periode ved årsskiftet 2009/2010, vært stilt betryggende sikkerhet.

Etter ordlyden i avtalen av 30. juni 2008 var det kun stilt sikkerhet for 17 millioner kroner, mens mellomværendet var på 35 millioner kroner. Denne sikkerheten var heller ikke tinglyst.

Når det gjelder avtalen inngått 31. desember 2008, er opplysningene om tinglyst sikkerhet i fast eiendom uriktig. Det var på tidspunktet for avtaleinngåelsen ikke stilt noen sikkerhet, og sikkerheten i leiligheten i Sveits etter avtalen av 30. juni 2008 var frafalt. Da det ble stilt sikkerhet i fast eiendom sommeren 2009, som var verdsatt til 47 millioner, var mellomværendet på 53 millioner. Mellomværendet økte videre til rundt 60 millioner høsten 2009.

I desember 2009 ble saldoen redusert med 9 millioner kroner som følge av at X fikk overdratt til seg en fordring på Z AS, som gjaldt leiligheten på Kvitfjell. Det ble da gitt pant i festerett til ubebygde tomt på Kvitfjell som hadde en langt lavere verdi.

Det ble ikke foretatt innbetalinger/krediteringer i 2007, 2008 og frem til november 2009. Saldoen var på sitt høyeste i oktober 2009, med over 60 millioner kroner i X' favør.

Mellomværendet ble kreditert med 7,5 millioner kroner i ekstraordinært utbytte i november 2009 og med 3,5 millioner i ordinært utbytte i desember 2009.

Nedskrivningen med 9 millioner kroner i desember 2009 som følge av at en fordring på Z AS overdras, er en konstruksjon som ikke kan legges til grunn som en nedbetaling. Det er et interessefellesskap mellom A og X/Z AS. X har pådratt seg et inntektstap ved at As fordring på Z AS ble overdratt til selskapet. Transaksjonen var ikke forretningsmessig begrunnet fra X' side. As private interesser har vært motiverende ved transaksjonen.

I 2010 ble mellomværendet kreditert med utbytte på 10 millioner kroner og en innbetaling på ca. 1,4 millioner fra A. Det ble samtidig tatt ut totalt 16 millioner kroner og saldoen på mellomværende økte.

I 2011 ble mellomværendet kreditert med utbytte på 35 millioner kroner. På dette tidspunktet var 39,5 millioner kroner av mellomværendet skilt ut til behandling på egen lånekonto i regnskapet. Utbyttet ble kreditert øvrig mellomværende, slik at A fikk penger til gode på den aktuelle mellomregningskontoen. Det er derfor uklart hvor mye av beløpet på 35 millioner som egentlig har gått til nedbetaling av påstått lån.

### Gjennomskjæring

Gjennomskjæring er en annen rettslig innfallsvinkel til bedømming av samme faktum og de samme privatrettslige disposisjon som omklassifiseringsspørsmålet omhandler. Retten har adgang til å behandle anførselen om gjennomskjæring.

Lånekonstruksjonen var utelukkende skattemessig motivert. Skattereformen 2006 innførte skatteplikt på utbytte til personlige aksjonærer for å oppnå lik beskatning på utbytte og lønn. A tilpasset seg skattereformen. Han sluttet å ta ut utbytte fra X, og han etablerte et holdingsselskap for barnas aksjer i X. Da A ikke lenger hadde penger til gode i X, handlet han som før og fortsatte å ta gjøre uttak, men endret formalitet, fra utbytte til lån. Det er betydelig beløp i utbytteskatt som er spart. Disposisjonen må ha hatt som formål å spare skatt. Det forelå i realiteten en forskuttering av utbytte. Transaksjonen var motivert av As private interesser, til skade for selskapet.

Lånekonstruksjonen hadde ingen forretningsmessig egenverdi for X og heller ingen forretningsmessig egenverdi for A. As formål var å få penger ut av selskapet, men omgå reglene om skatt på utbytte.

### **Endringsadgang**

Hvis retten kommer til at det er grunnlag for omklassifisering eller gjennomskjæring, har A og X gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Opplysningsplikten slår gjennom overfor ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Når den skatterettslige løsningen er uklar, er det åpenbart plikt til å fremlegge mer enn bare tall.

### **Tilleggsskatt**

Vilkårene for å ilegge ordinær tilleggsskatt er objektive. Vurderingen av om vilkårene er oppfylt samsvarer med vurderingen under endringsadgangen. Det er bevist med klar sannsynlighetsovervekt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og opplysningene har ført til fastsetting av for lav skatt.

### Saksøktes påstand

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

### **Rettens vurdering**

#### **1. Innledning**

Saken gjelder skattemyndighetenes omklassifisering av mellomværendet mellom A og X AS fra lån til utbytte for inntektsårene 2007-2010 og ilagt tilleggsskatt for A.

Retten kan prøve bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen i ligningsmyndighetenes vedtak fullt ut, jf. blant annet uttalelse i Rt. 1998 side 383 på side 391.

Det rettslige utgangspunktet er at den underliggende privatrettslige disposisjonen også skal legges til grunn for beskatningen. Dette har blant annet kommet til uttrykk i Rt. 2009 side 813 avsnitt 54:

*"Ved den skatterettslige bedømmelsen tar jeg utgangspunkt i den normen som annenvoterende, dommer Bugge, formulerte i Rt. 1994 side 1064 på side 1071:*

*«Som lagmannsretten er inne på, er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuesrettslige regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens ramme, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få.»"*

Etter skatteloven § 10-11 annet ledd første punktum regnes utbytte som:

*"[...] enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær."*

Det finnes ingen rettslig definisjon av lån i norsk lovgivning. Den sentrale rettslige forskjellen på utbytte og lån er om det følger en tilbakebetalingsplikt med utbetalingen. Dersom det foreligger en tilbakebetalingsplikt, foreligger det ikke en "vederlagsfri overføring av verdier" som omfattes av skattelovens utbyttedefinisjon. Det følger av retts- og ligningspraksis at tilbakebetalingsplikten må være reell for at disposisjonen skal anses som et lån skatterettslig. Om låneavtalen var reell beror på en konkret helhetsvurdering av en rekke momenter.

Det følger av ligningsloven § 8-1 at ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger skattyter har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig ut fra en fri bevisbedømmelse, jf. uttalelsene i Rt. 2005 side 1461 avsnitt 54.

## **2. Klassifiseringen av mellomværendet mellom A og X**

Saken gjelder As uttak fra X i årene 2007–2010. Per 1. januar 2007 var saldo på mellomregningskontoen 20 316 084 kroner i As favør. Per 31. desember 2007 var saldo 15 284 688 kroner i X' favør, som innebærer at A i løpet av 2007 tok ut 35,6 millioner kroner fra selskapet. Saldoen kom i favør av X i august 2007. I 2008 tok A ut 32,5 millioner kroner fra selskapet. I 2009 ble mellomregningskontoen kreditert med 20 millioner kroner, samtidig som A tok ut 14,5 millioner kroner fra selskapet. I løpet av 2010 tok A ut 16 millioner kroner fra kontoen, og kontoen ble kreditert med til sammen 11 421 441 kroner. Det er tale om henholdsvis rundt 220 transaksjoner i 2007, hvorav store deler av transaksjonene skjer før kontoen kommer i favør av X. Det er videre tale om 260 transaksjoner i 2008, 180 transaksjoner i 2009 og rundt 200 transaksjoner i 2010.

A har forklart at partene hadde en muntlig avtale om at mellomværendet utgjorde et lån, og at dette ble formalisert skriftlig ved årsavslutningen for 2007 i juni 2008. Det er inngått tre låneavtaler mellom partene henholdsvis 30. juni 2008, 31. desember 2008 og 31. desember 2008.

Som nevnt ovenfor må det foretas en konkret vurdering av om mellomværendet mellom A og X var et reelt lån. Det skal foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfelle, og retts- og ligningspraksis får derfor begrenset vekt ut over å gi en anvisning på hvilke momenter som er relevante. Når det gjelder hvilke momenter som er relevante ved vurderingen, vises det til oppstillingen i lignings-ABC, eksempelvis i årgangen 2014-15, uten at retten finner grunn til å gjengi denne. Det er situasjonen da ordningen ble etablert og beløpene utbetalt som er utgangspunktet ved vurderingen, jf. Rt. 1998 side 383 på side 392.

### **2.1. Mellomregningskontoen og historikken knyttet til denne**

Det har vært et mellomregningsforhold mellom X og A siden selskapet ble etablert i 1996.

Etter rettspraksis er det relevant å se hen til historikken knyttet til mellomregningskontoen, jf. Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 1998 side 383:

*"Den ankende part har blant annet med støtte i den ankende parts, hans fars og regnskapsførerens forklaringer for Høyesterett gjort gjeldende at det allerede fra 1989 har foreligget en muntlig avtale mellom den ankende part og hans far om at mellomregningskontoens saldo i favør av selskapet var et lån som senere skulle betales tilbake gjennom økt lønn og/eller farens utbytte, som tildeles den ankende part som arveforskudd. Selv om etterlikningen gjelder årene 1991-1993, finner jeg det ut fra dette nødvendig å gå tilbake til årene 1989 og 1990 for å se om bruken av mellomregningskontoen, selskapets regnskaper og likningsoppgavene til selskapet og den ankende part for årene 1989 og 1990 gir tilstrekkelig klare holdepunkter for at partene har avtalt et lån."*

Saldoen på mellomregningskontoen var fra 1996 til 2007 i favør av A. A lot utdelt utbytte stå i selskapet, og uttak eller belastninger av private utlegg ble belastet mellomregningskontoen. Det er på det rene at kontoen ble godskrevet med renter i den tiden kontoen var i favør av A, og at selskapets lån ble ført i partenes selvangivelser.

Bruken og praksisen rundt mellomregningskontoen frem til 2007, når kontoen var i favør av A, tilsier isolert sett at partene har ansett mellomværendet som et lån, og at dette også gjelder når kontoen er i favør av X. Den historiske bruken av mellomregningskontoen underbygger slik sett at det på tidspunktet mellomregningskontoen kom i favør av X, forelå en muntlig låneavtale. Retten finner imidlertid ikke grunn til å legge stor vekt på dette momentet ved vurderingen av mellomværendet mellom A og X, ettersom debitorskifte på mellomregningskontoen er sammenfallende med at aksjeutbytte ble skattbart på aksjonærens hånd fra og med inntektsåret 2006. Dette må videre ses i sammenheng med at det ikke ble utdelt utbytte fra X i 2007 og 2008.

## **2.2. Skriftlig dokumentasjon før klassifiseringsspørsmålet ble tatt opp av skattemyndighetene**

Ved vurderingen av mellomværendet er det av sentral betydning om det foreligger skriftlig dokumentasjon som skaper notoritet rundt et eventuelt låneforhold, og at slik dokumentasjon foreligger før skattemyndighetene reiser spørsmål om klassifiseringen av disposisjonen. Dette er av særlig betydning gitt As rolle som styreleder og kontrollerende aksjonær. Det vises til uttalelser i Rt. 1998 side 383 på side 392:

*"Ved den skatterettslige bedømmelse av dette forhold legger jeg til grunn at utbetalinger til styret eller daglig leder i et aksjeselskap, må anses som skattepliktig inntekt vunnet ved arbeid etter skatteloven § 42 første ledd, eller som skattepliktige ytelser utenom ordinært utbytte etter dagjeldende aksjeskattelov § 3 og någjeldende selskapsskattelov § 3-2. Utgangspunktet er situasjonen da den påberopte muntlige avtale om uttak over mellomregningskontoen ble inngått og ordningen iverksatt, jf Rt. 1994 side 326 på side 330. Skattyter og i tilfelle selskapet må framskaffe det faktiske grunnlag for og sannsynliggjøre at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån. Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før likningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de*

*nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet."*

Saksøkerne har gjort gjeldende at det forelå en muntlig låneavtale mellom partene da mellomregningskontoen kom i favør av X i august 2007, og at avtalen ble formalisert ved årsavslutningen for 2007 i juni 2008. Det er senere inngått to nye låneavtaler 31. desember 2008 og 1. desember 2009. Den første avtalen inngås ti måneder etter at X ble kreditor, og den siste avtalen inngås tre år og fire måneder før skattemyndighetene varslet bokettersyn.

Mellomværendet mellom partene er ført i X sitt regnskap for årene 2007-2010, og det er i note oppgitt at det gjelder lån til aksjonær og hva rentene for det enkelte år utgjør. For 2007 er det skjedd en feil, ved at rentebeløpet oppgitt i regnskapsnoten, er rentene som var belastet kontoen i favør A. Denne samme feilen fremgår av X sin selvangivelse for 2007. Disse feilene er uten betydning for rettens vurdering.

Mellomværendet er også oppgitt som lån i X og As selvangivelser i årene 2007-2010. Det er fra statens side påpekt at enkelte av de oppgitte beløpene og hvor beløpet er postert, ikke er riktig, uten at retten kan se at dette er av nevneverdig betydning for rettens vurdering.

Den skriftlige dokumentasjonen som foreligger i saken, og som forelå før skattemyndighetene varslet bokettersyn, underbygger at det var tale om et reelt låneforhold. I denne saken foreligger det imidlertid forhold som viser at låneavtalene ikke ble etterlevd. Den skriftlige dokumentasjonen som foreligger, får derfor ikke samme vekt som i en sak hvor avtalene er etterlevd.

### **2.3. Avtalte lånebeløp – størrelsen på uttak**

Det ble ikke inngått noen skriftlig avtale da mellomregningskontoen kom i favør av X i august 2007. Det er gjort gjeldende at det forelå en muntlig avtale mellom X og A om at utbetalingene var lån, som A skulle tilbakebetale. Den historiske bruken av mellomregningskontoen, slik retten har gjennomgått denne ovenfor, tilsier for så vidt at det forelå en avtale om at utbetalingene var et lån. Da kontoen var i favør av A, berodde dette imidlertid på utbetalte utbytter. På tidspunktet kontoen ble i favør av X, er det ikke sannsynliggjort at partene hadde noen avtale om hvor mye A kunne låne av X, når det skulle tilbakebetales eller øvrige vilkår som renter og sikkerhet. At de inngåtte låneavtalene i liten grad samsvarer med den ordningen som ble praktisert mellom partene, underbygger dette.

Av den første skriftlige låneavtalen, inngått 30. juni 2008 i forbindelse med avslutningen av regnskapet for 2007, fremgår det at A erkjenner å skyldte selskapet 15 766 868 kroner. Beløpet reflekterer saldoen i favør av X per 31. desember 2007. På tidspunktet avtalen ble underskrevet, var beløpet i favør av X 35 186 828 kroner. Tilbakebetalingsplikten, slik denne fremkommer av avtalen, var derfor langt lavere enn hva mellomværendet faktisk var på avtaletidspunktet.

Den andre låneavtalen ble inngått 31. desember 2008. Av avtalen fremgår det at A erkjenner å skyldte X 47 858 340 kroner, som tilsvarte saldo på mellomværendet per 31. desember 2008 og dateringen av avtalen.

Den tredje låneavtalen ble inngått 1. desember 2009. Av denne avtalen fremgår det at A erkjenner å skyldte X 48,5 millioner kroner. Saldoen på mellomværendet var på tidspunktet for avtaleinngåelsen 53,7 millioner. Det er i avtalen oppgitt at det allerede i 2009 var tilbakebetalt 11 millioner kroner med utdelt utbytte, og at det innen 31. desember 2009 skulle nedbetales ytterligere 9 millioner kroner. Det ble også utarbeidet en nedbetalingsplan som var vedlagt avtalen. Retten kommer tilbake til tilbakebetalingene nedenfor.

Etter inngåelsen av hver av låneavtalene har A videre fortsatt å trekke på mellomregningskontoen ut over det avtalte beløp. Saldoen på mellomregningskontoen var på det høyeste 31. oktober 2010, hvor den var på 60 343 050 kroner i favør av X, uten at en tilbakebetalingsforpliktelse av en slik størrelsesorden var reflektert i noen avtale mellom partene.

Slik retten ser det, er det fra As side praktisert en ordning som har klare likhetstrekk med et rammelån, men hvor partenes avtale ikke reflekterer en tilsvarende ordning. Dette og den manglende overholdelsen av de avtalte lånebeløpene trekker etter rettens syn klart i retning av at det ikke var tale om et reelt lån.

#### **2.4. Renter**

Det følger av alle tre låneavtalene at lånet skal renteberegnes. Med unntak av låneavtalen av 31. desember 2008, hvor en rentesats på 3,5 % ble benyttet, er det normrenten for rimelige lån i arbeidsforhold som er benyttet. Renter er også beregnet årlig og lagt til lånesaldoen. At det er avtalt og beregnet renter, tilsier i seg selv at det er tale om et reelt låneforhold. Den ordningen som ble praktisert, har medført at As utestående til X har økt, og at han gjennom nedbetaling av mellomværendet også har betalt og vil betale renter.

Det følger imidlertid av avtalene at rentene "*forfaller til betaling årlig*", og at rentene skal "*betales etterskuddsvis*". Når rentene kun er tillagt saldoen, er ikke avtalene etterlevd på dette punktet. At A ikke har betalt rentene i tråd med avtalene, underbygger at det ikke var tale om en reell tilbakebetalingsplikt for A. Dette må også ses i sammenheng med As økonomiske stilling, som retten kommer tilbake til nedenfor.

#### **2.5. Sikkerhet**

Om det er stilt sikkerhet og i hvilken grad det er stilt sikkerhet, inngår som moment i helhetsvurderingen.

I låneavtale av 30. juni 2008 er det stilt sikkerhet i As leilighet i Verbeier i Sveits. Lånebeløpet etter avtalen var på ca. 15,7 millioner kroner. I låneavtalen er det bekreftet at leiligheten har en verdi som minst tilsvarer lånebeløpet, og at antatt markedsverdi var omtrent 25 millioner kroner. På tidspunktet avtalen ble inngått og sikkerheten stilt, var imidlertid saldoen på mellomværendet rundt 35 millioner kroner, slik at sikkerheten ikke dekket X sitt utestående. Leiligheten det var gitt sikkerhet i, hadde heller ikke en verdi som dekket det reelle forholdet mellom partene på dette tidspunktet. Når det er stilt sikkerhet for under halvparten av et mellomværende på rundt 35 millioner kroner, trekker dette i retning av at det ikke forelå et reelt låneforhold mellom partene.

I låneavtalen av 31. desember 2008 er det oppgitt at "Sikkerhet er gitt ved tinglyst pantsettelse av fast eiendom". Per 31. desember 2008 var det ikke tinglyst pant til fordel for X i fast eiendom, og avtalen ble ikke etterlevd på dette punktet. Det ble tinglyst sikkerhet til fordel for X 7. juli 2009 i

As fritidseiendom på Nøtterøy og i en fritidseiendom på Kvittfjell. Det er denne fritidseiendommen som senere selges til Z AS, og hvor fordringen for vederlaget overdras fra A til X for videre nedskrivning av mellomregningskontoen. Det ble innhentet verdivurderinger av de to eiendommene henholdsvis 24. juni 2009 og 10. desember 2009. Eiendommene ble vurdert til å ha en verdi på til sammen 47 millioner kroner. Etter låneavtalen av 31. desember 2008 skulle det stilles sikkerhet for 47 858 340 kroner, slik at en mindre del av lånebeløpet etter avtalen var uten sikkerhet og slik i strid med avtalen, uten at dette er av betydning ved vurderingen. På tidspunktet det ble stilt sikkerhet, i juli 2009, var imidlertid mellomværendet mellom A og X økt til 56 millioner kroner i X sitt favør, uten at det ble inngått ny låneavtale eller stilt ytterligere sikkerhet. Mellomværendet økte videre til høyeste nivå 31. oktober 2009 på 60 343 050 kroner, uten at det ble inngått ny avtale mellom partene eller stilt ytterligere sikkerhet.

I låneavtale av 1. desember 2009 ble det stilt ny sikkerhet, ettersom leiligheten i Kvittfjell var solgt til Z AS. Det ble gitt sikkerhet i en ubebygd tomt i Kvittfjell, som ble verdivurdert til 8 millioner kroner. Tomten ble solgt for 4 millioner kroner i 2011. Ut fra den verdifastsettelsen som er fremlagt, finner retten det sannsynliggjort at det var stilt en betryggende sikkerhet for X sitt krav mot A ved årsskiftet 2009/2010 med en sikkerhet på 46 millioner kroner. Det ble gjort ytterligere uttak og krediteringer i 2010. Mellomværendet var på 46 976 531 kroner ved årsskiftet 2010/2011, og sikkerheten var tilfredsstillende.

Oppsummert er låneavtalenes punkt om sikkerhet kun delvis etterlevd, og det har tidvis vært en lav grad av sikkerhet i forhold til X sitt utestående. Men A har også stilt sikkerhet for betydelig beløp. Ved årsskiftet 2009/2010 var sikkerheten også betryggende.

## **2.6. Forfall og tilbakebetaling**

I låneavtalen av 30. juni 2008 var det ikke avtalt noe om tilbakebetaling av lånet, mens det i avtalen av 31. desember 2008 var avtalt at lånet fortrinnsvis skulle tilbakebetales med fremtidig utbytte. Retten er enig med saksøkerne i at långiver kan bringe fordringen til forfall ved påkrav etter bestemmelsen i gjeldsbrevloven § 5, slik at manglende bestemmelser om forfall i seg selv ikke kan være avgjørende. Slik forholdene er i denne saken, hvor mellomværendet har vært betydelig høyere enn avtalenes lånebeløp, er dette poenget av mindre betydning ved helhetsvurderingen. Retten kommer tilbake til den nedbetalingsplanen som ble avtalt i låneavtalen av 1. desember 2009.

Partene er uenige om hvor mye A har tilbakebetalt og hvilken vekt det skal legges på dette. Saksøkerne har gjort gjeldende at det er nedbetalt 66 596 441,19 kroner, inkludert 35 millioner i ekstraordinært utbytte for 2011, før bokettersynet ble varslet. Staten har lagt til grunn at det ble nedbetalt 30 millioner, inkludert overdragelsen av fordringen på Z AS.

I låneavtalen av 30. juni 2008 er det ikke avtalt noe om tilbakebetaling. For 2007 er saldoen kreditert renter X skyldte A for 2006 og januar til august 2007. Det er for øvrig ikke foretatt noen tilbakebetaling av lånet i 2007. Det fant heller ikke sted noen tilbakebetaling av lånet i 2008.

I 2009 ble saldoen kreditert med ca. 20 millioner kroner. Saldoen ble nedbetalt med 7 675 000 kroner 10. november 2009, hvorav 175 000 kroner ble tilbakeført til 1. januar 2010. Saldoen ble videre kreditert med 3,5 millioner kroner 31. desember 2009. I henhold til avtalen av 1. desember 2009 skulle dette beløpet allerede være nedbetalt, jf. "Det er hittil i 2009 nedbetalt kr 11.000.000

med utdelt utbytte." På dette punktet stemte ikke avtalens ordlyd med det reelle forholdet mellom partene. Det fremgår videre av avtalen at A innen 31. desember 2009 skulle nedbetale ytterligere 9 millioner kroner.

11. desember 2009 overdro A til X AS en fordring på 9 millioner kroner på Z AS. Z AS er et datterselskap av X. A hadde overdratt en leilighet på Kvittfjell til Z AS. Denne var verdivurdert til 9 millioner kroner. Grunnbokshjemmelen for leiligheten ble ikke overført til Z AS, og denne var fortsatt registrert på A. Det er fordringen for dette salget som ble overdratt til X og vederlaget for fordringen – 9 millioner kroner – ble kreditert mellomværendet mellom X og A. Z AS har hatt beskjedne leieinntekter fra utleie av eiendommen, som er selskapets virksomhet. Fordringen har – med As kontroll over både X, Z AS og grunnbokshjemmelen til leiligheten – liten reell økonomisk verdi for X. Slik retten ser det, er ikke låneavtalen etterlevd når det er avtalt at mellomværendet skulle nedbetales ytterligere med 9 millioner kroner innen 31. desember 2009.

Ved låneavtalen av 1. desember 2009 ble det avtalt en nedbetalingsplan. Av denne følger det at saldoen skulle være 39,5 millioner kroner per 1. januar 2010. Ved årsskiftet 2009/2010 ble dette lånebeløpet skilt ut til en egen konto, som kom i tillegg til mellomregningskontoen.

Nedbetalingsplanen etter avtalen av 1. desember 2009 er fulgt. I tillegg ble mellomregningskontoen kreditert med en betaling fra A 6. januar 2010 på 1 421 441,19 kroner. A forklarte i retten at han fikk beskjed om å betale dette beløpet, og beløpet ble betalt ved å trekke på hans egen boligkreditt. 15. juni 2010 ble mellomværendet kreditert med utbytte fra selskapet på 10 millioner kroner, hvorav 5 millioner er kreditert den separate lånekontoen. I 2010 gjorde A imidlertid uttak med til sammen ca. 16 millioner kroner, slik at saldoen på det totale mellomværendet (lånekontoen og mellomregningskontoen) økte med 4,7 millioner kroner i 2010. Selv om beløpet på mellomregningskontoen er innenfor lånebeløpet som følge av låneavtalen av 1. desember 2009, er det i realiteten ikke funnet sted noen nedbetaling i tråd med det partene hadde avtalt.

I 2010 ble det satt av 35 millioner kroner i utbytte. Fra styrets side var det forutsatt at 15 millioner kroner av dette skulle gå til nedbetaling av mellomværendet. Lånekontoen krediteres i henhold til nedbetalingsplanen. Ved at lånet var skilt ut i egen konto, kom mellomregningskontoen i favør av A ved utbetalingen av utbytte for 2010 i 2011, og retten er enig med staten i at det er uklart hvor stor del av utbyttet på 35 millioner kroner som gikk til nedbetaling av mellomværendet.

Det har utvilsomt funnet sted tilbakebetaling fra As side med betydelige beløp, selv med de reservasjoner retten har tatt ovenfor. Dette har også skjedd før ligningsmyndighetene varslet bokettersyn. Dette underbygger isolert sett at A hadde en reell tilbakebetalingsplikt. Sett hen til As uttak fra selskapet ut over avtalte lånebeløp, hans økonomiske situasjon, og at det i stor grad er utbytte fra X som brukes til å tilbakebetale mellomværendet, finner retten at tilbakebetalingene må tillegges mindre vekt ved vurderingen av om det var tale om et reelt lån.

## **2.7. As økonomiske situasjon**

Ved vurderingen av om det var etablert et reelt låneforhold, er det også relevant å vurdere As mulighet til å tilbakebetale mellomværendet. Saksøkerne har anført at det ikke er rettskildemessig dekning for å se bort fra As betalingsevne fordi han ville måtte realisere formuesgoder for å tilbakebetale lånet. Slik retten ser det, skal det foretas en konkret vurdering av om

mellomværendet reelt sett var et lån. Ved denne vurderingen er det relevant å vurdere As muligheter til å tilbakebetale mellomværendet, herunder en vurderingen av hvilke midler A kunne benyttet til nedbetaling av mellomværendet.

Det er ikke tvilsomt at A kunne tilbakebetalt mellomværendet ved å realisere formuesgjenstander. A hadde imidlertid beskjedne lønnsinntekter i forhold til gjeldsgrad. A kunne ikke nedbetalt lånet med de lønnsinntektene han hadde, slik disse fremkommer av selvangivelsene, men var avhengig av utbytte fra X. I den forbindelse vises det også til at innbetalingen fra A på ca. 1,4 millioner kroner i januar 2010 ble gjort ved at han trakk på sin egen boligkreditt. Det påpekes videre at A for årene 2008 og 2009 heller ikke hadde lønnsinntekter som ga ham mulighet til å betale renter i henhold til det avtalte. Samlet sett finner retten at As økonomiske situasjon tilsier at uttakene ikke var reelle lån, men utbytte, og at dette forsterkes av at midlene også i betydelig grad har gått til dekning av As løpende forbruk.

## **2.8. Bruken av midlene**

Det er noe uenighet mellom partene når det gjelder hvilken andel av transaksjonene som har gått til oppussing og rehabilitering av As eiendommer. Saksøkerne la under hovedforhandlingen frem hjelpedokumenter som viste at rehabiliterings- og oppussingskostnadene for årene 2007-2009 har vært høyere enn hva Skatteklagenemnda har lagt til grunn. Det er bestridt fra statens side at retten kan legge disse oversiktene til grunn ved rettens vurdering.

A og X fikk seg forelagt utkast til nemndsvedtak, hvor det også fremgikk hvilke summer ligningsmyndighetene anså hadde medgått til rehabilitering/oppussing. Saksøkerne hadde da en særskilt oppfordring til å fremlegge bevis som viste at ligningsmyndighetenes fordeling av postene på mellomregningskontoen var feil, jf. Rt. 2002 side 509. Retten skal derfor legge til grunn de tallene som fremgår av Skatteklagenemndas vedtak. For rettens vurdering er det uansett ikke av betydning om det er tallene fremlagt av saksøkerne under hovedforhandlingen som legges til grunn eller tallene lagt til grunn i Skatteklagenemndas vedtak.

Staten har lagt til grunn at ca. 10 millioner kroner gikk til oppussing i 2007, og at dette gjelder perioden etter at mellomregningskontoen kom i favør av X. For 2008 har staten lagt til grunn at rundt 18 millioner kroner gikk til oppussingskostnader, mens uttaket fra selskapet var på 32,5 millioner kroner. Staten har videre lagt til grunn at det for 2009 var ca. 1 million kroner som gikk til oppussing, og at uttakene var på ca. 14,5 millioner. I 2010 ble det tatt ut 16 millioner kroner, og det var ingen utgifter til oppussing dette året.

En stor del av midlene har gått til oppussing, samtidig som en betydelig del av uttakene også er gått til privat forbruk. Bruken av midlene må vurderes sammen med As relativt lave lønnsinntekter, og at de avtalte lånebeløpene ble overskredet ved ytterligere uttak fra selskapet. I lys av disse forholdene tilsier de betydelige uttakene til privat forbruk at det reelt sett ikke var tale om et lån, men forskuttering av utbytte.

## **2.9. Styrebehandling og selskapsrettslige forhold**

X sitt styre har i tillegg til A selv bestått av hans far og to, og fra desember 2009 tre, eksterne styremedlemmer. Styret har aldri behandlet eller godkjent et lån fra selskapet til A, heller ikke etter at ett av styremedlemmene underskrev låneavtalen av 1. desember 2009. Styret har heller

ikke blitt forelagt låneavtalene, med unntak av at låneavtalen av 1. desember 2009 er signert av As far, B, og E, som på dette tidspunktet var daglig leder i X.

Styret har imidlertid godkjent regnskapene, hvor mellomværendet er oppgitt. Regnskapene er også godkjent av revisor. Ved vurderingen må det imidlertid tillegges vekt at opplysningene i regnskapet ikke har gitt uttrykk for det reelle mellomværendet mellom partene eller hvordan A har benyttet mellomregningskontoen.

Ved behandlingen av årsberetningen for 2010 i mai 2011 stilte styret også krav om at minimum 15 millioner av utbytte på 35 millioner kroner skulle benyttes til nedbetaling av lånet for å tilfredsstille vilkårene om betryggende sikkerhet i aksjeloven § 8-7 første ledd. Den styrebehandlingen som har vært, tilsier at styret forutsatte at A hadde en reell tilbakebetalingsplikt. At lånet har vært gitt i strid med aksjeloven § 8-7 kan ikke tillegges vekt av betydningen ved vurderingen.

### **2.10. Selskapets økonomiske stilling**

Det er ikke bestridt at uttakene lå innenfor selskapets utbyttekapasitet. Saksøkerne har vist til at det var forretningsmessig begrunnet at A lånte penger fra X i stedet for at selskapet utdelte utbytte. Det er vist til at X fra 2007 har hatt en lånefasilitet hos Handelsbanken som forutsatte en egenkapital på minst 100 millioner kroner. X sin bokførte egenkapital var i perioden 2007-2009 213 millioner, 177 millioner og 140 millioner kroner. Sett i lys av selskapets egenkapital, og at selskapet etter innføringen av utbytteskatt ikke delte ut utbytte i 2007 og 2008, kan retten vanskelig se at lånefasiliteten i Handelsbanken var den reelle begrunnelse for at det ble ytet et lån til A i stedet for å dele ut utbytte.

### **2.12 Rettens helhetsvurdering**

Som det fremgår av rettens vurderinger ovenfor, er det forhold som underbygger at det forelå en reell låneavtale, samtidig som er forhold som trekker i motsatt retning.

Den skriftlige dokumentasjonen i seg selv – låneavtaler, selvangivelser og regnskap – underbygger at mellomværendet var et lån. At avtalene delvis er etterlevd hva gjelder punktet om sikkerhetsstillelse, trekker i samme retning. Det samme gjør det forhold at det er tilbakebetalt betydelig beløp til selskapet.

Som retten har vært innom ovenfor, må de ovennevnte forholdene tillegges mindre vekt ut fra de øvrige forholdene i saken. Etter rettens syn må det legges betydelig vekt på at de avtalene som ble inngått, ikke ga uttrykk for det reelle mellomværendet på avtaletidspunktet, og at avtalene ikke ble etterlevd. Til tross for at lånebeløpets størrelse var avtalt, fortsatte A å gjøre uttak fra selskapet ut over lånebeløpene, uten at det samtidig ble sørget for en oppdatert låneavtale. Dette skjedde også etter at partene 1. desember 2009 ble enige om en nedbetalingsplan. Avtalene ble heller ikke etterlevd hva gjelder punktet om renter, og kun delvis etterlevd hva gjelder bestemmelsene om sikkerhetsstillelse. Store deler av mellomværendet har i perioder vært usikret. Når disse forholdene ses i sammenheng med As økonomi, hva slags midler mellomværendet er nedbetalt med, og at betydelige deler av uttakene er gått til løpende forbruk, finner retten etter en samlet vurdering at det mest sannsynlig ikke forelå en reell tilbakebetalingsplikt for A og en reell låneavtale mellom partene.

Retten er etter dette kommet til at ligningene ikke skal oppheves. Det er da ikke nødvendig for retten å gå inn på statens anførsler om gjennomskjæring.

### 3. Endringsadgang

Det følger av ligningsloven § 9-6 nr. 3 a) at fristen for endring til ugunst for skattyteren er to år etter inntektsåret når skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. I denne saken er toårsfristen utløpt for samtlige år. Spørsmålet om endring av ligningene må derfor avgjøres etter bestemmelsen i ligningsloven § 9-6 nr. 1, hvorefter fristen for endring er ti år hvis skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Grensen mellom uriktige og ufullstendige opplysninger er flytende, og det nærmere innholdet i bestemmelsen er behandlet i Rt. 1992 side 1588 på side 1592 og 1593:

*"Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse."*

I Rt. 2009 side 813 avsnitt 84 er dette nærmere utdypet:

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

A og X har begge gitt opplysninger om at det er ytet et lån og lånets størrelse i sine selvangivelser, næringsoppgaver og årsregnskap. Av selvangivelsene fulgte også opplysninger om A, As økonomi og forholdet mellom A og X.

Etter rettens syn ga A og X ufullstendige opplysninger. Gitt de avtaler som ble inngått, hvordan disse ble etterlevd og hvordan A gjorde uttak fra selskapet, var det uklart om mellomværendet

skatterettslig skulle karakteriseres som et lån eller utbytte. Mot denne bakgrunn burde låneavtalene vært fremlagt sammen med en redegjørelse for hvordan avtalene ble praktisert mellom partene. Det er derfor gitt ufullstendige opplysninger, slik at fristen for endring følger av ligningsloven § 9-6 nr. 1, og endringsfristen er ti år.

#### **4. Tilleggsskatt**

Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 skal skattyteren ilegges tilleggsskatt dersom ligningsmyndighetene finner at skattyter i oppgave eller forklaring til ligningsmyndighetene har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Ordinær tilleggsskatt regnes som straff etter EMK artikkel 6 nr. 1, jf. Rt. 2002 side 509. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i ligningsloven § 10-2 første ledd er oppfylt for å ilegge tilleggsskatt. Det innebærer også at det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at mellomværendet var utbytte, og ikke et lån. Det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden.

Som retten er kommet til ovenfor, trekker forholdene i saken i begge retninger hva gjelder klassifiseringen av mellomværendet. Etter rettens syn er det mest sannsynlig at mellomværendet ikke var et reelt lån med en reell tilbakebetalingsplikt for A, slik retten har redegjort for ovenfor.

De forholdene som underbygger at låneforholdet var reelt, er imidlertid av en slik karakter at det ikke foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at mellomværendet ikke var et reelt lån. Retten viser i den forbindelse til den skriftlige dokumentasjonen, inkludert låneavtalene, As og selskapets selvangivelser og selskapets næringsoppgaver og regnskap. Denne dokumentasjonen forelå i god tid før ligningsmyndighetene varslet bokettersyn. Det vises også til styrets forutsetninger ved behandlingen av årsberetningen for 2010 i 2011 vedrørende bruken av utbytte for 2010. Det ble også tilbakebetalt betydelige summer før bokettersyn ble varslet, og det var også avtalt en tilbakebetalingsplan før bokettersynet. Det vises også til rettens vurdering av sikkerhetsstillelsen ovenfor, og at den sikkerhetsstillelsen som ble gitt, underbygger at det var tale om et reelt lån. Samlet sett foreligger det derfor ikke klar sannsynlighetsovervekt for at mellomværendet ikke var et reelt lån.

Vedtaket om å ilegge A tilleggsskatt skal derfor oppheves.

#### **5. Sakskostnader**

Sakskostnader skal vurderes særskilt for den enkelte part, jf. tvisteloven § 20-6.

A har tapt saken hva gjelder kravet om opphevelse av ligningen for 2007-2010, men han har fått medhold i at vedtaket om tilleggsskatt skal oppheves. Tilsvarende har staten vunnet frem med at ligningene skal endres, men tapt saken hva gjelder ilagt tilleggsskatt. Slik retten ser det, har verken A eller staten vunnet saken fullt ut eller i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd, men begge har fått medhold av betydning uten å vinne saken, jf. tvisteloven § 20-3. I utgangspunktet skal hver av partene da bære hver sine kostnader. En part kan imidlertid tilkjennes sakskostnader hvis tungtveiende grunner tilsier det.

For statens del foreligger det ikke tungtveiende grunner som tilsier at staten helt eller delvis skal tilkjennes sakskostnader fra A.

A har fått medhold i at vedtaket om å ilegge ham 30 % tilleggsskatt skal oppheves. Det er tale om opphevelse av et vedtak fattet av offentlige myndigheter, som er av stor økonomisk betydning for A. Dette taler for å tilkjenne A delvise sakskostnader. Det er imidlertid beviskravet og bevisbyrden som skiller spørsmålet om tilleggsskatt fra omklassifiseringsspørsmålet, slik at det vanskelig lar seg gjøre å angi hvor store kostnader som har medgått til spørsmålet om tilleggsskatt. Kostnadene er derfor de samme for begge spørsmålene. Den bevistvilen som har vært i saken, har gitt seg utslag i rettens konklusjoner og har medført at ingen av partene har vunnet saken fullt ut. Når dette er tilfellet, kan bevistvilen ikke tillegges vekt av betydning ved sakskostnadsspørsmålet. Retten har etter dette kommet til at det heller ikke foreligger tungtveiende grunner for at A skal tilkjennes sakskostnader helt eller delvis.

Overfor X har staten vunnet saken, og staten har i utgangspunktet krav på fulle sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Staten har ikke skilt mellom saksøkerne i sin sakskostnadsoppgave. Ligningen av A og X er nødvendigvis nært forbundet, og kostnadene ville vært de samme for begge parter om X ikke var trukket inn i saken. Ved vurderingen av selskapets sakskostnadsansvar, er det derfor naturlig også å vektlegge resultatet mellom staten og A. Mot denne bakgrunn finner retten at det foreligger tungtveiende grunner for å fritta X for sakskostnadsansvar, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Partene bærer etter dette hver sine sakskostnader.

#### *Domsslutning*

- 1. Ligningen av A for inntektsårene 2007-2010 oppheves for så vidt gjelder ileggelse av tilleggsskatt med 30 %.*
- 2. For øvrig frifinnes staten ved Skatt Øst.*
- 3. Partene bærer hver sine sakskostnader.*

## **SkN 15-095 Fradrag for tap på fordring**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-2

**Oslo tingrett:** Dom av 13. mai 2015, **sak nr.:** 14-147769TVI-OTIR/05 15-033251TVI-OTIR/05

**Dommer:** Dommerfullmektig Øystein Vartdal Riise

**Parter:** Schibsted Finans AS (advokat Hugo Pedersen Matre) mot Skatt Øst (advokat Tore Skar).

**Sammendrag:** Fra 6. oktober 2011 er hovedregelen at det ikke er fradragrett for tap på fordring på nærstående selskap. Schibsted ASAs datterselskap Schibsted Finans hadde fordring på sitt søsterselskap 20 Min Holding, og spørsmålet i saken var om fordringen var endelig konstatert tapt før 6. oktober 2011, slik at Schibsted Finans hadde fradragrett. Tingretten la til grunn at fordringen var endelig konstatert tapt 30. juni 2011. Det var på dette tidspunktet helt på det rene

at 20 Min Holding ikke ville vært i stand til å betale fordringen. Avgjørende for retten var at når 20 Min Holding solgte aksjene sine i RIN, var selskapet helt uten aktiva og verdiskapende aktivitet. Selskapets eneste virksomhet, var dermed opphørt og selskapet var reelt sett avviklet. Schibsted vant således frem med kravet om fradrag for tapet på fordringen. Schibsted ASA vant ikke frem med kravet om fradrag for renter på fordringen, da tingretten la til grunn at rentene var å anse som betalt.

Saken gjelder krav om fradrag for tap av fordring og fradrag for rentekostnader.

## **1 Fremstilling av saken**

Skatteklagenemnda ved Skatt Øst (saksøkte) fattet 11. mars 2014 vedtak hvor de stadfestet skattekontorets endringsvedtak av 30. april 2013 for Schibsted Finans AS («Schibsted Finans»). Deretter fattet Skatteklagenemnda den 16. november 2014 vedtak hvor de stadfestet skattekontorets vedtak av 19. mai 2014 for Schibsted Finans. I begge vedtakene ble Schibsted Finans nektet fradrag for tap av fordring og fradrag for påløpte ikke betalte renter mot sitt konsernsøsterselskap 20 Min Holding («20 Min»). Schibsted Finans har gått til sak for å få overprøvd de nevnte vedtakene fra Skatteklagenemnda.

Fusjon mellom Schibsted Finans og Schibsted ASA ble registrert gjennomført i Foretaksregisteret 5. desember 2014, slik at det er Schibsted ASA som er saksøker i saken.

Schibsted Finans og 20 Min var begge 100 % eid av morselskapet Schibsted ASA. 20 Min ble likvidert 17. juni 2013 som følge av at selskapet ble innfusjonert i Schibsted Print Media AS. Schibsted Finans har ansvaret for Schibstedgruppens eksterne innlån, plasseringer, valuta- og renteposisjoner og er gruppens internbank.

Selskapet 20 Min var et rent holdingselskap som eide det russiske datterselskapet RIN N-W ("RIN"). 20 Min hadde 79,413 % av aksjene i RIN, resterende av aksjene tilhørte Gregory Kunis. 20 Min ble etablert i 2005 med det utgangspunktet at det skulle være eierselskap for investeringer innen gratisaviser eller annen virksomhet i Tyskland. Denne etableringen ble ikke gjennomført. Selskapet ble også vurdert til å være holdingselskap for konsernets gratisavisaktiviteter i Spania og Frankrike, men heller ikke dette ble gjennomført. Selskapet ble derimot benyttet som holdingselskap for virksomheten i Russland da denne ble ervervet i 2006. Etter finanskrisen i 2008 og etterfølgende år har gratisavisvirksomheten vært preget av lavkonjunktur med fallende annonsemarkeder for trykte medier og utfordringer knyttet til å oppnå akseptabel lønnsomhet.

Schibsted Finans hadde per 30. juni 2011 en fordring mot konsernsøsterselskapet 20 Min på totalt kr 81 792 107 (inkludert påløpte ikke betalte renter). Midlene var vidererutet fra 20 Min til RIN som lån og egenkapital. 20 Min solgte aksjene i RIN 30. juni til en uavhengig kjøper for en symbolsk sum. I denne forbindelse etterga 20 Min hele fordringen selskapet hadde på RIN på kr 23 082 780. Etter salget av RIN hadde ikke 20 Min andre eiendeler enn merkenavnet "20 Min", som ikke var balanseført da verdien var svært begrenset.

Schibsted Finans krevde opprinnelig fradrag for kr 23 082 780 av den totale fordringen på kr 81 792 107 som tap på fordringen mot 20 Min i selvangivelsen for inntektsåret 2011. For den videre

saksfremstillingen finner retten det hensiktsmessig å referere fra Skatteklagenemndas vedtak av 16. november 2014 side 3-4:

*"Ved ordinær ligning for inntektsåret 2011 hadde skattyter alminnelig inntekt på kr 0 etter ytet konsernbidrag på kr 248 246 743. I selvangivelsen for inntektsåret 2011 krevde skattyter fradrag for tap på fordring med kr 23 082 780. Debitor for fordringen var konsernsøster 20 Min. I vedlegg til selvangivelsen opplyste skattyter at fordringen var vidererutet direkte fra debitor 20 Min til debitorselskapets russiske datterselskap RIN N-W ("RIN"). 20 Min solgte det russiske datterselskapet 30.06.2011, og fordringen på RIN ble ettergitt i forbindelse med salget. Videre ble det opplyst om at 20 Min var et tomt holdingselskap uten aktivitet eller virksomhet. Skattyter la derfor til grunn at fordringen på RIN var realisert og endelig tapt. I tillegg hevdet skattyter at tapet var lidet i Schibsteds Finans' egen virksomhet, siden utlån er skattyters kjernevirksomhet. Fordringen var regnskapsmessig nedskrevet hos skattyter i 2011. Det ble også opplyst at det ikke var krevd fradrag for tap på fordring i 20 Min.*

*Skattekontorets vedtak*

*I skattekontorets vedtak av 30.04.2013 nektet skattekontoret skattyter fradrag for tapet. Etter skattekontorets oppfatning var ikke tapet endelig konstatert 30.06.2011, eller på et annet tidspunkt før 06.10.2011, da skatteloven (sktl.) § 6-2 nytt tredje ledd trådte i kraft. Det ble bl.a. lagt vekt på at fordringen på 20 Min formelt sett var i behold og at selskapet ikke var besluttet avviklet.*

*Skattekontorets avgjørelse ble fastholdt av skatteklagenemnda i vedtak datert 11.03.2014.*

*Skattyters anmodning om endring av ligningen*

*Skattyter har i brev av 27.05.2013 anmodet om endring av skattyters ligning for inntektsåret 2011 ved at det innrømmes fradrag for tap på fordring med kr 57 201 740. I brev av 18.12.2013 er beløpet endret til kr 60 724 229, inkludert påløpte ikke-betalte renter med kr 2 014 902 som er inntektsført i skattyter i perioden 01.07.2011 – 31.12.2011.*

*Skattyter opplyste i endringsanmodningen at det per 30.06.2011 hadde en fordring på 20 Min på kr 81 792 107 (lån inkludert påløpte ikke-betalte renter). I tillegg hadde det påløpt renter i perioden 01.07.2011 – 31.12.2011 med kr 2 014 902. Endringsanmodningen gjelder den del av fordringen som det ikke tidligere er krevd fradrag for, jf. redegjørelsen over, totalt kr 60 724 229. Det er opplyst at denne delen dels er knyttet til utlån til 20 Min som ble lånt videre til RIN og ettergitt i 2009, dvs. reelt sett et egenkapitaltilskudd i RIN. Dels er lånet fra Schibsted Finans til 20 Min blitt brukt til å kjøpe aksjer i RIN.*

*Av selvangivelsen til 20 Min fremkommer det at selskapet ikke hadde driftsinntekter i 2011. Det hadde finanskostnader på kr 7 478 689, herunder kr 3 789 321 i rentekostnader og renteinntekter på kr 533 477. 20 Min hadde videre en fordring på kr 865 821 som stammer fra mottatt konsernbidrag og en gjeld på kr 84 150 360. I tillegg er det opplyst at 20 Min hadde rettigheter til merkenavnet "20 Min", som ikke er balanseført.*

*I brevet av 18.12.2013 opplyste skattyter at konsernbidragsfordringen ikke eksisterte i 20 Mins balanse per 30.06.2011.*

*I årsberetningen til 20 Min for 2011, datert 15.05.2012, fremkom bl.a. følgende:*

*"I henhold til kravet i Regnskapslovens § 3-3 bekrefter styret at forutsetningen for fortsatt drift er til stede, og at årsregnskapet er utarbeidet under denne forutsetningen. Selskapets egenkapital er tapt og styrets handlingsplikt etter aksjeloven § 3-5 er inntrådt. Siden gjeldsfinansieringen er gitt fra Schibsted-konsernet og långiver Schibsted Finans AS har avgitt en tilbakeståelseserklæring mener styret at forutsetningen for fortsatt drift er til stede og årsregnskapet er derfor satt opp under denne forutsetningen."*

*I note 5 til 20 Mins årsregnskap for 2011 fremkommer det at 20 Min inngår i Schibsteds konsernkontosystem og at 20 Min per 30.12.2011 har trukket kr 84 100 000 på underkonto i konsernkontosystemet som administreres og disponeres av Schibsted Finans. Trekket er klassifisert i balansen under posten langsiktig gjeld. 20 Min er også per 31.12.2011 innvilget en kredittramme på kr 125 000 000.*

*I 2012 hadde 20 Min rentekostnader på kr 3 278 943. I tillegg hadde 20 Min mottatt konsernbidrag fra Schibsted ASA på kr 3 387 416. I protokoll fra ekstraordinær generalforsamling datert 19.11.2012 fremkommer det at det er gjennomført en kapitalforhøyelse der morselskapet Schibsted ASA har konvertert en fordring på kr 83 020 438 til aksjekapital. Det fremkommer videre at kapitalforhøyelsen ble gjennomført for å tilrettelegge for en fusjon med søsterselskapet Schibsted Print Media AS og at fusjonen var betinget av at selskapet hadde positiv bokført egenkapital. Schibsted Finans har opplyst at fordringen på 20 Min ble overført til Schibsted ASA i forkant av konverteringen.*

*Fusjonen mellom Schibsted Print Media AS og 20 Min er registrert 17.06.2013.*

*Skattekontorets vedtak*

*I skattekontorets vedtak av 19.05.14 ble anmodningen om fradrag for tap på kr 58 709 327 ikke tatt til følge. Videre ble det heller ikke innrømmet fradrag for påløpte, ikke betalte renter med kr 2 014 902."*

*Skatteklagenemnda opprettholdt skattekontoret vedtak 16. november 2014.*

Det foreligger således to vedtak fra Skatteklagenemnda ved Skatt Øst, henholdsvis 11. mars 2014 og 16. november 2014. Schibsted ASA krever at Schibsted Finans samlet sett har rett til fradrag med kr 87 085 984. Det er anlagt to separate søksmål fra Schibsted ASA mot Skatt Øst, henholdsvis ved stevning datert 15. september 2014 (sak nr. 14-147769TVI-OTIR/05) og stevning datert 24. februar 2015 (sak nr. 15-033251TVI-OTIR/05). Søksmålsfristen er overholdt for begge sakene. Sakene ble forent til felles behandling og hovedforhandling i saken ble holdt i Oslo tingrett 18-19. mai 2015.

## **2 Partenes påstandsgrunnlag og påstander**

**Schibsted ASA har i det vesentligste anført:**

Schibsted Finans hadde pr 30. juni 2011 en utestående fordring på selskapets konsernsøsterselskap 20 Min på totalt kr 81 792 107. Midlene var ført videre som lån og egenkapital til 20 Mins eneste datterselskap RIN, som også var 20 Mins eneste eiendel utover merkenavnet "20 Min".

Som følge av at RIN gikk dårlig uten at det forelå utsikter til bedring på kort eller lang sikt, var 20 Mins eneste mulighet å selge eller gi bort aksjene i RIN, alternativt å nedlegge virksomheten i selskapet dersom salg ikke var mulig. RIN ble solgt til en utenforstående tredjepart 30. juni 2011 for en symbolsk sum på RUB 100. Som en nødvendig betingelse for salget, etterga 20 Min hele sin fordring mot RIN på kr 23 082 780.

Schibsted Finans krevde i selvangivelsen for 2011 fradrag for tap på fordring med kr 23 082 780 av den totale fordringen på kr 81 792 102 inklusive påløpte renter pr 30. juni 2011 mot 20 Min. Den resterende del av fordringen på kr 58 709 327, ble det krevd fradrag for i selskapets klage til skatteklagenemnda av 27. mai 2013, etter at skattekontoret hadde nektet selskapet fradrag for tap av fordring med kr 23 082 780 i vedtaket av 30. april 2013. I tillegg ble det krevd fradrag for påløpte renter i perioden fra 1. juli 2011 og frem til fordringen ble konvertert til egenkapital i 2012. Frem til 30. juni 2011 utgjorde påløpte renter på fordringen kr 16 526 850, fra 1. juli til 31. desember 2011 utgjorde påløpte renter kr 2 014 902, og i 2012 utgjorde påløpte renter kr 3 278 945. Totalt påløpte renter på fordringen utgjorde kr 21 820 697. Fradrag for både tap på fordring og fradrag for påløpte renter har blitt nektet av skatteklagenemnda.

Schibsted Finans har fradragsrett for tap på fordring jf. skatteloven ("sktl") § 6-2 annet ledd. Schibsted Finans utøvde næringsvirksomhet og det foreligger en særlig og nær tilknytning mellom næringsvirksomheten og fordringen. Fordringen var også å anse som "endelig konstatert tapt" pr. 30. juni 2011. Fordringen var å anse som klart uerholdelig, jf. Finansdepartementets forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 ("fsfin") § 6-2-1. 20 Min var klart insolvent. Selskapets eneste virksomhet var å eie datterselskapet RIN. Da RIN ble solgt, var 20 Min, et tomt holdingselskap som ikke hadde mulighet til å erverve fremtidige inntekter. Det var ikke aktuelt å etablere ny virksomhet i selskapet.

Schibsted Finans har videre fradragsrett for renter, jf. fsfin § 6-2-2 annet ledd bokstav b, jf. sktl § 6-2. Partene er enig om at Schibsted Finans har inntektsført rentene etter sktl § 5-1 jf. § 5-30 og at vilkåret om at rentene må ha inngått i skattyters skattepliktige inntekt er oppfylt. Vilkaaret om at rentene må være endelig konstatert tapt er oppfylt pr. 30. juni 2011, da 20 Min var et tomt holdingselskap som ikke hadde mulighet til å genere inntekter i Fremtiden. Rentene var uansett endelig konstatert tapt da fordringen vederlagsfritt ble overført til Schibsted ASA og deretter konvertert til egenkapital i 20 Min i 2012. Avgjørende for Schibsted Finans sin fradragsrett for påløpte renter er om rentene er å anse som betalt. Rentene ble trukket fra innestående fra konsernkontoen, men ikke tillagt det eksisterende lånet. Rentene er hele tiden blitt behandlet separat og er ikke blitt betalt.

Det foreligger ingen avtale om motregning av påløpte renter. De ulovfestede vilkårene for motregning er ei heller oppfylt da motregning ikke er erklært og 20 Min ikke har et krav mot Schibsted Finans.

Skatteklagenemnda har i sitt vedtak datert 16. november 2014 på side 16 eksplisitt tatt stilling til at Schibsted Finans ikke får fradragsføre påløpte renter i 2012 da rentene er å anse som betalt. Ligningsåret 2012 er blitt behandlet av skatteklagenemnda og er følgelig til behandling da stevning ble sendt innen seks måneder etter skatteklagenemndas vedtak.

Schibsted ASA' påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak 11. mars og 16. november 2014 i sak for Schibsted Finans AS vedrørende inntektsåret 2011 og 2012 oppheves.
2. Ved ny likning legges det til grunn at Schibsted Finans AS har fradragsrett for kr 65 265 257 for tap på fordring i 2011. Ved ny ligning skal det legges til grunn at Schibsted Finans AS har fradragsrett for påløpte, ikke betalte renter med totalt kr 21 820 697, hvorav kr 18 541 752 i 2011 og kr 3 278 945 i 2012.
3. Staten v/Skatt Øst pålegges å erstatte Schibsted ASA' saksomkostninger.

### **Staten v/Skatt Øst har i det vesentligste anført:**

Det springende punkt i nærværende sak er om tapet er endelig konstatert før 6. oktober 2011. I forhold til dette spørsmål er sakene tilnærmet like. Sak nr. 14-147769TVI-OTIR/05 gjelder krav om tapsfradrag for kr. 23 082 780,- for et lån fra Schibsted Finans til 20 Min som sistnevnte igjen lånte videre til sitt russiske datterselskap RIN og senere etterga i forbindelse med salg av aksjene i RIN 30. juni 2011.

Sak nr. 15-033251TVI-OTIR/05 gjelder krav om tapsfradrag for resterende del av fordringen som Schibsted Finans hadde mot 20 Min, inkludert påløpte ikke betalte renter. De lånte midlene ble dels lånt videre til RIN og ettergitt i 2009, dels ble midlene benyttet til å kjøpe aksjer i RIN.

Sktl § 6-2 bestemmer at det må foreligge et endelig konstatert tap og det følger av fsfin § 6-2-1 første ledd at fordringen etter en samlet vurdering må anses klart uerholdelig", jf. fsfin § 6-2-1 første ledd bokstav d.

Skatt Øst vil anføre at tapet ikke er endelig konstatert selv om 20 Min pr. 31. juni 2011 opplyses å være insolvent og ute av stand til å dekke sin gjeld til Schibsted. I tillegg til dette må det ha skjedd noe mer med fordringen, typisk at en kreditor ettergir den, eller noe med debitor, for eksempel at selskapet blir begjært konkurs eller i det minste besluttet oppløst eller reelt avvirket. I det sistnevntes tilfellet må det også være avklart at debitorselskapet ikke har eiendeler som kan gå til dekning av hele eller deler av fordringen. I nærværende sak ble ikke fordringen realisert før i oktober/november 2012 da den ble overdratt til Schibsted ASA.

Saksøker kan heller ikke gis medhold i sitt krav om fradrag for påløpte ikke betalte renter ut over lånets løpetid med kr 21 820 697,-, Saksøker aksepterte at fordringene på renter ble tillagt hovedstolen ved utgangen av hvert år. Den økte hovedstolen var innenfor avtalt låneramme, og det ble beregnet ordinære renter av den økte hovedstolen. I samsvar med ligningspraksis vil Skatt Øst anføre at saksøker fikk betaling i penger ved avtalt motregning slik at utestående hovedstol for 20 Min ble utvidet ved utgangen av inntektsåret.

Subsidiært vil Skatt Øst anføre at dersom rentene ikke skulle bli ansett for å være betalt, vil det bli anført at fordringen ikke anses å være endelig konstatert tapt i 2011.

Saksøker har for øvrig i den siste stevningen trukket inn fradrag for renter for inntektsåret 2012. Dette kan klart ikke føre frem, og denne del av søksmålet må avvises. De vedtakene som ønskes overprøvd gjelder kun inntektsåret 2011.

Saksøktes påstand:

I sak 14-147769TVI-OTIR/06 nedlegges slik påstand:

1. Staten ved Skatt-Øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt-Øst tilkjennes sakskostnader.

I sak nr. 15-033251TVI-OTIRV05 nedlegges slik påstand:

1. Den del av søksmålet som gjelder ligningen for inntektsåret 2012 avvises. For øvrig frifinnes Staten ved Skatt øst.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader

### **3 Rettens vurdering**

Problemstillingen i saken er om Schibsted Finans har fradragsrett for tap på fordring, inklusive renter, totalt kr 87 085 952 etter skatteloven § 6-2 annet ledd og fsfin § 6-2-1. I skatteklagenemndas vedtak 11. mars 2014 ble Schibsted Finans nektet fradrag for tap av fordring med kr 23 082 780. Schibsted Finans ble deretter nektet fradrag for den resterende del av fordringen inkludert påløpte renter for årene 2011 og 2012, i skatteklagenemndas vedtak 16. november 2014. Det er uenighet mellom partene om påløpte renter for inntektsåret 2012 kan gjøres til del av tvisten.

Sakens hovedspørsmål er om fordringen som Schibsted Finans hadde mot 20 Min var å anse som "endelig konstatert tapt" pr. 30. juni 2011 (eller i det minste senest før 6. oktober 2011), og om påløpte renter på fordringen er å anse som betalt slik at fradragsrett bortfaller. Retten tar først stilling til om fordringen var å anse som endelig konstatert tapt pr. 30. juni 2011. Den delen av fordringen som knytter seg til renter vil bli behandlet til slutt. For oversiktens skyld nevnes det at fordringen pr. 30. juni 2011 var på kr 65 265 257, renter pr. 30. juni 2011 var på kr 16 526 850, renter fra 1. juli 2011 – 31. desember 2012 var på kr 2 014 902 og renter for 2012 var på kr 3 278 945.

#### **3.1 Fradrag for fordring som anses endelig konstatert tapt**

Det rettslige grunnlaget for fradrag for tap på fordringer er sktl. § 6-2 annet ledd, slik bestemmelsen var utformet i 2011:

*"§ 6-2 (2). Tap*

*2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring."*

Ved lovendring 9. desember 2011, i kraft fra 6. oktober 2011, ble det innført en avskjæringsbestemmelse i sktl § 6-2 tredje ledd, hvorefter tap på fordring som et aksjeselskap har mot et nærstående selskap, ble avskåret. Avgjørende for Schibsted Finans' fradragsrett er således at fordringen anses som endelig konstatert tapt før dette tidspunktet.

Høyesterett har presisert ordlyden sktl. § 6-2 annet ledd i flere dommer. I Rt- 2005-1157 uttalte førstvoterende:

"Fradrag forutsetter at skattyteren driver virksomhet, at det foreligger et endelig tap og at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skattyterens egen virksomhet."

Det er således tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at skattyter har krav på fradrag for tapet. Partene er enige om at Schibsted Finans utøvde næringsvirksomhet og at det forelå særlig og nær tilknytning mellom fordringen og virksomheten. Partene er derimot uenig om fordringen var å anse som endelig konstatert tapt.

Schibsted Finans hadde pr 30. juni 2011 som nevnt en utestående fordring på selskapets konsernsøsterselskap 20 Min på totalt kr 81 792 107 (lån+renter). Midlene var hovedsakelig ført videre som lån og egenkapital til 20 Mins eneste datterselskap RIN. Schibsted ASA har anført at fordringen må anses å være endelig konstatert tapt 30. juni 2011. Dette fordi at 20 Min var klart insolvent pr 30. juni 2011. Selskapets eneste virksomhet var å eie datterselskapet RIN. Da RIN ble solgt 30. juni 2011, var 20 Min, et tomt holdingselskap som ikke hadde mulighet til å erverve fremtidige inntekter. Det var ikke aktuelt å etablere ny virksomhet i selskapet.

"Endelig konstatert tap" er presisert i fsfin § 6-2-1 første ledd:

*"§ 6-2-1. Endelig konstatert tap*

*(1) Tap på utestående fordring som nevnt i skatteloven § 6-2 annet ledd anses endelig konstatert i den utstrekning*

*(...)*

*d. fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig."*

Fordringen må anses "klart uerholdelig" for å være et endelig konstatert tap. Etter en naturlig språklig forståelse av ordlyden er kravet strengt jf. uttrykket "klart". Det foreligger rettspraksis om spørsmålet både før og etter skattereformen i 1992. "Endelig konstatert" ble tilføyd i bestemmelsens forgjenger i forbindelse med reformen. Det fremgår imidlertid at lovendringen ikke skulle innebære noen realitetsendring, men bare bidra til at rettstilstanden ble bedre reflektert i lovteksten. Dette fremgår av Ot. prp. 35 (1990–1991) s. 107 og 353.

Fordringen mellom Schibsted Finans og 20 Min bestod formelt frem til fordringen vederlagsfritt ble overdratt til Schibsted ASA i oktober/november 2012. Fradragsrett for Schibsted Finans fordrer derfor at fordringen er å anse som klart uerholdelig til tross for at fordringen formelt fortsatt bestod. Det fremkommer av forarbeidene (Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 169) til fradragsbestemmelsen i skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav d, at vurderingen beror på en "ren bevisvurdering, nemlig om og i hvilken utstrekning det foreligger reell uerholdelighet". Skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav d er forløperen til dagens fradragsbestemmelse.

At fradrag for tap på fordring i virksomhet ikke kan kreves før tapet er endelig konstatert, at fordringen må være klart uerholdelig, tilsier en streng fortolkning, noe som også gjenspeiler seg i rettspraksis. Hvilken vurderingsnorm som skal legges til grunn for å avgjøre om det foreligger et endelig konstatert tap, har vært behandlet i Høyesterett en rekke ganger. Den siste i rekken er Rt-2015-203 (Scancem), hvor et norsk selskap eide 75 % av et afrikansk selskap. Selskapet etterga en betydelig del av sine fordringer på det afrikanske selskapet og krevde fradrag for det ettergitte beløpet ved ligningen. Høyesterett uttalte at fradrag ikke kan kreves før tapet er endelig konstatert. I utgangspunktet vil dette være situasjonen når en fordring er endelig og irreversibelt ettergitt. Interessesfellesskap mellom kreditor og debitor kan imidlertid føre til et annet resultat. For å få medhold må det i så fall være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt. Det må også tas med i vurderingen om kreditor i egenskap av aksjonær reelt kan få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Her forelå det ikke planer om å avvikle datterselskapet, og ettergivelsen skjedde for å muliggjøre fortsatt drift. Fradrag ble ikke gitt. Høyesterett foretok samtidig en oppsummering av høyesterettspraksis, og det fremkommer i dommens avsnitt 45 -52:

*"(45) Hvilken vurderingsnorm skal så legges til grunn for å avgjøre om det i vår sak forelå et endelig konstatert tap på fordringene ved utgangen av 2007?*

*(46) I utgangspunktet vil tap på en fordring være endelig konstatert når fordringen er endelig og irreversibelt ettergitt. Der det foreligger interessesfellesskap mellom debitor og kreditor, kan dette komme i en annen stilling.*

*(47) Høyesterett avsa på 1990-tallet tre dommer hvor dette var problemstillingen:*

*(48) I Rt-1990-1143 «Norsedommen» krevde morselskapet fradrag for avsetning til dekning av tap på fordringer på selskapets heleide datterselskap. Virksomheten i datterselskapet var i hovedsak finansiert ved lån fra morselskapet. Rentene ble hvert år tatt til inntekt i morselskapet, men aldri betalt. På et tidspunkt ble deler av gjelden konvertert til egenkapital, og deler av rentefordringene ettergitt. Høyesterett kom, under dissens 4-1, til at selskapets krav på fradrag for tap på de ettergitte rentefordringene på dette tidspunktet ikke kunne tas til følge.*

*Førstvoterende - og her var hele retten enig - uttalte blant annet:*

*«At et krav er ettergitt, kan ikke i seg selv være tilstrekkelig til at det må konstateres at tap er inntrådt. Det må påvises at kravet i realiteten var uerholdelig.»*

*(49) Men førstvoterende, som var i mindretall, fant at midlene måtte anses som endelig tapt, og mente det ikke kunne legges vekt på at selskapet etter refinansieringen og ettergivelsen av rentene sto i en sterkere stilling enn tidligere. Flertallet på fire dommere så annerledes på dette. Det la til grunn at rentefordringene ikke var endelig tapt før de ble ettergitt, kun at det forelå beregninger som viste at datterselskapets aktiva ikke var tilstrekkelige til å dekke gjelden. Det kunne da ikke ha betydning at morselskapet valgte å ettergi rentene, mente flertallet, og fortsatte: «At en kreditor ettergir en fordring, kan riktignok etter omstendighetene være en indikasjon for at fordringen er uerholdelig, men ettergivelsen har liten vekt som bevismoment i så henseende når den skjer overfor et heleiet datterselskap, hvor kreditor i sin egenskap av eneaksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor.»*

*(50) Spørsmålet kom neste gang opp for Høyesterett i Rt-1993-700 «Selmerdommen». Her var debitor et kenyansk datterselskap stiftet av to norske entreprenørfirmaer som eide en halvdel*

*hver. Det oppsto betydelige tap, og datterselskapet ble i 1983 besluttet avviklet. Det ene morselskapet krevde avskrevet tap på driftslån og kundefordringer, og fikk medhold. For Høyesterett var det dels spørsmål om dette var tap i næring, hvilket ble besvart bekreftende. Dermed forelå rett til tapsfradrag etter skatteloven § 44 første ledd bokstav d. Spørsmålet var så hvilket år tapet kunne føres til fradrag - det vil si når det var helt på det rene at fordringen ikke ville bli oppfylt. Høyesterett fant spørsmålet tvilsomt, men kom til at fradrag som krevd i 1984 burde aksepteres. Det ble lagt vekt på at virksomheten i datterselskapet var opphørt, og at selskapet var insolvent da virksomheten opphørte. I motsetning til i Norsedommen, hvor datterselskapet stod ved begynnelsen av den periode som skulle bringe inntekter til å dekke investeringene, gjaldt Selmersaken krav mot et selskap som hadde avviklet sin virksomhet og ikke ville få flere inntekter. Likevel fant altså Høyesterett avgjørelsen «noe tvilsom».*

*(51) Den tredje saken er Rt-1999-1663 «Hydro Fertilizerdommen». Her var debitorselskapet en britisk datterdatter av Norsk Hydro. Renter på kassakredittlån og ansvarlig lån ble bokført løpende i Hydro, men ble etter hvert ettergitt på grunn av dårlig økonomi i det britiske selskapet. Hydro krevde tapsfradrag, men kravet førte ikke fram. Det var ikke tilstrekkelig at ettergivelsen ble ansett for reell. Høyesterett understreket at tapsfradrag etter § 44 første ledd bokstav d først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt, og at det stilles strenge krav til bevis for betalingsudyktighet. Når Høyesterett ikke fant kravet oppfylt her, la retten blant annet vekt på at det britiske selskapets øvrige kreditorer ble dekket, og at det åpenbart ble funnet å være i konsernets interesse at virksomheten ble ført videre.*

*(52) Dommene etablerer en streng norm. Det må være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt - og i konsernforhold må det ved den vurderingen trekkes inn om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Foreligger en realistisk mulighet for det, vil det ikke være et endelig konstatert tap, men en tapsrisiko"*

Av rettspraksis kan man utlede at det stilles strenge krav til fradragsrett for tap av fordring, jf. Høyesteretts uttalelser i Rt-2015-203 (Scancem) avsnitt 52. Valget av begrepet "klart" i fsfin § 6-2-1 viser som nevnt også at beviskravet er strengt, men at det ikke nødvendigvis kan kreves fullstendig sikkerhet for at fordringen aldri blir oppfylt. Det vil bero på en skjønnsmessig helhetsvurdering når fradragsvilkåret er oppfylt.

Fordringen mellom Schibsted Finans og 20 Min var formelt ikke tapt i 2011. Dette fremgår av årsregnskapet til 20 Min for 2011:

*"20 Min Holding AS har pr. 31.12.2011 trukket kr 84,1 mill. på underkonto i konsernkontosystemet, som administreres og disponeres av Schibsted Finans AS. Trekket er klassifisert i balansen under posten langsiktig gjeld konsernselskap."*

Årsregnskapene for inntektsåret 2012 viser at det er bokført renteinntekter for Schibsted Finans og renteutgifter for 20 Min på lånet. Fordringen ble konvertert til aksjekapital gjennom en ekstraordinær generalforsamling den 19. november 2011. Fordringen ble formelt stående i regnskapene til denne datoen. Dette momentet trekker i retning av at fordringen ikke var endelig tapt den 30. juni 2011.

Det fremgår videre av note 5 i årsregnskapet til 20 Min i 2011 at:

*"20 Min Holding AS er pr. 31.12.2011 innvilget en kredittramme på konsernkonto på kr 125 mill."*

20 Min hadde således en mulighet til å trekke ytterligere kroner, i størrelsesorden 40 millioner, fra konsernkontoen. Det fremgår også av "Styrets årsberetning" for 2011 av 15. mai 2012 at styret bekrefter at forutsetningen om fortsatt drift er til stede. Dette bekreftes i "Revisors beretning" av 5. juli 2012.

Det forelå ingen formell beslutning om å avvikle selskapet, verken den 30. juni eller før 6. oktober 2011. Hvorvidt et selskap er besluttet avviklet eller ikke er i midlertid kun et moment og ikke et vilkår i helhetsvurderingen om hvorvidt en fordring er å anse som definitivt tapt.

Spørsmålet er om dette tilsier at 20 Min hadde en mulighet for videre inntjening. Dette er sentralt fordi dersom debitor (20 Min) har muligheter for inntjening, selv om den er liten, kan ikke fordringen anses som "klart uerholdelig" for Schibsted Finans' vedkommende, jf. blant annet Rt-1990-1143 (Norse).

Etter bevisførselen legger retten til grunn at 20 Min pr. 30. juni 2011 var insolvent og ute av stand til å dekke sin gjeld til Schibsted Finans. Dette er heller ikke bestridt fra saksøktens side. For at dette skal kunne tilsi fradrag, må det etter rettens oppfatning i tillegg skje noe med fordringen, enten at en kreditor ettergir den, eller noe med debitor, for eksempel av selskapet blir begjært konkurs eller formelt eller reelt blir avviklet. I det sistnevnte tilfellet må det også være klart at debitorselskapet ikke har eiendeler som kan gå til dekning av hele eller deler av fordringen.

Etter rettens oppfatning opphørte virksomheten i 20 Min da selskapet solgte aksjene i RIN 30. juni 2011. Selskapet hadde da ingen eiendeler, foruten varemerket "20 Min". 20 Min var uten aktiva eller verdiskapende aktiviteter. Selskapet hadde negativ egenkapital og gjeld på ca. kr 84 000 000 på dette tidspunktet.

20 Min hadde forsøkt å etablere seg innen gratisavissegmentet i Russland, men etter finanskrisen i 2008 og etterfølgende år med lavkonjunktur og fallende annonsemarkeder, slet de med lønnsomheten og besluttet derfor å gi opp denne satsningen i Russland. Det var ikke aktuelt å etablere ny gratisvirksomhet i landet etter salget av Rin. Dette ble blant annet forklart for retten av Sverre Munck, tidligere konserndirektør strategi og international, som var engasjert i Schibsteds satsning i Russland. 20 Min var således ikke på begynnelsen av en innvinningsperiode, til forskjell til det som var tilfellet i Rt-1990-1143 (Norse). 20 Min genererte ikke inntekter hverken i 2011, eller frem til selskapet senere ble fusjonert og likvidert. Uten oppstart av ny virksomhet ville gjelden til Schibsted Finans alene kunne dekkes av tilskudd fra Schibsted ASA, selskapets eneste aksjonær.

20 Min ble avviklet halvannet år etter at det ble krevd fradrag for tap av fordring. Dette er en lignende, men ikke helt tilsvarende situasjon som i Rt-1993-700 (Selmerdommen). I selmerdommen ble debitorselskapet avviklet 2 år etter at kreditor krevde fradrag for tap av fordring på grunn av definitiv insolvens. Kreditor ble likevel innvilget et tapsfradrag to år før debitor ble likvidert. Avgjørende var at debitor var insolvent, at debitors eneste virksomhet var opphørt og at både styret og generalforsamlingen hadde fattet beslutning om opphør. Disse

momentene gjorde at Høyesterett, under tvil, kom til fordringen etter den aktuelle regelen var tapt for kreditor.

I 20 Min sitt tilfelle forelå det ingen beslutning, verken fra styret eller generalforsamlingen, om opphør av virksomheten. Men etter rettens oppfatning er ikke dette avgjørende for at fradrag ikke kan gis. Fordringen kan fortsatt anses som "uerholdelig", dette gjelder også for det tilfellet at styret i 20 Min i årsberetningen for 2011 bekreftet at forutsetningen om fortsatt drift var tilstede.

Det følger av regnskapsloven § 4-5, forutsetningen om fortsatt drift:

*"Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling".*

Slik retten forstår anvendelsen av dette prinsippet, blant annet under henvisning til uttalelse i saken av statsautorisert revisor Jan Egil Haga, er ikke forutsetningen om fortsatt drift knyttet til om det er faktisk virksomhet i selskapet eller ikke. Så lenge det ikke formelt er besluttet avvikling av selskapet, eller det ikke foreligger noen realistisk alternativ til slik formell avvikling, vil regnskapet prinsipielt bli avlagt "under forutsetning om fortsatt drift". Det er likevel ingen bekreftelse av at det er noen faktisk virksomhet i selskapet. Et "hvilende" selskap uten aktivitet vil følgelig bli avlagt under prinsippet "under forutsetning om fortsatt drift", så lenge selskapet ikke er formelt besluttet avviklet. Selskapets evne til "fortsatt drift" er derfor primært et spørsmål om finansiell stilling, ikke om det er virksomhet i selskapet".

Etter en helhetsvurdering er retten kommet til at det var helt på det rene at 20 Min ikke ville vært i stand til å betale fordringen til Schibsted Finans etter 30. juni 2011. Avgjørende for retten er at når 20 Min solgte aksjene sine i RIN, var selskapet helt uten aktiva og verdiskapende aktivitet. Selskapets eneste virksomhet, var dermed opphørt og selskapet var reelt sett avviklet. Det var ikke aktuelt å starte opp ny virksomhet i Russland, og det var dermed ikke mulig å genere fremtidige inntekter. Fordringen som Schibsted Finans hadde mot 20 Min var på dette tidspunkt å anse som endelig konstatert tapt (jf. sktl § 6-2 annet ledd), etter at den ut fra en samlet vurdering måtte anses som klart uerholdelig (jf. fsfin § 6-2-1).

Schibsted ASA har etter dette vunnet frem med sitt krav om at Schibsted Finans har rett til fradrag for tap av fordring mot 20 Min, stor kr 65 265 257 pr. 30. juni 2011.

### **3.2 Krav om fradrag for påløpte ikke betalte renter**

Schibsted ASA krever fradrag for kr 21 820 697, som er påløpte ikke betalte renter i lånets løpetid, inklusive renter i perioden 1. juli 2011 – 31. desember 2012. Det fremgår som nevnt av sktl. § 6-2 tredje ledd at det ikke gis fradrag for tap på fordringer mellom nærstående.

Fsfin. § 6-2-2 annet ledd bokstav b gir likevel hjemmel for å kunne kreve fradrag for renter dersom vilkårene er oppfylt:

*"Avskjæring av tap på utestående fordring etter sktl. § 6-2 tredje ledd gjelder ikke for:*

*b) utestående fordringer hvor verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for kreditorselskapet eller selskap som etter første ledd er nærstående til kreditorselskapet."*

Det er tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at fradrag kan innrømmes: Verdien av fordringen må tidligere ha vært regnet som skattepliktig inntekt, rentene må ikke anses betalt og rentene må anses å være endelig tapt. Partene er enige om at rentene har vært inntektsført, jf. sktl § 5-1 jf. § 5-30. Rentene må også anses som endelig tapt, ref. punkt 3.1. Avgjørende for fradragsrett er således om rentene anses betalt eller ikke. Dersom rentene må anses for å være betalt av 20 Min (debitor), kan det ikke kreves fradrag for dette.

Schibsted Finans fungerte som nevnt som Schibstedgruppens internbank, og hadde ansvaret for eksterne innlån, plasseringer, valuta- og renteposisjoner. Mellom Schibsted Finans og de enkelte øvrige konsernselskap var det et mellomværende, hvor Schibsted Finans var långiver og blant annet 20 Min var låntaker.

Når det gjelder behandlingen av renter følger det av "General Terms for Credit line Agreements Between Companies Group" punkt 3 at:

*"Interest shall accrue on the outstanding principal balance of a Drawdown at the rate equal to Danske BOR plus the Margin and shall be calculated on the basis of the actual number of days elapsed in a 365 day year. Interest are calculated by the bank on a daily basis based in the current interest and will be debited directly from the Borrowers bank account at the end of each quarter.*

*The Margin may be altered based on the principles set out in the Pricing Document with 10 business days prior written notice.*

*If the Borrower fails to pay any amount payable under a Credit Line Note on its due date, interest shall accrue on the overdue amount from the due date upon the date of actual payment at a rate of Interest plus 3 per cent. Default interest (if unpaid) arising on an overdue amount will be added to the outstanding amount annually as of 31 Desember each year."*

Schibsted ASA har anført at rentene ble trukket fra innestående fra konsernkontoen, men ikke tillagt det eksisterende lånet. Rentene er hele tiden blitt behandlet separat og er ikke blitt betalt. Det foreligger heller ingen avtale om motregning av påløpte renter. Staten v/skatt Øst har anført at renten er betalt ved motregning.

I skatteklagenemndas vedtak 16. november 2014 kom nemda til at rentene måtte anses å være betalt. Følgende fremkommer på vedtakets side 16:

*"Skattyter har inntektsført rentene jf. sktl. § 5-1 jf. 5-30. Det første vilkåret er oppfylt. Videre må rentene ikke anses betalt. Det fremgår av Lignings-ABC 2013/2014 s. 1060 pkt. 6.1.1 at:*

*"Renter anses betalt selv om skattyter tar opp nye lån for å betale rentene. Dette vil gjelde også i de tilfellene der det nye lånet er tatt opp hos den som skal ha rentene for det gamle lånet, f.eks. der rentene etter avtalen skal tillegges hovedstolen og inngå i grunnlaget for renteberegning."*

*I Trygve Bergsåker, Pengekravsrett, 2. utgave 2011 side 291–297 er det uttalt at ved oppgjør av pengeforpliktelser kan partene avtale at oppgjøret skal skje på annen måte enn ved oppgjør i sedler og mynter.*

*Det fremgår av note 5 i årsregnskapet for 20 Min for 2011 at selskapet har trukket 84 100 000 på underkonto i konsernkontosystemet. Utgangspunktet for drøftelsen blir således låneavtalen mellom skattyter og 20 Min, sammenholdt med de reelle rentetransaksjonene i lånets løpetid. Renter er regulert i punkt 3 i låneavtalen. Det følger av første ledd at rentene blir utregnet hver dag og trekkes direkte fra lånekontoen (20 Min) ved utgangen av hvert kvartal. Av tredje ledd fremgår det at ved mislighold av skyldig beløp skal renter bli lagt til det eksisterende lånet.*

*Skattyter anfører at selv om rentene i praksis trekkes fra inntestående på konsernkontoen, innebærer ikke dette at rentene også anses betalt. De mener tredje ledd gir støtte for dette. I sistnevnte tilfelle skal ubetalte renter bli lagt til det eksisterende lånet. Skattyter anfører at forskjellen i ordlyden mellom første og tredje ledd indikerer at det er tilsiktet med en materiell forskjell mellom de to formene for rentebetalinger.*

*Oversikten over mellomværende (juni 2005 – desember 2012) mellom skattyter og 20 Min viser at rentene ikke har blitt trukket direkte fra lånekontoen (20 Min). Skattyters fordringer på ubetalte renter ble tillagt hovedstolen ved utgangen av hvert år. Det medførte en økning av utestående hovedstol for 20 Mins lån.*

*Skattekontoret forstår det slik at dette ble gjort fordi skattyter aksepterte at fordringene på renter ble tillagt hovedstolen. Den økte hovedstolen var innenfor avtalt låneramme. Det ble beregnet ordinære renter av den økte hovedstolen. Dette medførte at skattyters fordringer på renteinntekter fra 20 Min falt bort, og skattekontoret legger derfor til grunn at de må anses som innfridd. I samsvar med ovennevnte rettskilder legger derfor skattekontoret til grunn at skattyter fikk betaling i penger ved avtalt motregning slik at utestående hovedstol for 20 Min ble utvidet ved utgangen av hvert inntektsår.*

*Skattekontorets oppfatning er etter dette at rentene må anses betalt, og vilkåret er ikke oppfylt. Skattyter har således ikke krav på fradrag for påløpte ikke betalte renter."*

Etter rettens oppfatning har skatteklagenemda foretatt en korrekt bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Det er fremlagt en liste (bilag 15 i sak 15-033251TVI) som viser bevegelsene i mellomværende mellom Schibsted Finans og 20 Min. Tore Sundtjønn, regnskapssjef i Schibsted, forklarte seg i retten vedrørende låneavtalen mellom Schibsted Finans og 20 Min. Slik retten forstod Sundtjønn, så forklarte han at rentene ble tillagt lånesaldoen, slik at det økte kravet som Schibsted Finans hadde mot 20 Min. Det ble også bekreftet at innbetalingene kun reduserte lånesaldoen, og at innbetalingene fra 20 Min ikke knyttet seg til noen spesiell del av fordringen, enten hovedstol eller renter. Etter ligningspraksis skal renter anses dekket før hovedstol. Innbetalingene oversteg rente, slik at rente for så vidt kan anses betalt også på denne måte.

Skatteklagenemdas vedtak er også i samsvar med Finansdepartementets prinsipputtalelse fra 1986 (Utv. 1986 s. 51) og Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 28. november 2014 vedrørende tap av fordring og renter.

Det følger av Utv. 1986 s. 51 at:

*"Finansdepartementet antar at renteutgifter er fradragsberettiget etter skatteloven § 44, første ledd uavhengig av om rentene er betalt direkte, ved låneopptak hos "tredjemann", ved utbetaling av lån redusert ved forskuddsrente eller ved utvidelse av lån. I sistnevnte tilfelle anses rentene for utredet ved utvidelsen av lånet for skattytere som lignede etter kontantprinsippet, jfr. Skattelovens § 44, niende ledd. Låntakers krav på lånebeløpet (utvidelsen) motregnes i disse tilfellene mot långivers krav på rentene. Forutsetningen er som i Deres eksempel at det beregnes renter også av det utvidede lånebeløp i motsetning til en ren betalingsutsettelse for påløpte renter".*

I Skattedirektoratets uttalelse 28. november 2014 uttales det under punkt 3.2:

*"Når renter ikke betales kontant eller ved overføring til kreditor på forfall, må det vurderes hvilke disposisjoner som kan anses som betaling av renter. I de tilfellene der rentene legges til hovedstolen eller på annen måte regnskapsføres som et mellomværende, blir spørsmålet om dette er en disposisjon som skal anses som en betaling av rentene.*

*Hvis det er gitt et nytt lån for å dekke rentene, er det ikke tvilsomt at rentene anses betalt.*

*Etter Skattedirektoratets syn vil det at påløpte renter tillegges hovedstolen medføre at rentene anses både forfalt og betalt (gjort opp ved motregning). Den del av fordringen som har oppstått ved utvidelsen, er dermed ikke fradragsberettiget etter skatteloven § 9-3 (1) bokstav c nr. 3 eller FSFIN § 6-2-2."*

Slik retten forstår låneavtalen og måten lånet ble behandlet på mellom partene, aksepterte Schibsted Finans at fordringene på renter ble tillagt hovedstolen ved utgangen av hvert år. Den økte hovedstolen var innenfor avtalt låneramme, og det ble beregnet ordinære renter av den økte hovedstolen. Retten forstår dette slik at Schibsted Finans fikk betaling i penger ved avtalt motregning slik at utestående hovedstol for 20 Min ble utvidet ved utgangen av inntektsåret. Dette fordi at Schibsted Finans hadde et krav på at 20 Min betalte renter etter hovedstolen. Ved avtale om at rentene skulle tillegges hovedstolen ble det i realiteten inngått en avtale som gav 20 Min rett til et nytt lån eller økt lån for å finansiere rentebetalingen. De to fordringene ble ved avtale om økning av hovedstolen å anse som motregnet.

Retten er således kommet til at rentene må anses betalt, og vilkåret er ikke oppfylt. Schibsted Finans har således ikke krav på fradrag for påløpte ikke betalte renter.

Partene har vært uenige om hvorvidt påløpte ikke betalte renter for året 2012 kan gjøres til gjenstand for søksmålet. Ettersom retten har kommet til at rentene uansett må anses som betalt, blir det i utgangspunktet ikke nødvendig for retten å ta stilling til hvorvidt renter for ligningsåret 2012 kan tas med i søksmålet, herunder om ligningsåret 2012 er blitt behandlet av skatteklagenemda. Retten vil likevel bemerke at Skatteklagenemnda har i sitt vedtak datert 16. november 2014 på side 16 eksplisitt tatt stilling til at Schibsted Finans ikke får fradragsføre påløpte renter i 2012 da rentene er å anse som betalt. Slik retten tolker dette har rentene for ligningsåret 2012 blitt behandlet av skatteklagenemda og er følgelig

til behandling da stevning fra Schibsted ASA ble sendt innen seks måneder etter skatteklagenemdas vedtak. Dette får likevel ingen betydning, da rentene anses som betalt.

### **3.3 Oppsummering**

Schibsted ASA har vunnet frem med sitt krav om at fordringen som Schibsted Finans hadde mot 20 Min, var endelig konstatert tapt 30. juni 2011. Schibsted ASA har ikke vunnet frem med kravet om fradragsrett for renter på fordringen, da rentene er å anse som betalt. Som følge av dette må Skatteklagenemdas vedtak av 11. mars og 16. november 2014 i sak for Schibsted Finans vedørende inntektsåret 2011 oppheves. Ved ny likning legges det til grunn at Schibsted Finans har fradragsrett for kr 65 265 257 for tap av fordring i 2011.

### **4 Sakskostnader**

Schibsted ASA har etter rettens oppfatning fått medhold i det vesentligste, jf. tvisteloven § 20-2. Schibsted ASA har vunnet frem med kravet om fradragsrett for Schibsted Finans med kr 65 265 257 for tap av fordring i 2011. Schibsted ASA har således nådd frem på det vesentligste punktet og hovedtyngden i sakens tvistepunkter har konsentrert seg om dette spørsmålet, jf. Rt-2010-727. Schibsted ASA har derfor etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader. Retten kan ikke se at det er grunnlag for helt eller delvis fritak etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Det er samtidig klart at heller ikke tvisteloven § 20-4 kan komme til anvendelse.

Advokat Matre har satt frem krav om sakskostnader ved rettsmøtets avslutning og inngitt spesifisert oppgave i overensstemmelse med tvisteloven § 20-5 tredje ledd, jf. sjette ledd. Advokat Matre krevde sakskostnader med kr 595 808, i tillegg kommer rettens gebyr. Advokat Matre krevde videre dekket reiseutgifter med kr 5567. Motparten fikk anledning til å kommentere kostnadsoppgaven, og var av den oppfatning at salærkravet var høyt. Advokat Matre fikk anledning til å imøtegå motpartens innsigelser.

Etter rettens oppfatning fremstår salærkravet til advokat Matre som noe høyt tatt i betraktning at saken ble gjennomført på to rettsdager. Hensett sakens kompleksitet og store tvistesum finner likevel retten ikke salærkravet som uforholdsmessig. Dokumentmengden i saken har vært betydelig, og kostnadene til forberedelse pr rettsmøtetime trolig noe høyere enn normalt. Sakskostnader tilkjennes med kr 604 375, i tillegg kommer rettens gebyr.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er sak 14-147769TVI-OTIR/05 hvor hovedforhandling opprinnelig var berammet til 16. mars 2014, ble forent til felles behandling med sak 15-033251TVI-OTIR/05. Det ble da behov for utvidelse av hovedforhandling, og hovedforhandling i sakene ble da berammet til 18-19. mai 2015.

### *Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemdas vedtak 11. mars og 16. november 2014 i sak for Schibsted Finans AS vedrørende inntektsåret 2011 oppheves.*
- 2. Ved ny likning legges det til grunn at Schibsted Finans AS har fradragsrett for kr 65 265 257 for tap på fordring i 2011.*

3. Staten v/Skatt Øst pålegges å erstatte Schibsted ASA' saksomkostninger med kr 604 375 – sekshundreogfirtusentrehundreogsyttifemkroner – .

## SKN 15-096 Inntekt ved salg og lisensiering av teknologirettigheter.

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1, § 5-30 og § 9-2.

**Oslo tingrett:** Dom av 6. august 2015, **sak nr.:** 14-161030TVI-OTIR/01

**Dommer:** Tingrettsdommer Elisabeth Jordan Ramstad.

**Parter:** Ericsson Television AS (advokat Andreas Bullen, advokat Morten Goller) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Morten Søvik, advokat Jon Vinje).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om beskatning av inntekter fra lisensiering av teknologirettigheter. Tandberg Television AS (TAT AS) hadde et britisk datterselskap, Tandberg Television LTD (TAT Ltd). I 2007 ble teknologirettigheter solgt til Ericsson AB, og det første spørsmålet i saken var om hvordan eierskapet til rettighetene var fordelt mellom TAT AS og TAT Ltd. Ligningsmyndighetene mente TAT AS eide en større andel, og skattla en større del av inntektene ved salget i TAT AS. Det andre spørsmålet i saken var om TAT Ltd betalte en markedsmessig royalty til TAT AS for lisensiering av teknologirettighetene i inntektsårene 2004 til 2007. Fordi ligningsmyndighetene mente TAT AS eide en større andel av rettighetene, mente de at royaltybetalingene ikke var markedsmessige. Videre var det spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt på økt salgsverderlag og økte royaltyinntekter. Tingretten la til grunn at ligningen måtte oppheves, da TAT AS eide en større del av teknologirettighetene enn lagt til grunn av ligningsmyndighetene. Retten hadde ikke tilstrekkelige holdepunkter for å gjøre en nærmere fordeling av eierforholdet, men overlot dette til ny vurdering fra ligningsmyndighetenes side. Vedtaket vedrørende tilleggsskatten ble opphevet. Den nærmere vurdering og beregning ville avhenge av hvordan eierskapet rent faktisk ble fordelt.

### I SAKEN GJELDER

Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Ericsson Television AS for inntektsårene 2004-2007, som fastlagt i skatteklagenemnda ved Skatt østs vedtak av 9. april 2014.

Saken reiser tre hovedspørsmål:

- 1) Var det TAT AS eller TAT Ltd som eide alle eller det meste av teknologirettighetene da Ericsson kjøpte selskapet i 2007? Hvem skal beskattes av vederlaget.
- 2) Betalte TAT Ltd til TAT AS en markedsmessig royalty for lisensiering av teknologirettigheter i perioden 2004-2007.

3) Er vilkårene for å ilegge tilleggsatt oppfylt og med hvilken sats.

## **I.I NÆRMERE OM SAKSFORHOLDET**

Saken gjelder rettslig prøving av vedtak fattet 9. april 2014 av skatteklagenemnda ved Skatt øst vedrørende selskapet Ericsson Television AS.

Selskapet het "Tandberg Television AS" ("TAT AS") i de inntektsårene saken gjelder (2004-2007). Det skiftet navn til "Ericsson Television AS" i januar 2010 som følge av at Tandberg Television AS ble kjøpt opp av Ericsson-konsernet i mai 2007. Selskapet er omtalt med forkortelsen "TAT AS" i dommen. TAT AS og dets datterselskaper vil i dommen omtales som "TAT-konsernet". Ericsson Television AS vil bli omtalt som "Ericsson".

I vedtaket tok skatteklagenemnda stilling til tre hovedspørsmål. Det første spørsmålet var om TAT AS eller selskapets britiske datterselskap, Tandberg Television Ltd, i dommen omtalt som "TAT Ltd", var eier av alle, eller bare mindre deler av teknologirettighetene som ble overdratt til Ericsson-konsernet (Ericsson AB) i mai 2007. I vedtaket la nemnda til grunn at TAT AS var eier av alle teknologirettighetene og at selskapet derfor skulle skattlegges for gevinst ved overdragelse av hele teknologien. TAT AS hadde i selvangivelsen for 2007 oppgitt at de kun var eier av mindre deler av rettighetene og skattbar inntekt etter salg av teknologirettigheter til Ericsson AB i 2007 ble derfor økt med NOK 1 167 667 745 ved nemndas vedtak.

Det andre spørsmålet var om TAT Ltd betalte en markedsmessig royalty til TAT AS for lisensiering av teknologirettigheter i inntektsårene 2004-2007. I vedtaket la nemnda til grunn at den avtalte royalty ikke var markedsmessig og oppjusterte derfor royalty- vederlagene skjønnsmessig til et estimert markedsmessig nivå. Justeringen medførte at TAT AS' royaltyinntekter ble økt med følgende beløp:

- For 2004 med NOK 45 mill.
- For 2005 med NOK 122 mill.
- For 2006 med NOK 112 mill.
- For 2007 med NOK 48 mill.

Det tredje spørsmålet nemnda tok stilling til, var om TAT AS kunne ilegges tilleggsatt på skatten på det økte salgsvederlaget i 2007 og de økte royaltyinntektene i 2004-2007. I vedtaket konkluderte nemnda med at vilkårene for å ilegge tilleggsatt var oppfylt, både i forhold til salgsvederlaget og royaltyinntektene. Videre konkluderte nemnda med at vilkårene for å ilegge tilleggsatt med forhøyet sats på 60 % var oppfylt.

Skatteklagenemndas vedtak var i samsvar med det forutgående kontorvedtaket fattet av skattekontoret 20. oktober 2010.

## **1.2 TAT -KONSERNET**

TAT AS ble etablert i 1995, opprinnelig som en divisjon i selskapet Tandberg ASA. I 1997 ble divisjonen utfisjonert i et eget selskap som deretter ble børsnotert.

I 1999 hadde TAT AS et norsk datterselskap med navnet Tandberg Television System AS og et datterselskap i USA med navnet Tandberg Television Inc. Samlet antall ansatte var ca. 125. Konsernets virksomhet bestod i utvikling og salg av utstyr til digital TV for det profesjonelle markedet. I følge årsberetningen for 1998 ble virksomheten hovedsakelig drevet i Norge og da av datterselskapet Tandberg Television System AS. I tillegg var det salgskontorer i Storbritannia og USA. Av årsberetningen for 1998 fremgår også at konsernet satset stort på forskning og utvikling av nye digital-TV produkter.

I oktober 1999 kjøpte TAT AS virksomheten til det britiske selskapet NDS Limited som var en del av The News Corporation Group. Oppkjøpet har også blitt kalt "Ordinto-kjøpet" eller "Ordinto-avtalen". Kjøpet var et "innmatskjøp", dvs. kjøp av selve virksomheten med ansatte, eiendeler og rettigheter. Samlet vederlag var GBP 170 000 000 som etter dagjeldende kurs tilsvarte NOK 2 176 510 000. Den kjøpte virksomheten bestod i utvikling, produksjon og salg av digitalt utstyr og inneholdt betydelige teknologirettigheter.

Tandberg Television gjennomførte oppkjøpet ved å etablere det britiske selskapet Tandberg Television Ltd (TAT Ltd). Det nystiftede selskapet ervervet alle eiendelene i den britiske virksomheten med unntak av teknologirettighetene. Teknologirettighetene ble overført direkte til TAT AS for 1 035 760 000 NOK.

Den delen av kjøpesummen som gjaldt teknologirettighetene i NDS Limited, utgjorde GBP 80 900 000 som tilsvarte NOK 1 035 763 000. Alle disse teknologirettighetene ble overdratt til TAT AS' norske datterselskap Tandberg Television System AS i umiddelbart etter kjøpet. Dette har selskapet begrunnet utfra skattemessige hensyn, fordi slike rettigheter kunne avskrives skattemessig i Norge, mens Storbritannia ikke ga mulighet for dette.

Den kjøpte virksomheten for øvrig ble, som nevnt, overført til TAT AS' nystiftede datterselskap TAT Ltd. i Storbritannia. Dets andel av kjøpesummen utgjorde NOK 1 140 747 000 og gjaldt goodwill, skattefordeler, maskiner og inventar og arbeidskapital.

Kjøpesummen på NOK 2 176 510 000 ble altså fordelt slik mellom de to selskapene:

(1.000 NOK)	TAT Ltd	TAT AS	Sum kjøpesum
Goodwill	516 780		516 780
Patenter, knowhow, teknologi rettigheter, etc		1 035 763	1 035 763
Skattefordeler	9 423		9 423
Maskiner og inventar	205 206		205 206
Netto arbeidskapital	409 338		409 338
Sum kostpris	1 140 747	1 035 763	2 176 510

Fra 2001 ble Tandberg Television Systems innfusjonert i TAT AS og teknologirettighetene ble fra dette tidspunkt samlet i TAT AS. Det gjaldt både de teknologirettighetene som konsernet hadde utviklet og eide før kjøpet i 1999, og de som var ervervet ved oppkjøpet i 1999 og som dannet grunnlaget for produktene i den oppkjøpte britiske virksomheten.

Oppkjøpet førte til en økning av samlet omsetning fra ca. NOK 284,6 mill. i 1998 til ca. NOK 483,5 mill. bare i 1999 som følge av omsetningen i den oppkjøpte virksomhet fra oktober 1999. Antall ansatte i TAT konsernet økte fra ca. 127 til 847. Oppkjøpet innebar således en betydelig utvidelse av selskapet.

### 1.3 VIRKSOMHETEN I TAT AS OG TAT LTD ETTER OPPKJØPET I 1999

TAT Ltd. drev produksjon og salg av produkter basert på teknologien TAT AS eide og de utførte også forskning for TAT AS. I april 2002 fikk TAT konsernet utarbeidet en internpris rapport med tittelen "Transfer Pricing Review R&D Services and Intangibles" ("TP rapporten").

Internprisrapporten var utarbeidet av revisjons- og konsultentselskapet Arthur Andersen (Andersen). Rapporten ble utarbeidet for å fastsette prisingen av royalty for TAT Ltds bruk av det norske selskapets teknologi, og vederlag for forsknings- og utviklingstjenester (FoU) utført av TAT Ltd for TAT AS. På bakgrunn av TP rapporten inngikk partene en skriftlig avtale i april 2002 om at TAT Ltd skulle betale til TAT AS en royalty på 6 % av omsetningen i TAT Ltd for bruk av teknologien. I årene som fulgte, frem til 2007 betalte TAT Ltd royalty av all omsetning i TAT Ltd, også på omsetning av produkter bygget på den del av teknologien som TAT AS anfører er eid av TAT Ltd. TAT Ltd. Selskapet har hevdet at dette siste beror på en feil hos selskapet selv, og at det bare skulle vært betalt royalty av en mindre del av teknologirettighetene.

Det er uenighet mellom partene om den avtalte royaltysatsen var markedsmessig. Dette er et av sakens hovedspørsmål.

I skatteklagenemndas vedtak fremgår de beløp som ble betalt i royalty i årene fra 2002-2006:

	2002	2003	2004	2005	2006	Sum
Omsetning	616 636 727	746 465 901	1 122 767 251	1 439 394 925	1 614 113 316	5 539 378 119
Royalty	37 144 469	46 058 369	63 549 805	86 397 152	83 644 030	316 793 825
Betalt royalty	6,02 %	6,17 %	5,66 %	6,00 %	5,18 %	5,72 %
Avtalt royalty	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %

I TAT Ltd. ble det fra år 2000 foretatt en betydelig nedbemanning jf tabellen:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Produksjon	262	220	141	108	81	90	106	92
Engineering	175	159	158	140	130	138	150	172
Sales & Marketing	65	58	52	36	50	41	51	51
Administrasjon	70	54	60	37	32	32	35	44
Totalt	572	491	411	321	293	301	342	359

Nedbemanningen gjaldt alle avdelinger, men var størst innen produksjon. Dette skyldes bl.a. at ble en betydelig del av produksjonen satt ut til det eksterne selskapet AWC Technologies fra

2001. Innen forskning og utvikling (Engineering/FoU) var det nedbemanning fram til og med 2003. Fra 2004 økte bemanningen igjen. Det hadde sammenheng med at fra 2004 ble FoU-avdelingen i Norge nedlagt og aktivitetene ble overført til TAT Ltd. Nedbemanningen skyldes også innsparingsbehov.

Resultatene i TAT Ltd. endret seg fra underskudd de første årene etter 1999 til etter hvert overskudd fra og med 2004. Resultatutviklingen i TAT Ltd fremgår av tabellen:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Omsetning	810 433	949 369	660 270	745 955	1 122 767	1 446 560	1 533 065
Driftskostnader	1 020 531	969 646	798 320	749 793	1 010 905	1 148 329	1 250 656
Driftsresultat	-210 098	-20 277	-138 050	-3 838	111 862	298 230	282 410
Resultat før skatt	-269 874	-39 299	-157 930	-15 294	83 258	263 276	199 680

TAT AS fortsatte etter oppkjøpet med en egen operativ virksomhet og en egen FoU-avdeling.

I TAT AS ble de kjøpte teknologirettighetene og goodwill nedskrevet i sin helhet allerede i år 2000. Selskapet har begrunnet nedskrivningen slik:

*Som følge av negativ kontantstrøm i 2000 og forventede kontantstrømmer i overskuelig fremtid relatert til den oppkjøpte virksomheten fra Ordinto Investements Ltd [NDS] 14. oktober 1999 har styret besluttet å nedskrive immaterielle eiendeler og goodwill med virkning fra andre kvartal 2000. Det har blitt foretatt analyser ved årets utgang for å beregne verdien av de immaterielle eiendelene. Vurderingen ga ikke grunnlag for å reversere nedskrivningen. Det var knyttet goodwill, patenter og lignende rettigheter til dette kjøpet.*

FoU virksomheten ble etter oppkjøpet i stor grad drevet fra Storbritannia og prosessen endte til slutt med at selskapets norske FoU avdeling i 2004 ble nedlagt og aktiviteten overført til TAT Ltd.

Etter nedleggelsen av den operative virksomheten i Norge bestod det norske selskapets inntekter stort sett av royaltyinntekter fra TAT Ltd, samtidig som selskapet fortsatte å betale vederlag til det britiske selskapet for oppdragsforskning knyttet til videreutvikling av selskapets teknologi.

I årene etter 2002 utførte TAT Ltd videreutvikling av teknologien for TAT AS på oppdrag fra TAT AS. TAT AS betalte kostnadene ved dette, tillagt en fortjeneste på 3,4 % (betegnet som "markup"). TAT Ltd utviklet også ny teknologi i disse årene. Det er uenighet mellom partene, og et av sakens hovedspørsmål er om det var TAT Ltd eller TAT AS som ble eier av den nyutviklede teknologien TAT Ltd utførte i tiden etter 2002.

#### **1.4 ERICSSONS OPPKJØP**

Ericsson AB er et konsern med konsernspiss og hovedkontor i Sverige. I 2007, med virkning fra mai 2007 kjøpte konsernspissen Telefonaktiebolaget LM Ericsson AB, TAS AS med datterselskaper for ca 8 milliarder NOK.

I årsrapporten for 2014 beskrives Ericsson konsernet som bl.a. verdensledende innen kommunikasjonsteknikk og tjenester. Kjernevirksomheten er mobilinfrastruktur og telekomtjenester. Andre virksomhetsområdet er TV og media. Konsernet har datterselskaper i over 180 land med totalt 115 000 medarbeidere. I 2014 hadde konsernet en omsetning på 228 milliarder SEK.

Ved avtale 20 desember 2007 ble TAT konsernets teknologirettigheter overdratt til Ericsson AB for samlet NOK 1 325 533 831. Avtale av samme dag mellom TAT AS og Ericsson AB angir at TAT AS solgte teknologi for USD 29 000 000 til Ericsson AB. Avtale mellom TAT Ltd og Eriksson AB samme dato angir at TAT Ltd solgte teknologi for USD 214 500 000 til Ericsson AB.

## **2 LIGNINGSBEHANDLINGEN**

Akershus fylkesskattekontor ba i brev av 10. oktober 2007 om at TAT AS redegjorde for prisingen av royalty fra nærstående selskaper som benyttet selskapets teknologi for årene 2004-2006. Ernst & Young svarte på vegne av TAT AS i brev 30. november 2007.

I brev 13. desember 2007 sendte Akershus fylkesskattekontor varsel om endring av ligningene for inntektsåret 2004 og 2005. Ernst & Young besvarte varselet i brev av 18. februar 2008. Her anførte selskapet at det var et eiermessig skille mellom produkter i kategori A og kategori B og det ble anført at TAT AS bare eide teknologi av kategori A. Ericsson hadde da fått utarbeidet rapporter fra selskapet Duff & Phelps som gjaldt allokeringen av eiendelene i selskapet.

Den 21. juli 2008 ble TAT AS også varslet om endring av ligningen for 2007. TAT AS besvarte varselet i brev av 5. september 2008. I brev fra skattekontoret 6. oktober 2008 ble varselet opprettholdt og i tillegg ble det varslet om tilleggsskatt. TAT AS besvarte dette i brev av 17. november 2008.

Deretter var det ytterligere korrespondanse, herunder ble innstilling til vedtak sendt selskapet og selskapet innga merknader. I vedtak av 20.10.2010 besluttet skattekontoret å endre selskapets ligninger.

Vederlaget ved salg av teknologirettighetene til Ericsson AB ble endret med kr 1 167 667 745 fra kr 157 866 086 til kr 1 325 533 831. Endringene innebar at selskapets tap ved salg av rettighetene i 2007 på kr 396 783 366 kroner bortfalt og selskapet i stedet ble tilordnet en gevinst på rettighetene på kr 770 884 380 kroner.

Videre ble selskapets royalty inntekter økt for inntektsårene 2004 til 2007 med følgende:

- For 2004 med NOK 45 mill.
- For 2005 med NOK 122 mill.

- For 2006 med NOK 112 mill.
- For 2007 med NOK 48 mill.

Tilleggsskatt ble ilagt med 60 % av skatt på hele inntektsøkningen. Grunnlaget for tilleggsskatten ble som følger:

- Endring vederlag ved salg av teknologirettighetene med NOK 1 167 667 745
- Endring royalty 2004-2007 med NOK 329 286 000
- Sum grunnlag tilleggsskatt NOK 1 496 953 745

TAT AS påklaget vedtaket den 31. januar 2011. Innstilling til vedtak i skatteklagenemnda ble sendt saksøker 7. mars 2013 og selskapet innga merknader den 10. mai 2013.

Skatteklagenemnda traff vedtak i saken den 9. april 2014. Skatteklagenemnda fastholdt skattekontorets vedtak.

Ericsson Television AS tok ut stevning for Oslo tingrett 8. oktober 2014 med påstand om at nemndas vedtak ble kjent ugyldig. Staten innga rettidig tilsvaer. Det ble avholdt hovedforhandling i tiden 26. mai til 11. juni 2015 i tinghuset i Oslo. Det ble ført fem vitner og ett sakkyndig vitne og foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

### **3 SAKSØKER, ERICSSON TELEVISION AS, HAR I HOVEDSAK ANFØRT:**

#### **3.1 EIERSKAPET**

Prinsippalt: Man må skille mellom salget av kategori A-teknologien og kategori B-teknologien.

Det var TAT Ltd som eide kategori B-teknologien da denne teknologien ble overdratt til Ericsson AB. TAT AS eide kategori A-teknologien og skal ikke beskattes for annet enn inntekten fra salget av disse.

Teknologien er utvilsomt utviklet av TAT Ltd for egen regning og risiko og dette må være det mest tungtveiende moment i eierskapsvurderingen. Dette gir et klart utgangspunkt for at TAT Ltd var eier.

Avtalen fra 2002 mellom partene kan ikke begrunne at TAT AS var eier av kategori B teknologien. Avtalen viser tvert i mot at TAT Ltd skal eie kategori B teknologien. Avtalen sier at TAT Ltd skal være eier av alle IP rettigheter som kommer av forskning og utvikling "*independent of and unrelated to*" the R&D Services. De forskningsaktivitetene som ledet til kategori B teknologien er ikke *Research & Development services* i avtalens forstand men har blitt gjort uavhengig av og urelatert til teknologien som ble kjøpt av TAT AS i 1999. Kategori B teknologien er ikke en videreutvikling av denne teknologien. Teknologien i de to kategoriene er ulike og har ikke samme "plattform" slik som nemnda legger til grunn. At partene har avgrenset rettighetene så presist viser at det ikke har vært meningen at TAT AS skulle eie all teknologien.

Forutsetningen var at TP rapporten kun skulle prise TAT Ltds bruk av den eksisterende teknologien og det TAT AS skulle betale for TAT Ltds videreutvikling av teknologien og er i strid med partenes etterfølgende avtale og praksis.. Den regulerer ikke eierskapet og har blitt

tillagt for stor vekt i skatteklagenemndas vurdering. Partenes forutsetninger da avtalen ble inngått og hvordan de har praktisert den er av langt større betydning enn TP rapporten for fastsettelsen av eierskapet. TAT Ltd har båret kostnadene ved utviklingen av kategori B teknologien selv og de har også tatt kostnadsrisikoen. Disse kostnadene er ikke videreført til TAT AS. Det er kun kostnader til å videreutvikle den opprinnelige teknologien som har blitt belastet TAT AS. Dette fremgår klart av selskapets kostnadsfordeling. Man betaler bare for det man selv skal eie, og dette viser hvordan selskapene selv har forstått eierskapet.

Notatet ("memoet") som ble utarbeidet i sammenheng med TP rapporten er uklart og lite relevant.

Kjøpesummen i 1999 var ikke inkludert fremtidig teknologi. Det at kjøpesummen var høy skyldes først og fremst høye forventninger i et positivt marked i 1999. IT boblen sprakk imidlertid kort tid etter kjøpet. Synergiene man så for seg ved kjøpet ble ikke realisert og verdien på den oppkjøpte virksomheten ble kraftig redusert. Dette viser seg bl.a. ved at de immaterielle eiendelene ble nedskrevet til null allerede i regnskapsåret for 2000. Kjøpesummen i 1999 sier altså ingenting om eierskapet til teknologirettighetene i 2007.

TAT Ltd har betalt royalty til TAT AS også på omsetning av produkter basert på kategori B-teknologien frem til 2007 da skattesaken kom opp. Selskapet skulle bare ha betalt royalty knyttet til omsetning av kategori-A produkter. At det ble betalt royalty basert på omsetning av begge kategoriene skyldes en ren feil fra selskapenes side. Det var kun marginal omsetning av kategori B produkter i 2003, slik at 2004 var det første året det skulle foretas et skille. Royalty ble beregnet årlig, 90 dager etter årets slutt. Det var skifte i ledelsen i tillegg til at selskapets controller sluttet samtidig. Dette skjedde vinter/vår 2005 da royalty for 2004 skulle gjøres opp. Dette førte til at historikken i økonomiavdelingen forsvant, uten overlapp av kunnskap om dette.

Skattemyndighetene har satt likhetstegn mellom teknologien og patentene. Dette er feil. TAT AS har registrert patenter for sin teknologi på det norske selskapet men dette har liten betydning. Patentregistrering har hatt lite fokus i selskapet og det er bare et fåtall oppfinnelser som har blitt patentert. De reelle verdiene kan stort sett ikke patenteres. Selskapet hadde også en policy på å ikke registrere patenter da dette ga økt risiko for etterligninger. Patentene gir rettssikkerhet for enkelte begrensede oppfinnelser, men sier lite om eierskapet. Verdien av patentene i seg selv var uansett lav.

Ericsson har ikke hatt noen skattemessig motivasjon med hensyn til fordelingen av teknologien mellom TAT AS og TAT Ltd. Den ble gjort på bakgrunn av vurderinger fra Duff & Phelps som har vurdert eierskapet slik. Duff & Phelps rapport av 11. januar 2008 hvor eiendelene i TAT konsernet ble allokert, er ikke blitt til i anledning saken og er også relevant i vurderingen av eierskapet.

Det skal foretas en helhetsvurdering av eierskapet. Skatteklagenemndas vurdering er på flere punkter basert på et uriktig faktum, og det legges for stor vekt på mindre viktige momenter samtidig som viktige momenter får for lite vekt.

Subsidiært: Dersom TAT Ltd har bekostet utviklingen av teknologien men allikevel ikke var eier, anføres at dette skulle vært hensyntatt ved beregningen av TAT AS' gevinst ved å legges til inngangsverdien og trekkes fra utgangsverdien ved gevinstberegningen.

### 3.2 ROYALTY – ÅRENE 2004-2007

Prinsipalt anføres det at vilkårene for å oppjustere TAT AS' royaltyinntekter ikke oppfylt. TAT AS royaltyinntekt er ikke redusert på grunn av interessefellesskap. Selskapet har fått en markedsmessig andel av TAT Ltds overskudd. Den avtalte royaltysatsen var "armlengdes" og basert på en korrekt anvendelse av armlengdeprinsippet og prinsippene i OECDs retningslinjer for internprising. "Rule of thumb" regelen for fordeling av residualoverskuddet baserer seg på empiri og er i samsvar med OECDs retningslinjer. Det er uansett enighet om at det var akseptabelt å bruke en 50/50 fordelingsnøkkel i forhold til residualoverskuddet.

TAT-konsernet hadde ikke noen skattemessig motivasjon til å sette royaltysatsen for lavt. Skattesatsen var høyere i England enn i Norge. Skatteklagenemnda hadde ingen innvendinger mot TP rapporten og metodevalget. Mange valg slo ut til fordel for TAT AS da royalty skulle beregnes. TAT AS har ikke kommet skjevt ut av beregningen i forhold til sitt bidrag i transaksjonen.

Nemnda har i sin vurdering forutsatt at TAT AS eide både kategori A og B teknologien. Dette er, som det fremgår av anførselene knyttet til eierskapet, en feil faktisk forutsetning. Nemndas avgjørelse i royaltyspørsmålet må oppheves dersom retten kommer til at TAT Ltd var eier av kategori B teknologien.

Det er heller ikke riktig når nemnda fant at en uavhengig lisenstaker ville vært villig til å dekke teknologieiers kjøpskostnader ved å avskrive ervervskostnader og derved har trukket fra for avskrivninger på disse på TAT AS' side. Anskaffelseskostnadene avspeiler ikke teknologiens verdi, fordi kjøpesummen var altfor høy i forhold til verdien for TAT Ltd da avtalen om royalty ble inngått. En uavhengig lisenstaker ville ikke akseptert at avskrivninger for kjøpesummen gikk inn i beregningen av residualoverskuddet. Det er også flere andre svakheter ved å trekke fra historisk kostpris. Dette vil ikke ta høyde for den mulighet at teknologieier kan bruke rettighetene selv. Det er også uklart hvordan man skal beregne det dersom det er flere lisenstakere. Videre reiser det spørsmål ved beregningen når teknologien er ferdig avskrevet. Nemnda har således brukt "Profit split"metoden feil. Paradoksalt nok vil nemndas bruk av metoden, hvor goodwill og anskaffelseskostnad for teknologien avskrives i beregningen, føre til en lavere royaltysats.

Det ville heller ikke vært grunnlag for å reforhandle royaltysatsen underveis i perioden. 2002 avtalen er oppsigelig, men TAT AS kunne ikke ensidig ha krevet en endring av vilkårene for royalty utfra selskapenes resultat. TAT Ltd hadde svake resultater i 1999-2003 og royaltysatsen fremstod derfor ikke som for lav i perioden, heller ikke i 2004-2007. Oppsigelse av avtalen var lite aktuelt for TAT AS fordi selskapet ikke kunne klart å bruke teknologien selv eller finne nye lisenstakere, og de trengte også TAT Ltd som oppdragsforsker. TAT Ltd på sin side kunne lett utviklet ny teknologi selv siden de eide kompetansen og utstyret. Overskuddet i TAT Ltd skyldes kostnadsreduksjoner i selskapet som det ikke er rimelig at TAT AS skal nyte fruktene av.

Det er heller ikke riktig når nemnda har lagt til grunn at bedringen i TAT Ltds overskudd skulle ført til en endring av satsen for royalty. Det er omsetning og ikke overskudd som bør danne grunnlag for betaling av royalty. Teknologier bør generelt ikke bære risikoen ved lisenstakers kostnadsnivå. TAT AS har tatt del i TAT Ltds økte omsetning fordi royalty var basert på

omsetningen. Det var heller ikke holdepunkter for å tro at TAT AS ville lykkes i å fremforhandle en bedre royaltysats underveis i lisensperioden.

Nemndas prismodell baserer seg på selskapenes faktiske resultater og resultatet av et slikt beregningsgrunnlag vil i realiteten innebære at partene driver felles virksomhet for felles regning og risiko og deler felles faktisk residualoverskudd. Dette kan ikke være riktig. Partene har inngått en lisensavtale og har aldri drevet felles virksomhet. En royaltysats mellom uavhengige parter vil måtte baseres på estimer og det er partenes egen risiko om faktisk resultat avviker fra estimatet. Slik har TAT AS og TAT Ltd også gjort det seg i mellom. Royaltysatsen blir ikke uriktig bare fordi de faktiske resultatene avviker fra estimatet. Det er også anvendt et for snevert tidsperspektiv når nemnda bare har sett på TAT Lts overskudd fra 2004 flg. Hvis man først skal vektlegge resultatene må det være riktig å se hele perioden helhetlig, slik at også underskuddet i de tidligere årene 1999-2003 blir hensyntatt.

Når nemnda ikke fastsetter en royaltysats men deler faktisk overskuddet mellom partene blir resultatet at royaltysatsen varierer fra år til år og får en uvanlig form og størrelse som ikke ville blitt avtalt mellom uavhengige parter.

Den royalty som ble betalt utgjorde 59% av TAT Lts faktiske overskudd. Resultatet av nemndas beregning gir en royalty som var svært høy i forhold til TAT Lts overskudd. En slik beregning for årene 1999-2007 viser en royaltyprosent som tilsvarer at TAT Ltd betalte 101% av overskuddet i royalty.

Subsidiært: dersom retten kommer til at det var grunnlag for inntektsjustering har nemnda ikke foretatt denne i samsvar med skjønnsdirektivet. Nemndas skjønn lider av vesentlige feil og er ikke forsvarlig, og har ledet til et urimelig resultat.

Det faktiske grunnlag for skjønnen er ikke korrekt. Tingretten har full prøvelsesrett for om det er hjemmel for skjønnsligning, om saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnen er korrekt, om rettslige normer for hvordan skjønnen skal gjennomføres er fulgt, om det skjønnen som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig, og at skjønnresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig, jf Rt. 2012/1025. Skjønnen må også ligge innenfor skatteavtalens grenser. Formålet med skatteavtalen er å unngå dobbeltbeskatning. I dette tilfellet har nemndas konklusjon medført at TAT konsernet har beskattet inntekt i både Storbritannia og Norge, og formålet med skatteavtalen er ikke oppfylt. Skatteavtalen gir heller ikke fritt skjønn til skattemyndighetene. Retten kan derfor fullt ut prøve om skjønnen ligger innenfor skatteavtalens grenser.

Anførslene under vurderingen av om royalty var markedsmessig vil i stor utstrekning også gjelde her. Dersom retten skulle komme til at det var grunnlag for å trekke ut avskrivningskostnadene for den ervervede teknologien er det bare TAT AS' kostnad ved kjøp av kategori A teknologien som skal trekkes fra.

Skjønnresultatet er åpenbart urimelig. Skjønnresultatet gir en royalty som var urimelig høy i forhold til TAT Lts overskudd. En uavhengig lisenstaker ville ikke gått med på å betale hele sitt overskudd som royalty. Skjønnresultatet gir også en fluktuerende royaltysats, noe uavhengige parter ikke ville avtalt.

Skatteklagenemnda priset heller ikke den faktiske transaksjonen men innebærer en ren fordeling av det faktiske residualoverskuddet for TAT AS og TAT Ltd. Partene har hatt en risikofordeling og forretningsmodell som nemnda setter til side. Nemndas modell er i samsvar med at partene driver et ansvarlig selskap for felles regning og risiko. Det gjorde de ikke, og det fremgår klart av 2002 avtalen at selskapene ikke skulle inngå i partnerskap. Det var også feil av nemnda å bruke faktiske resultater og ikke estimater. Nemndas modell er i strid med OECDs retningslinjer på disse punktene.

Nemnda har i tillegg gjort flere åpenbare feil i selve utregningen. De har ikke trukket ut overskudd som kommer fra kategori B-teknologien. De har heller ikke trukket ut salg av tjenester i 2006, og det er også feil når nemnda har lagt til grunn at TAT Ltds resultat i perioden januar – april 2007 utgjorde 4/12 av årets overskudd. Det riktige ville vært 18,82 % av årets omsetning. Dette er åpenbare feil som til sammen utgjør 29, 2 millioner kroner i inntekt og 8,2 millioner kroner i skatt. De må uansett korrigeres selv om det dreier seg om et skjønn.

Feilene innebærer både hver for seg og samlet at klagevedtaket er ugyldig.

### **3.3 TILLEGGSSKATT**

Prinsipalt anføres det at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt ikke var oppfylt fordi TAT Ltd var eier av kategori B-teknologien og fordi royalty var markedsmessig slik at de opplysninger som ble gitt i forbindelse med ligningen var korrekte og fullstendige.

Subsidiært, dersom retten kommer til at TAT AS var eier av hele teknologien og/eller at royalty ikke var markedsmessig, anføres at selskapet har gitt fullstendige og korrekte opplysninger som ga ligningsmyndighetene tilstrekkelig informasjon til å vurdere skattespørsmålene både for eierskapet og royaltyfastsettelsen. Vilårene for å ilegge tilleggsskatt er derfor ikke oppfylt.

#### **3.3.1 Eierskapet**

På tidspunktet for selvangivelsen i 2007 hadde TAT AS gitt skattemyndighetene de aller fleste av de opplysningene som etter nemndas syn var relevante i eierskapsvurderingen.

I selskapets anmodning om endring av ligning 1999–2000, den 25. april 2002 opplyste selskapet om oppkjøpet av det engelske selskapet i 1999 og om allokeringen av eiendelene i selskapet. Også i TAT AS' klage av 06. juni 2003 på avvisningsvedtaket ble dette opplyst.

TP rapporten, som inneholdt uttalelser om eierskap, ble sendt inn så snart den var ferdig, den 24. april 2002 og det er senere vist til den en rekke ganger. Høsten 2007 og vinter 2008, bl.a. i brev av 18. februar 2008 ga selskapet så å si alle opplysningene som har blitt vektlagt av skattemyndighetene i eierskapsvurderingen, herunder forklarte selskapet sitt syn på tolkingen av bestemmelsene om eierskap i 2002-avtalen, det ble opplyst at TAT AS hadde mottatt royalty også for kategori B teknologien, samt at TAT konsernet hadde registrert patenter. Hovedtema i brevet av 18. februar 2008 var eierskapet til den solgte teknologien.. Dette var før endringssaken ble tatt opp. I skattemyndighetenes første brev i endringssaken viste de at de var kjent med TP rapporten og TAT AS hadde derfor god grunn til å tro at skattemyndighetene allerede var kjent med den.

2002-avtalen, som også inneholder informasjon som er vurdert som relevant for eierskapet, ble oversendt som vedlegg 3 til anmodning om endring av ligning 1999–2000, datert 25. april 2002,

så snart den var inngått. Det ble også vist til denne avtalen i brev fra TAT AS v/advokat Hovland 18. februar 2008 og det var etter dette også god grunn til å regne med at ligningsmyndighetene kjente til avtalen

I vedlegg til selskapets selvangivelse ble det opplyst om Ericssons oppkjøp av TAT-konsernet i 2007.

I e-post fra TAT AS v/advokat Hovland av 17.01.2008 og i brev fra TAT AS v/advokat Hovland av 18.02.2008 ble det opplyst om avtalene om salg av IP rettigheter fra TAT AS og TAT Ltd til Ericsson AB i 2007. I førstnevnte e-post fulgte også avtalen som vedlegg. Salgssummene fremgår av avtalen og ble også særskilt nevnt i e-posten. Salgssummene viser hvordan TAT konsernet så på eierskapet. Av samme e-post fulgte også rapportene fra Duff & Phelps med alle opplysninger om hvordan eiendelene var verdsatt og allokert.

Ved dette har TAT AS gitt ligningsmyndigheten en grundig forklaring på hvordan teknologirettigheten var allokert mellom TAT AS og TAT Ltd.

De opplysningene som ble gitt 2007/2008 ("vinterkorrespondansen") er relevante i vurderingen av om det er gitt uriktige opplysninger, selv om de ikke fulgte selvangivelsen i 2007. De var sendt høsten 2007 eller vinteren 2008, altså i samme år. Det kan ikke forventes at skattyter flere ganger sender inn de samme dokumentene til ligningsmyndighetene, i hvert fall ikke flere ganger samme år. I vedlegget til selvangivelsen for 2007 har selskapet dessuten vist til korrespondansen som var mellom skattemyndighetene og selskapet vinteren 2007/2008 og hadde grunn til å tro at skattemyndighetene ved dette kunne og ville se hen til korrespondansen. Korrespondansen var høyst relevant og gjaldt i hovedsak eierskapet. Saksbehandler som mottok opplysningene vinter 2008 var også med på å behandle TAT AS' selvangivelse for 2008. Korrespondansen med ligningsmyndighetene omhandlet teknologisalgene og eierskapsspørsmålet direkte. Det var også åpen uenighet om eierskapet mellom TAT AS og skattemyndighetene forut for innleveringen av selvangivelsen i 2007, allerede vinteren 2008, og eierskapsspørsmålet var da allerede identifisert. Det var således ingen risiko for at Staten ikke skulle kunne identifisere eierskapsspørsmålet ved selvangivelsen i 2007.

Skattemyndighetenes varsel om fravikelse av eierskap var utelukkende basert på opplysninger TAT AS gav i januar og februar 2008. Denne ble sendt allerede 21. juli, bare to uker etter at skattemyndighetene mottok TAT AS' selvangivelse. Forhåndsvarselet inneholder en grundig analyse av eierskapet og det er grunn til å tro at skattemyndighetene begynte å jobbe med dette brevet allerede før selvangivelsen kom inn, og det er derfor all grunn til å tro at det baserer seg på de opplysningene TAT hadde gitt tidligere. Skatteklagenemndas endelige vurdering av eierskapsspørsmålet i 2014 avviker i liten grad fra analysen i varselet i juli 2008, altså de samme opplysningene som TAT AS sendte inn til skattemyndighetene før selvangivelsen i 2007.

TAT AS gav også skattemyndighetene korrekte opplysninger. TAT AS' anførsel om at TAT Ltd eide kategori B-teknologien er ikke en "uriktig opplysning". Det er en rettslig anførsel som ble ledsaget av relevante faktaopplysninger som var nødvendige for å identifisere spørsmålet. Skattyter har plikt til å fremme sine påstander i selvangivelsen. Det skatterettslige eierbegrepet er en rettslig standard som er vanskelig og ulovfestet. TAT AS kan ikke ilegges tilleggsskatt fordi selskapet fremsetter en rettslig anførsel som ligningsmyndighetene er uenig i

### **3.3.1.1 Sats for tilleggsskatt**

Subsidiært anføres at satsen for tilleggsskatt må reduseres fordi saksbehandlingstiden hos skattemyndighetene innebærer brudd på EMK art 6 nr. 1 første pkt. Saksbehandlingen har vært lang sett under ett, og det er også perioder uten fremdrift ("dødperioder") i saksbehandlingen som tilsier at man har brutt med EMK art. 6. Dette gjelder først og fremst tiden fra varsel om tilleggsskatt 6. oktober 2008 til skattekontorets vedtak 20. oktober 2010, og tiden fra klagen den 31. mars 2011 til vedtaket i skatteklagenemnda den 9. april 2014.

Alle sentrale dokumenter ble fremlagt på et tidlig stadium slik at faktum ble avklart på et tidlig tidspunkt i saken. Forsinkelsene i saken skyldes ikke TAT AS' egne forhold. De har besvart ligningsmyndighetenes henvendelser raskt. Selskapet kan ikke bebreides for å ha fremmet sine rettslige anførsler.

Det er riktig at saken er kompleks, men dette rettfærdiggjør ikke hele den lange tidsbruken i saken.

TAT AS har derfor krav på et effektivt rettsmiddel. Dette må medføre at tilleggsskatten må bortfalle i sin helhet, alternativt nedsettes til 30 %.

Det anføres også at satsen for tilleggsskatt må reduseres fordi opplysningene TAT AS ga skattemyndighetene vinteren 2008 var lett kontrollerbare, jf ligningsloven § 10-4 nr. 1 siste pkt. Når opplysninger gitt i selvangivelsen for det foregående år anses som lett kontrollerbare – må dette desto mer gjelde de opplysningene TAT AS gav skattemyndighetene vinteren 2008 som har direkte relevans til eierskapsspørsmålet.

Videre anføres at skyldkravet for skjerpet tilleggsskatt ikke er oppfylt. TAT AS har ikke handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. De ga skattemyndighetene omfattende opplysninger forut for selvangivelsen i 2007. De søkte også bistand fra profesjonelle rådgivere med henblikk på allokering av eierskapet. Det var ikke uaktsomt å basere seg på de råd de mottok fra Duff & Phelps.

Det er heller ikke proporsjonalt å ilegge tilleggsskatt med 60 % i forhold til den handlingen som begrunner reaksjonen jf EMK art. 6 nr. 1. Tilleggsskatt på 60 % innebærer 196,1 millioner kroner. Dette står ikke i forhold til de handlinger som eventuelt begrunner tilleggsskatt. Det vises til argumentasjonen knyttet til tilleggsskatt generelt og de opplysninger selskapet faktisk hadde gitt skattemyndighetene før selvangivelsen 2007. Gevinsten ble ikke feil periodisert men innrapportert i det skattemyndighetene mener er feil land. Selskapet har ikke hatt til hensikt å unndra skatt men å skatte til et annet land. Det er en annen situasjon enn om man selger og ikke innrapporterer gevinsten i det hele tatt. Dette må medføre at tilleggsskatten må nedsettes til i hvert fall 30 %.

### **3.3.2 Royalty**

Selskapet har gitt fullstendige opplysninger, den avtalte royalty var markedsmessig, og det er ikke grunnlag for tilleggsskatt.

Subsidiært har selskapet gitt fullstendige og korrekte opplysninger. Et eventuelt avvik fra armlengdeprinsippet kan ikke utgjøre en uriktig opplysning, fordi opplysningen om royaltyinntekten var ledsaget av en detaljert analyse TP rapporten som forklarte hvordan satsen var fastsatt. TP rapporten var sendt inn i april 2002, umiddelbart etter ferdigstillelsen, selv om selskapet ikke hadde plikt til å utarbeide dette. Det fremgikk av TP rapporten hvordan residualoverskuddet var blitt beregnet. Senere har selskapet overfor skattemyndighetene opplyst om og vist til rapporten i årene 2001, 2002, 2003 og 2004. I årene 2005 og 2006 viste selskapet ikke til TP rapportene. De hadde da vist til den i de fire foregående årene og forutsatte da at skattemyndighetene kjente til denne. I brev fra skattemyndighetene 10. oktober 2007 viser skattemyndighetene at de kjente til TP rapporten.

Det fremgår av TP rapporten at avskrivningskostandene for teknologien ikke var blitt fratrasket ved beregningen av residualoverskuddet. Royaltyinntekten inngår i selskapets skattepliktige inntekt. Ved at selskapet har henvist til TP rapporten, fremgår det også forutsetningsvis at selskapet mottok royalty fra TAT Ltd.

Det ble i selvangivelsen i årene 2000-2003 opplyst om TAT Ltds svake økonomiske resultater. I 2004 – 2006 ble det tilsvarende vist til at selskapets økonomiske situasjon hadde forbedret seg og gikk med overskudd.

Ligningskontoret signaliserte i 2002 at de ville foreta en nærmere vurdering av TAT konsernets internpriser. Etter dette var det rimelig foranledning for TAT AS for å legge til grunn at kontoret hadde lest TP rapporten og vurdert royaltysatsen uten at de hadde innvendinger mot denne. TAT AS hadde ingen foranledning til å ta opp dette spørsmålet på nytt.

Nemnda har også lagt til grunn at TAT AS' anførsel om at TAT Ltd eide kategori B teknologien ga grunnlag for tilleggsskatt på royaltyvederlaget. TAT AS har imidlertid hele tiden opplyst om sitt eierskap til kategori A teknologien og eventuelt gale opplysninger om eierskap til B teknologien kan ikke gi grunnlag for tilleggsskatt knyttet til royalty på kategori A teknologien.

TAT Ltd har i ethvert tilfelle betalt (feilaktig) royalty av kat B-teknologien og TAT AS anførsel i selvangivelsen 2007 om at TAT Ltd eide kategori B-teknologien kan ikke ha ført til fastsettelse av for lav skatt.

Når det gjelder statens nye anførsel om at avviket fra armlengdes royaltyinntekt er så betydelig at prisen i seg selv er en uriktig opplysning, anføres at prisen var ledsaget av en detaljert analyse av hvordan satsen for royalty var beregnet. Det følger av rettspraksis at man må utvise stor tilbakeholdenhet med å anvende prinsippet i Rt. 1999/1087 (Baker Hughes). Baker Hughes dommen gjaldt fristreglene i ligningsloven § 9-6 og således noe annet enn i vår sak. Der hadde heller ikke skattyter ledsaget opplysningen om internprisen med en detaljert forklaring på hvordan prisen var fastsatt slik TAT AS har gjort ved å oversende TP rapporten. Det kan ikke konstateres objektivt at en internpris ikke er markedsmessig. TAT AS engasjerte en profesjonell konsulent til å analysere internprisen og kan ikke formodes å ha forstått at prisen ikke var markedsmessig.

Atter subsidiært anføres det også for tilleggsskatten knyttet til royalty at satsen for tilleggsskatt må settes ned som følge av at saksbehandlingstiden innebærer brudd på kravet til rettergang

innen rimelig tid etter EMK art. 6 nr. 1. En konsekvens må bli at tilleggsskatten må oppheves, subsidiært nedsettes. Videre anføres også for royalty at opplysningene var lett kontrollerbare og at ligningsloven § 10-4 nr. 1 siste pkt. bør anvendes for årene 2005 og 2006. Selskapet henviste til TP rapporten i vedlegget til selvangivelsen i 2004 og dette må anses som en lett kontrollerbar opplysning i forhold til selvangivelsen i 2005 og 2006.

### **3.4 PÅSTAND**

Ericsson Television AS har nedlagt slik påstand:

- 1. Ligningen av Ericsson Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for så vidt gjelder:*
  - a. Tilordning til Ericsson Television AS av vederlag for teknologi overdratt i avtale inngått mellom Ericsson Television Ltd og Ericsson AB den 20. desember 2007.*
  - b. Oppjustering av skattepliktig royaltyvederlag som Ericsson Television Ltd betalte til Ericsson Television AS for lisensiering av teknologi i inntektsårene 2004-2007 i henhold til teknologiavtale inngått den 22. april 2002.*
  - c. Ileggelse av tilleggsskatt med 60 % av skatten på de inntektsjusteringer som er nevnt i punkt a og b.*
- 2. Ericsson Television AS tilkjennes sakskostnader for tingretten.*

## **4 SAKSØKTE, STATEN V/SKATT ØST, HAR I HOVEDSAK ANFØRT:**

Skatteklagenemndas vedtak er korrekt med de endringer som følger av statens påstand og det er ikke grunnlag for å oppheve vedtaket.

### **4.1 EIERSKAPET**

Det var korrekt å øke TAT AS' inntekt i 2007 fra salget av teknologirettighetene med NOK 1 167 667 745. TAT AS var eier av alle de solgte teknologirettigheten og skal tilordnes hele gevinsten. Det er ikke grunnlag for å redusere gevinsten.

Det følger av avtalen mellom partene av 22. april 2002 at TAT AS eide teknologirettighetene fra før oppkjøpet i 1999, de rettighetene som ble ervervet ved oppkjøpet, teknologi som var utviklet til støtte for eksisterende teknologi og ny teknologi ("Blue Sky"). Blue Sky teknologi tilsvarer det som selskapet kaller kategori B teknologi. Denne omfatter all teknologi til bruk i de produktkategorier som var omfattet av oppkjøpet i 1999 og er ikke utviklet "independent and unrelated" til den teknologien TAT kjøpte i 1999. TAT AS eide således både MPEG 2 og MPEG 4 tilknyttet teknologi, altså all teknologi ved salget i 2007.

TP rapporten er et viktig tolkningsmoment for avtalen av 2002. Det er riktig at formålet med rapporten var å fastsette internprisene mellom TAT AS og TAT Ltd, men den er viktig i tolkningen av avtalen fordi den gir uttrykk for partenes felles forståelse og hva som var avtalt og var praktisert mellom partene fra oktober 1999 til april 2002. Den er derved et tidsnært bevis om forståelsen av avtalen. Den var basert på informasjon bl.a. fra ledelsen i TAT AS og et utkast var forelagt TAT slik at de hadde en mulighet til å korrigere eventuelle feil. Den er inntatt som vedlegg til avtalen og er derved også en del av avtalen. Rapporten redegjør for hva som har gjeldt

mellom partene frem til 2002 men også for hva som er avtalt fremover med hensyn til eierskap, royalty, FoU som TAT Ltd skal gjøre for TAT AS og betalingen fra TAT AS til TAT Ltd for FoU. Det følger av rapporten at TAT AS skulle betale for FoU til og eie Blue Sky teknologi som er det kategori B teknologien springer ut av.

I april 2002 var TAT kjent med og hadde arbeidet med utvikling av MPEG 4 teknologi (kategori B teknologi). Under utarbeidelsen av TP rapporten var det et tema hvem som skulle eie ny teknologi utviklet av TAT Ltd. Når det er bestemt i TP rapporten at TAT AS skulle dekke og eie Blue Sky teknologi viser det at partene har tatt dette standpunkt.

Memo av 11. desember 2001 er også et viktig tolkningsmoment for avtalen. Dette knytter begrepet "*research and development*" til produktkategorier. Det oppstiller ikke noe krav om at den nyutviklede teknologien må bygge på samme teknologi eller samme standard for å "*maintain the originally purchased IPR*" og "*all newly developed products*".

TAT Ltd betalte også royalty på grunnlag av omsetning av produkter basert på kategori B teknologi. Dette tilsier at TAT AS ble ansett som eier av Kategori B teknologien og er et tidsnært bevis på at partene oppfattet TAT AS som eier av kategori B teknologien. Det er vanskelig å se at det kan ha berodd på en feil på grunn av lederskifter. TAT Ltd var et stort selskap med 342 ansatte, herunder 35 i administrasjonen. Det er vanskelig å tro at korrekt beregning av royalty var avhengig av 1-2 personer. For øvrig ble beregningsgrunnlaget for royalty endret både i 2003 og 2006. Dette ble gjort henholdsvis vinteren 2004 og vinteren 2007. Vinteren 2004 var ett år før lederskiftet i 2005 og kategori B produkter var da solgt i ett år. Vinteren 2007 var to år etter skiftet i ledelsen og selskapet hadde da i flere år solgt kategori B produkter. Begge gangene opprettholdt selskapet at royalty skulle beregnes av omsetning av kategori B produkter. Dette tilsier at dette var et bevisst valg og ikke en feil.

Videre var TAT AS eier av konsernets patentrettigheter. Pr juni 2009 var det registrert ca 100 patenter på TAT AS. Ca 20 av disse var registrert fra 2004 og fremover og gjelder også kategori B teknologi. Det var ikke registrert noen patenter på TAT Ltd. Verdien av patentene var betydelig mindre enn verdien av de øvrige teknologirettighetene, men var allikevel ikke av ubetydelig verdi. Det er ingen grunn til at eierskapet til patentene skulle være annerledes enn eierskapet for andre teknologirettigheter. At alle selskapets patentsøknader ble gjort i TAT AS' navn viser at TAT konsernet anså at det var TAT AS som skulle eie teknologien.

Det var også avtalt at TAT AS skulle dekke kostnadene til utvikling av Blue Sky teknologi. Avtalen må leses slik at TAT AS skulle betale TAT Ltd for FoU for å opprettholde produktkategorien enkodere, uten begrensning til om det er ny eller gammel teknologi.

Selskapets tabell over fordelingen av kostnader mellom kategori A, B og C, synes ikke å være korrekt og det er ikke mulig å se hva som er kategori B og kategori C og om skjemaene er brukt på riktig måte. Staten er imidlertid enig i at bevisene under hovedforhandlingen underbygger og sannsynliggjør at det er betydelige kategori B kostnader som ikke er dekket av TAT AS fra 2003. Det er uklart hva som er årsaken til dette men det er uansett ikke holdepunkter for å legge til grunn at selskapene avtalte en omlegging av eierskapet til teknologien. Dette ville vært en betydelig omlegging som ville endret helt på hvilket selskap som skulle eie konsernets teknologi. Det må forventes at en slik avgjørelse er forankret i et skriftlig beslutningsgrunnlag, f.eks. en

beslutning fra styret. En slik omlegging er ikke i samsvar med at TAT AS eide alle patentene i selskapet, også de som var basert på kategori B teknologi, og heller ikke med at TAT Ltd betalte royalty for bruken av kategori B teknologi.

Dersom TAT Ltd selv eller økonomiavdelingen der har valgt å betale kostnadene for kategori B teknologien er dette i strid med det som fulgte av avtalen og TP rapporten. TAT Ltd kunne ikke på denne måten ensidig endre eierskapet til teknologirettighetene i strid med avtalen. Dette ville ikke blitt akseptert mellom uavhengige parter. Dette bestyrker at en slik omlegging faktisk ikke fant sted eller ble besluttet. Det må kreves klare, tidsnære bevis for at noe slikt kan legges til grunn.

Også vederlaget som TAT AS betalte for teknologirettighetene ved oppkjøpet i 1999 tilsier at TAT AS ikke bare ble eier av kategori A teknologien men også kategori B teknologien. Selskapet forventet i 1999 en betydelig vekst og det var klart at levetiden for produktene og teknologien var begrenset. Det må ha vært en klar forutsetning at det ville være nødvendig med forskning og utvikling for å opprettholde verdiene. Selv uten verdifallet i 2000 kunne kjøpsprisen forsvares med mindre TAT AS også ble eier av Blue Sky teknologi.

Konklusjonen må bli at TAT AS er å anse som eier av samtlige teknologirettigheter i konsernet og skal tilordnes hele salgsvederlaget. Inntektstillegget og ligningen er korrekt.

Selskapet har subsidiært krevet at inntektstillegget skal reduseres dersom det legges til grunn at TAT Ltd har båret kostnadene til utvikling av kategori B teknologi. Dette kan ikke føre frem. Under denne forutsetning har TAT AS ikke hatt disse kostnadene og kan da ikke få fradrag for dem.

#### **4.2 ROYALTY**

Det er hjemmel for å fastsette saksøkers inntekt ved skjønn. Inntekten er redusert som følge av interessefellesskapet. Royalty var ikke markedsmessig da avtalen ble inngått i 2002 også basert på de prognoser man da hadde.

Vurderingen av om inntekten er redusert i henhold til skatteloven § 13-1 faller i stor grad sammen med vurderingen av hva som er riktig markedspris – skjønnet.

Staten har ikke innvendinger til selskapets bruk av residual overskuddsdelings modellen (Profit Split metoden). TP rapporten tar imidlertid ikke med alle utgiftene i den samlede virksomheten og staten er uenig i fastsettelsen når ikke TAT AS' kostnader knyttet til teknologirettighetene, herunder avskrivninger og vedlikeholdskostnader skal komme til fradrag. På samme måte skal utgifter til goodwill hos TAT Ltd tas med i beregningen av residualoverskuddet. Den verdiskapningen selskapene driver har utgangspunkt i IP rettighetene og det er dette som er TAT AS' aktivum og rutinebidrag. Selv om det ikke er en automatisk sammenheng mellom kostpris og verdi, ble de kjøpt for en drøy milliard kroner like før samarbeidet mellom partene startet i 1999 og TP rapporten beskrev i 2002 at de hadde en gjenanskaffelsesverdi på 880 millioner kroner og utgjør "the core behind the business". Teknologien har åpenbart betydelig verdi. Alle kostnadene i TAT Ltd er tatt med unntatt avskrivning på IP rettighetene mens alle TAT AS' kostnader ligger utenfor beregningen. TP rapporten og partenes fordeling bygger derfor på en feil beregning av det overskuddet som skal fordeles. Det har blitt et uriktig residualoverskudd, og resultatet gir en

royalty som ikke er markedsmessig. Det er etter statens syn helt klart at man må ta hensyn til verdien av IP rettighetene, enten ved beregningen av residualoverskuddet, eller i alle fall ved forhandlingene i TP rapportens modell. Partenes modell ga ikke utsikt til at TAT AS kunne få dekket inn sine kostnader knyttet til IP-rettighetene. Uavhengige parter ville i et slikt tilfelle avtalt reguleringsmekanismer for å dekke usikkerhet med hensyn til fremtidig omsetning.

I fordelingen av residualoverskuddet har TAT fraveket Profit split metoden og gått over til bruk av "*rule of thumb*" regelen, som ikke har støtte i OECDs retningslinjer til modellen.

På grunn av at avtalen mellom partene inneholdt en oppsigelsesadgang med 90 dager, må man også vurdere markedsmessigheten av prisen løpende gjennom avtaleforholdet. Det måtte foretas en ny vurdering i 2004. Da var markedet snudd og inntektene hos TAT Ltd var begynt å øke. En uavhengig part ville sagt opp avtalen som gjaldt og reforhandlet vilkårene dersom avtalen ikke inneholdt reguleringsmekanismer.

Det utøvede skjønn er også forsvarlig og i samsvar med rammene i skatteloven og skatteavtalen. I skjønnnet har skattemyndighetene beregnet et nytt residualoverskudd hvor avskrivninger på IP rettighetene, herunder goodwill er trukket inn. Når man har trukket inn begge disse forhold har man kommet til et nytt og korrekt residualresultat. Dette fordeles med 50/50 på partene, slik det også ble gjort i TP rapporten.

Staten er enig i at profit split metoden normalt vil skje på grunnlag av estimer. I dette tilfellet ble skjønnnet gjort etter at de faktiske tallene var klare og det er derfor bygget på de faktiske tallene. Dette er det anledning til ved skjønnsutøvelse. Skattemyndighetene trenger ikke søke å rekonstruere hva partene ville ha avtalt dersom de hadde holdt seg til armlengdestandarden. Dette skjønnnet tar hensyn til alle innsatsfaktorer og må anses forsvarlig.

Skatteklagenemnda har ikke priset en annen transaksjon enn det partene har avtalt. De har priset den transaksjonen som faktisk har funnet sted, på bakgrunn av det faktiske overskuddet for hvert år. De har heller ikke etablert et ansvarlig selskap men anvendt residual overskuddsdelingsmodellen for å fastsette royaltyen. At dette er gjort på bakgrunn av de faktiske tallene innebærer ikke at man har etablert et ansvarlig selskap, men at man har fordelt et resultat. Royaltyen varierer heller ikke tilfeldig men utfra resultatene. Skatteklagenemndas anvendelse av metoden er i overenstemmelse med OECDs beskrivelse av metoden.

Skjønnnet er heller ikke urimelig høyt. Ericsson Television AS har beregnet at royaltyen utgjør 101,3 % av overskuddet i TAT Ltd i årene 1999-2007. Prosentsatsen blir så høy fordi underskuddsårene 1999-2003 også er regnet inn. Men også TAT AS hadde underskudd i disse årene. Fra 2004 hadde imidlertid TAT Ltd gode overskudd, mens TAT AS fortsatt gikk med underskudd. Med den korrigeringen av residualoverskuddet som nemnda har gjort, har man fordelt overskuddet 50/50 slik partene også gjorde. For de årene skatteklagenemnda har behandlet, utgjør royalty 50 % av residualoverskuddet. Dette er i overenstemmelse med anbefalingen i TP rapporten og basert på en korrekt beregning av overskuddet. Det at TAT Ltd hadde dårlige år til å begynne med gjør ikke at dette er et uforsvarlig skjønn. Det er ikke slik at TAT Ltd skal være beskyttet mot å gå med underskudd.

Ericsson anfører at overskudd fra tjenestesalg skulle vært trukket ut i 2006 og 2007 fordi TAT Ltd begynte å skille ut omsetning av tjenester i 2006. Staten er i prinsippet enig i at tjenesteomsetning burde vært trukket ut. Det har allikevel sannsynligvis ikke betydning fordi TAT Ltd er gitt rutinefortjeneste på 3,4 % av sine kostnader til salg og produksjon, og dette inkluderer også 3,4 % på tjenesteomsetningen. Det er bare feil i resultatet dersom disse tjenestene er priset høyere enn kostnadene ved dette tillagt 3,4 %. Disse tjenestene skal normalt ikke ha samme fortjenestegrad som produksjon og salg, så det er ikke sannsynlig at det har blitt feil i resultatet. Det er ikke grunnlag for å oppheve skjønnnet. Saksøker har for øvrig ikke tidligere tatt opp dette i sine merknader til faktum eller i klagen.

Saksøker anfører også at overskudd på kategori B må ekskluderes. Skatteklagenemndas vedtak bygger på at TAT AS eier alle IP rettighetene. Dersom retten kommer til at TAT AS kun eier kategori A teknologien må skjønnnet oppheves.

Saksøker anfører videre at avskrivningskostnadene ikke skulle vært trukket fra. Det er etter statens syn klart at avskrivningskostnadene både på kostnadene forbundet med IP rettighetene og goodwill skal trekkes fra. Det vises til tidligere anførsler om dette knyttet til om det var grunnlag for å fastsette royalty ved skjønn som også vil gjelde skønnsutøvelsen. Det fremgår dessuten klart av lisensavtalen og TP rapporten at lisensen omfatter all teknologi som ble kjøpt i 1999, så hele kjøpesummen må inngå i beregningen.

Inntekstillegget for 2007 baserer seg på en skønnsmessig fastsatt omsetning på NOK 1, 5 milliard. Resultatet for januar – april ble skønnsmessig fastsatt til 1/3 av årsresultatet. Det er mulig overskuddet de fire første månedene for 2007 faktisk ble lavere enn nemnda har beregnet. Tallene i vedtaket er bygget på skjønn, både for total omsetning og totalt resultat. Det er ikke grunnlag for å sette skjønnnet til side. Heller ikke dette ble for øvrig tatt opp av saksøker under den administrative behandlingen av saken. Det hadde de all foranledning til å gjøre. Et av hovedformålene med å sende over utkast til vedtak, er at skattyter skal sjekke det faktagrunnlag som skal legges til grunn. Staten antar at selskapet da hadde faktiske tall for både omsetning og resultat for de fire første måneder i 2007 og man kunne bygget eventuelle innsigelser mot skjønnnet for 2007 på de faktiske tall dersom skjønnnet var for høyt. Heller ikke nå bygger innvendingen fra Ericsson på faktiske tall men de bruker tallene fra grunnlaget for betaling av royalty. Det er for øvrig også uklart om tallene baserer seg på royalty basert både på A og B teknologien eller bare kategori A teknologien. Det er sannsynlig at det kun er basert på omsetning av kategori A teknologien.

Det må foretas et samlet skjønn. Et skjønn innebærer etter sin art ikke en eksakt vitenskap. Retten har begrenset prøvelsesadgang. Etter rettspraksis er skjønnnet etter § 13-1 et fritt forvaltningsskjønn men retten kan prøve om skjønnnet er innenfor skatteloven (og skatteavtalens) grenser. Dette er ikke annerledes etter skatteavtalen. Også etter skatteavtalen er det et skjønn som må utøves. Uansett kan prøvingsadgangen ikke være snevrere enn etter ligningsloven § 8-1. Etter Rt. 2009 s. 105 må da retten ta utgangspunkt i det skjønn ligningsmyndighetene har utøvd og prøve om de har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skønnsresultat som ligningsmyndighetene er kommet til.

Skjønnnet er i denne saken forsvarlig og det er ikke grunnlag for å sette det til side.

Inntektstilleggene bygger på at TAT AS var eier av alle de solgte teknologirettighetene.

Dersom retten skulle komme til at TAT AS ikke var eier i sin helhet, vil det ikke endre på at det var grunnlag for inntektstillegg for alle år. Konsekvensen vil bli at ligningen må oppheves og ligningsmyndighetene må behandle saken på nytt for å fastsette inntektstilleggenes størrelse.

## **4.3 TILLEGGSSKATT**

### **4.3.1 Generelt om skattyters opplysningsplikt**

Det er strenge krav til skattyters opplysningsplikt. Det klare utgangspunktet er at tilstrekkelige opplysninger skal gis i selvangivelsen m/vedlegg for hvert enkelt ligningsår.

Det følger av rettspraksis at vurderingstemaet er om skattyter har gitt alle opplysninger som han etter en objektiv vurdering burde gitt og om ligningsmyndighetene har fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål. Man har plikt til å opplyse om forhold som kan ha betydning for skattemyndighetene selv om man selv mener det ikke foreligger skatteplikt. Skattyter plikter å gi opplysningene tydelig og uoppfordret. Det skal gis supplerende opplysninger dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Det stilles strenge krav til en profesjonell og stor næringsaktør og det stilles strenge krav ved overføring av store verdier og i kompliserte skattespørsmål. Det fritar ikke for opplysningsplikt at man har stolt på eksterne rådgivere. Opplysningsplikten gjelder for hvert inntektsår. Dersom det er gitt opplysninger i ett år, innebærer ikke det at opplysningene anses å være gitt for et senere år.

### **4.3.2 Eierskapet**

Vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt. Selskapet ga ufullstendige og/eller uriktige opplysninger i vedlegg til selvangivelsen for 2007. TAT AS opplyste at selskapet hadde solgt immaterielle rettigheter for NOK 157 866 086. Dette var en uriktig opplysning, fordi de hadde solgt alle teknologirettighetene for NOK 1 325 533 831. Opplysningen var under enhver omstendighet ufullstendig fordi de ikke opplyste at de hadde solgt for ytterligere NOK 1 167 677 745. Selvangivelsen innebar også uriktig opplysning eller ufullstendig opplysning om eierskapet til teknologirettighetene fordi selskapet ikke opplyste at de eide teknologirettigheter som var solgt for NOK 1 167 677 745 i tillegg til de som ble solgt for NOK 157 mill. I vedlegget til selvangivelsen for 2007 var det ikke redegjort for problemstillingen om hvem som var eier av teknologien, eller at dette kunne være tvilsomt. Dette i seg selv er tilstrekkelig til å fastslå at det er grunnlag for tilleggsskatt.

Selskapet fremla heller ikke salgavtalen, TP rapporten og/eller avtalen fra 22. april 2002, og heller ikke andre opplysninger som ga skattemyndighetene grunnlag for å ta opp og identifisere spørsmålet om TAT AS hadde solgt for mer enn det som var opplyst i selvangivelsen/eierskapsspørsmålet.

I tillegg ble det også i brevet 18. februar 2008 gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Brevet lest i sin sammenheng gir klart inntrykk av at patentene i selskapet var eid av TAT Ltd, mens alle patenter faktisk var eid av TAT AS

TAT har anført at de fleste relevante opplysninger ble fremlagt før selvangivelsen for 2007 ble innsendt. Staten er helt enig i det faktum saksøker peker på men opplysningene i 2002 og januar/februar 2008 ble gitt i tilknytning til ligningen for henholdsvis 1999-2000 og 2004-2006 og gjaldt royalty for disse år. De gjaldt ikke inntektsåret 2007. De gjaldt ikke beskatning av salget i 2007 av teknologirettigheter og endrer ikke på at det ble gitt uriktige eller ufullstendig opplysninger i selvangivelsen for 2007. Opplysninger gitt for ett år innebærer ikke at opplysningene også anses gitt for et senere år.

Det er riktig at det ble henvist til ”vinterkorrespondansen” (korrespondansen mellom TAT/Ericsson og skattemyndighetene vinteren 2008 i vedlegget til selvangivelsen,

Varselet gjaldt imidlertid prisingen av royaltybetalingen. Det er ingen tvil om at det ble opplyst om at det er en slik sak. Derfor har staten frafalt tilleggsskatten for royalty 2007. Men det ble ikke opplyst noe om eierskapet og ingenting som kunne identifisere problemstillingen om eierskapet.

Det er også riktig at saksbehandler Henning Risøy var sentral i behandlingen både av royalty og tilleggsskatt. Det var derfor eierspørsmålet kom opp fort, men det endrer ikke på hva man skal gi opplysninger ved utfylling av selvangivelsen.

Det er klart at opplysningssvikten førte til eller kunne ført til fastsettelse av for lav skatt. Dersom skattemyndighetene hadde lagt TAT AS´ opplysning til grunn ville selskapet bare blitt beskattet på grunnlag av at de hadde solgt immaterielle rettigheter for NOK 157 millioner kroner, hvilket ville ført til et skattemessig tap på NOK 396 783 366 i stedet for en gevinst på NOK 770 884 380.

Vilkårene for tilleggsskatt er derfor klart oppfylt

Det er ikke grunnlag for unntak for tilleggsskatt.

#### **4.3.3 Sats for tilleggsskatt**

Tilleggsskatt skal i utgangspunktet være 30 %, jf ligningsloven § 10-4 nr 1.

Etter ligningsloven § 10-4 nr 1 skal det ilegges tilleggsskatt med 60 % når det foreligger forsett eller grov uaktsomhet. TAT AS har handlet forsettlig eller i det minste grovt uaktsomt med hensyn til at de ga uriktige og ufullstendige opplysninger om eierskapet. TAT AS var klar over at de bare opplyste at de hadde solgt immaterielle rettigheter for NOK 157 mill. TAT AS var også klar over at de ikke opplyste at de også hadde solgt immaterielle rettigheter for USD 214 500 000/ NOK 1 167 667 745. TAT AS var dessuten klar over eller i hvert fall var det grovt uaktsomt å ikke forstå, at selskapet var eier av alle de solgte teknologirettighetene eller i det minste at dette var overveiende sannsynlig. Selskapet var klar over alle de forhold som har blitt vektlagt i eierskapsvurderingen. I hvert fall må det anses som grovt uaktsomt dersom selskapet ikke vurderte det slik. De har også utvist forsett eller grov uaktsomhet mht til at opplysningssvikten kunne ført til fastsettelse av for lav skatt. Ligning basert på selskapets opplysning ville føre til et tap på NOK 396 783 366 istedenfor en gevinst på NOK 770 884 380.

Det er ikke grunnlag for redusert sats etter ligningsloven § 10-4 nr 1 siste punktum slik som anført av TAT AS. Det er ikke bare krav om at ligningsmyndighetene må ha opplysningene. De

må også være lett kontrollerbare. Dette innebærer at det må være lett å se at selvangivelsen er feil. Vilkåret er ikke oppfylt når skattemyndighetene må utføre mer enn en ordinær og enkel kontroll. I denne saken fremgikk det ikke klart og lett tilgjengelig av dokumenter innsendt for tidligere år at TAT AS hadde solgt for mer enn NOK 157 mill, at TAT AS var eier av all teknologi som var solgt for over 1 mrd, og heller ikke at royaltyen var for lav. Det var nødvendig med en særskilt og omfattende kontroll for å avdekke dette.

Det var ikke uproporsjonalt å ilegge 60 % tilleggsskatt. Proporsjonalitetsprinsippet ivaretas ved de graderte satser og unntak som følger av tilleggsskattereglene. Lovens ordning er at 60 % tilleggsskatt kan ilegges ved forsett eller grov uaktsomhet. Dette samsvarer med proporsjonalitetsprinsippet. At 60 % tilsvarer et høyt beløp gjør ikke tilleggsskatten i seg selv uproporsjonal. Dette er et resultat av at det var et meget stort beløp som ikke var oppgitt til beskatning. Effektivitetshensyn og preventive hensyn tilsier at tilleggsskatten nettopp bør være en funksjon av den inntekt som ikke er oppgitt. Det må foreligge spesielle forhold før dette blir uproporsjonalt. Det gjør det ikke i denne saken. Feilen som er gjort er ikke en liten feil og det kan ikke legges til grunn at TAT AS ville oppgi inntekten til beskatning i senere år. Det var ikke lett for ligningsmyndighetene å se at det var en feil og det har ikke blitt raskt avklart at det var en feil. Selskapet bestrider fortsatt at de var eier av det vesentlige av teknologien. Det er heller ikke gode holdepunkter for at selskapet blir ilagt dobbelt beskatning. Dette må i så fall tas opp med britiske myndigheter og er uten betydning i vår sak. Dette er uansett ikke en følge av tilleggsskatten.

#### 4.3.4 Tilleggsskatt royalty

Staten har frafalt hele tilleggsskatten for 2007 samt skjerpet tilleggsskatt for årene 2004 – 2006. For øvrig opprettholdes tilleggsskatten på royalty for årene 2004 – 2006.

Staten anfører at det er gitt ufullstendige opplysninger for alle årene. Opplysningene er dessuten uriktige fordi avviket fra armlengdes pris overstiger 40 %.

I selvangivelsen for 2000 var det ingen opplysninger om TP rapporten. I selvangivelsen for 2001 opplyses at selskapet er i ferd med å utarbeide anmodning om endring av ligning. I selvangivelsen for 2002 vises det til at selskapet har hatt ekstern rådgiver til å utarbeide internpriser. Denne saken gjelder imidlertid årene 2004 – 2007. Selvangivelsen for 2003 var identisk med selvangivelsen i 2002.

I selvangivelsen for 2004 (som er første år vår sak gjelder) gir selskapet ikke tilstrekkelige opplysninger. Det opplyses om at det er implementert internpriser i konsernet i 2001 basert på studier fra eksterne parter. Videre fremgår: *«prinsippene for prising av varer og tjenester innad i konsernet er også fulgt i 2004»* helt generelt uten at det er henledet oppmerksomheten på prisingen av royalty, som er det sentrale. De viser også til tidligere innsendt dokumentasjon i sakens anledning, men dette er ikke konkretisert på noen måte i forhold til hvordan og når opplysninger er gitt, og det retter heller ikke oppmerksomheten mot prising av royalty. Dokumentene ble på den tiden ikke scannet inn slik at det ikke var søkbart elektronisk. Det klare utgangspunktet er at opplysninger skal gis i selvangivelsen. TP rapporten var ikke sendt inn sammen med selvangivelsen for de aktuelle årene og opplysningene om TAT Ltds økonomiske utvikling var opplyst i en annen ligningsmessig sammenheng. Ligningen er masseavgjørelser hvert år og det er selvangivelsen i seg selv som er utgangspunktet for denne behandlingen. Det er

av selvangivelsen man må kunne se om det er spesielle spørsmål som krever særskilt behandling som man bør vurdere nærmere og som gjør at man plukker ut skattyteren til nærmere kontroll.

Etter statens syn er det klart at den informasjon som er gitt fra TAT AS sin side ikke er tilstrekkelig

Bærum ligningskontor bebudet 14. mai 2003 at de ville foreta en nærmere vurdering av bl.a. endringene av prinsippene for varekost og royalty som selskapet hadde foretatt. Saken gjaldt imidlertid årene 1999-2000 og ble avsluttet uten realitetsbehandling. Dette kan ikke ha gitt TAT AS grunn til å tro at dette var gjennomgått og funnet i orden.

Det ville være meget enkelt for TAT AS å identifisere problemstillingen. TAT AS trengte ikke å sende inn TP rapporten hvert år, men kunne f.eks. vist til anmodningen om gjenopptakelse av ligningen i selvangivelsen, kombinert med opplysninger om kostprisen på IP-rettigighetene, avskrivningskostnad, mottatt royalty og royaltysats. Da ville man identifisert problemstillingen tilstrekkelig for skattemyndighetene, slik det ble gjort i vedlegget til selvangivelsen for 2007. Når man ser hvilke opplysninger som ble gitt dette året, er det påfallende at det ikke ble gitt opplysninger i 2005 og 2006 overhodet.

Staten anfører også at avviket fra armlengdes royaltyinntekt var så betydelig at det i seg selv innebærer en uriktig opplysning, jf Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) som er fulgt opp i senere høyesterettspraksis. Opplysningene som var gitt, var ikke supplert med forklaringer eller annen informasjon som kunne ledet oppmerksomheten mot prisingsproblematikken.

Det var heller ikke her ikke lett kontrollerbare opplysninger som gir grunnlag for bortfall eller nedsettelse av satsen etter ligningsloven § 10-4.

#### **4.3.5 EMK ART 6 (1) – KRAV TIL «RIMELIG TID»**

Dette er en svært kompleks sak med et omfattende faktum som reiser kompliserte rettsspørsmål. Det har vært arbeidet med saken gjennom hele perioden og det har vært nødvendig å kvalitetssikre avgjørelsene nøye. Anførselen om eierskap har forsinket saksbehandlingen, uten at skattyter skal klandres for dette. Det er en periode uten aktivitet i saken og det er fra februar til oktober 2011, en periode der det var vanskelig å finne en saksbehandler som kunne tildeles saken i forbindelse med klagebehandlingen. Dette skyldes blant annet at flere saksbehandlere sluttet i løpet av kort tid.

Etter statens syn forsvarer sakens kompleksitet den lange saksbehandlingstiden

Tidsbruken har samlet sett ikke vært for lang og innebærer ikke krenkelse av EMK art 6 nr. 1.

Det er ikke grunnlag for å nedsette tilleggsskatten.

#### **4.4 STATEN VED SKATT ØST HAR NEDLAGT SLIK PÅSTAND**

*1. Ligningen av Ericsson Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for tilleggsskatten på økningen i selskapets royaltyinntekter.*

- Ved ny ligning bortfaller tilleggsskatten på økningen i royaltyinntekten for inntektsåret 2007. For inntektsårene 2004-2006 reduseres tilleggsskatten til 30 %.*
2. *For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.*
  3. *Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader.*

## 5 RETTENS VURDERING

### 5.1 EIERSKAPET TIL TEKNOLOGIRETTIGHETENE

Hovedspørsmålet i saken er hvem som eide, og således overdro, teknologirettighetene til Ericsson ved salget i 2007. Ericsson har anført at teknologirettighetene i det vesentlige var eid av TAT Ltd og at TAT AS bare skal tilordnes NOK 157 866 086 av vederlaget. Staten har anført at teknologirettighetene i sin helhet var eid av TAT AS og at det er TAT AS som skal tilordnes hele salgsvederlaget på NOK 1 325 533 831. En følge av dette blir at gevinsten skal beskattes i Norge.

#### 5.1.1 Juridiske utgangspunkter

Det følger av skatteloven § 5-1 at enhver fordel vunnet ved virksomhet skal anses som skattepliktig inntekt. Videre følger det av samme lov § 5-30 at fordel vunnet ved virksomhet omfatter realisasjon av formuesobjekter i virksomheten. Realisasjon omfatter i følge lovens § 9-2 overføring av eiendomsrett mot vederlag.

Det er eieren av formuesgodet som er skattepliktig og det må derfor avklares hvem som var eier. I skatteretten skal en i utgangspunktet legge det privatrettslige eierbegrep til grunn, jf lignings ABC pkt. 2.1. I denne saken er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra dette.

Dette er for øvrig partene enige om. Det ikke tvilsomt at de solgte teknologirettighetene utgjør et "formuesgode" i skattelovens forstand.

Retten har full prøvelsesrett med hensyn til eierskapsvurderingen. I vurderingen av hvem som er eier skal det mest sannsynlige faktum legges til grunn og tidsnære bevis skal tillegges størst vekt, jf Rt. 2009 s. 813, premiss 53 og 57.

Som det vil fremgå, er det sentralt i eierskapsvurderingen å fastslå hva som var avtalt mellom TAT Ltd og TAT AS med hensyn til eierskap til fremtidig teknologi. Også innenfor skatterettens område følger avtaletolkning alminnelige avtalerettslige tolkningsprinsipper, jf Rt. 2009 s. 813 premiss 56 og 57 hvor følgende sies om avtaletolkningen:

*Både i rettspraksis og teori har det vært lagt til grunn at avtaler i næring mellom profesjonelle parter som utgangspunkt skal fortolkes objektivt, og at avtalens ordlyd må tillegges stor vekt. Jeg viser til Rt-1994-581, som gjelder tolkingen av en aksjonæravtale, og Rt-2002-1155, som gjelder en leieavtale vedrørende forretningslokaler. I den siste avgjørelsen er det imidlertid på side 1159 understreket at dersom det «kan påvises at kontraktspartene har hatt en felles forståelse som avviker fra kontraktens ordlyd, må dette legges til grunn i rettsforholdet mellom dem. Det generelle utgangspunkt jeg har angitt kan likevel ha betydning for den bevisstyrke som i slike tilfeller må kreves.» Se også Rt-2003-1132 avsnitt 35 og Rt-2005-268 avsnitt 43.*

*Som jeg kommer tilbake til, har selgerne gitt forklaringer som avviker fra hva en naturlig tolking av avtalens ordlyd synes å tilsi. For slike tilfeller uttaler førstvoterende i Rt-1998-1565 på side 1570 at man normalt bør legge størst vekt på de bevis som har størst tidsmessig nærhet til hendelsen. Dette har Høyesterett fulgt opp i flere senere saker. Standpunktet har også gyldighet i en sak som den foreliggende.*

Utgangspunktet er derved at avtalens ordlyd skal tillegges stor vekt og at det må gjøres en objektiv fortolkning av denne. Dersom det kan påvises at kontraktspartene har hatt en felles forståelse som avviker fra kontraktens ordlyd, må dette legges til grunn. Det skal også i denne sammenheng legges størst vekt på tidsnære bevis.

### **5.1.2 Om teknologien**

Før retten går inn i vurderingen av eierskapet, er det naturlig å gi en beskrivelse av teknologirettighetene i TAT konsernet.

De teknologirettighetene saken gjelder, er knyttet til digital overføring av videosignaler. Tandbergs teknologi er i hovedsak knyttet til produkter som overfører videosignalene til et så lite plasskrevende digitalt format som mulig, samtidig som det klarer å opprettholde en høy billedkvalitet. Dette kalles videokompresjon.

Enkodere er kort beskrevet som produkter som samler inn videosignaler og komprimerer disse slik at informasjonen tar mindre digital plass i sendernettet. Det er ikke selve bildet som blir sendt videre, men en matematisk / statistisk formel som viser ulikheten fra bilde til bilde. Dette fordi ulikheten mellom hvert enkelt bilde er mindre enn likhetene og informasjonen vil derfor ta mindre plass i nettet. Multipleksere tar i mot signalene fra enkoderne og videresender disse til en modulator. Deretter sendes signalene til en forsterker, via en satellitt og demultiplekser til en mottaker (receiver).

Ericsson har i stevningen beskrevet at TAT konsernets viktigste produkt var enkodere, Under hovedforhandlingen har selskapet fremholdt at enkoderne var selskapets klart mest verdifulle teknologiske rettighet i selskapet, særlig fordi selskapets drift fra ca 2004 i hovedsak var rettet mot dette. I perioden fra 1999 til 2007 har TAT Ltd også forsket på og utviklet ny teknologi på andre områder enn enkodere, bla multipleksere og modulatorer. Disse har ikke vært like verdifulle produkter for Tandberg som enkoderne. I følge en Due Diligence rapport som ble utarbeidet i forbindelse med kjøpet i 1999 ble enkoderne vurdert å ha den største omsetningen i selskapet (ca 33 %). I Ericssons brev til skattemyndighetene av 18. februar 2008 er også enkoderne fremhevet som det mest sentrale produktet i TAT.

Ericsson har benyttet betegnelsen kategori A og kategori B teknologi om det som selskapet anfører eies av henholdsvis TAT AS og TAT Ltd.

Kategori A teknologi er, i følge selskapet, teknologi som TAT AS overtok i 1999 og den videreutvikling og forbedring som senere er gjort på denne av TAT Ltd. Også det som var utviklet av TAT AS frem til 1999 omfattes av kategori A teknologien men denne var det i følge selskapet lite igjen av i 2007.

Kategori B teknologi er, i følge selskapet, teknologi utviklet i TAT Ltd i årene etter 1999 gjennom FoU uavhengig av og urelatert til de FoU-tjenester TAT Ltd har utført for TAT AS etter avtalen av 22. april 2002.

Slik retten har forstått og vurdert bevisførselen, er hoveddelen av kategori B teknologien produkter knyttet til den såkalte MPEG 4 standarden for videokompresjon, mens hoveddelen av kategori A teknologien er produkter knyttet til MPEG 2 standarden. MPEG er i utgangspunktet forkortelsen på en arbeidsgruppe i ISO/IEC som utvikler standarder for video- og lyd-koding. Gruppens navn er "Moving Picture Experts Group". MPEG har pr i dag 300-350 medlemmer fra ulike industrier og universiteter og består av eksperter som er oppnevnt av sine respektive land. MPEG er også fellesbetegnelsen for standardene som er utviklet av arbeidsgruppen.

MPEG 2 ble utviklet fra midten av 1990-tallet og ble og blir fortsatt benyttet til ordinær overføring av fjernsynsbilder og lyd. MPEG 4 ble utviklet i ekspertgruppen fra ca 1998 og de første MPEG 4 produktene kom på markedet mot slutten av 2003. TAT var en av de første som kom på markedet med MPEG 4 produkter. MPEG 4 er blitt beskrevet som 5 – 10 ganger mer kompleks enn MPEG 2 og videokompresjon er så god at det er mulig å sende video over telefonlinjer og internett og ikke bare i kringkastingsnettet. MPEG 2 benyttes fortsatt i det ordinære fjernsynsnettet, mens MPEG 4 regnes som den klart beste og mest utbredte standarden i dag. Det benyttes bl.a. i overføring av video over telefon og Internett og i HDTV.

Da MPEG 4 kom, måtte det skapes ny teknologi knyttet opp mot den nye standarden. Ericsson har anført at den teknologien som TAT Ltd har fremforsket og som de også skal være eier av, er teknologi knyttet opp mot denne standarden. De har anført at teknologien er utviklet uavhengig av og urelatert til de tidligere MPEG 2 produktene og at tidligere teknologi derfor ikke kan kalles "plattformteknologien" slik skatteklagenemnda har gjort.

Professor i mediateknologi, Andrew Perkis, underviser i lyd og billedbehandling ved NTNU. Han har forklart seg som sakkyndig vitne under hovedforhandlingen. Han er deltaker i ekspertgruppen MPEG. Siden 1998 har han vært leder av den norske delegasjonen til MPEG. MPEG komiteen består som nevnt av 300-350 personer som møtes en gang i året. Industrien melder inn til ekspertgruppen sine behov sammen med spesifikasjoner og krav for lyd og bilde. Disse konverteres til en åpen konkurranse hvor industrien selv bidrar inn med teknologi. Deretter lages en ISO standard som får et navn og nummer. Etter dette vil industrien utvikle produkter som er godkjent for den aktuelle standarden. Arbeidet i ekspertkomiteen tar lang tid, og når ISO er ferdig med teknologien kan det ta ca 2 år før det blir godkjent som en ISO standard. Alle som er med i utviklingsprosessen får et kunnskapsmessig forsprang. Markedet baserer seg på bruk av åpne standarder og industrien selv kan velge å være med i standardiseringsarbeidet. Fordelen er at de som deltar får minst to års forsprang på de andre ("*first mover*"). Dersom man klarer å denne kunnskapen konvertert til et marked, er dette en åpenbar konkurransemessig fordel.

Andrews forklarte at MPEG 2 var ferdig godkjent omkring 2000 tallet men at den nok var klar for industrien alt fra ca 1999-2000. Da den kom, var den veldig god og man så for seg at den skulle leve lenge. Men man så også for seg at man skulle gå videre fra standard definisjon til høyere definisjon, såkalt HD og at det derfor skulle skje en videreutvikling. Teknologien og funksjonaliteten for MPEG 2 og MPEG 4 er i følge Andrews helt forskjellig. MPEG 2 består av 5

delers mens MPEG 4 består av 25 deler. I MPEG 4 kan man bruke statistikken for å fjerne likhetene fra bilde til bilde som i MPEG 2, men alt annet er nytt. Man må lage helt nye algoritmer (matematiske formler). Det vil i følge Andrews ikke gi noen mening å starte med MPEG 2 som et utgangspunkt når man skal utvikle MPEG 4.

I følge Andrews er Tandberg kjent for å lage gode enkodere. De er gode på signal og kode og de er stabile. De leverer i følge Andrews et høykvalitetsprodukt. De hadde også andre produkter, slik som multipleksere og annet men det var fokus på enkodere fordi dette var det viktigste produktet. Tandberg utmerket seg tidlig og ble svært anerkjent fordi de var de første som kom på markedet med MPEG 4 produkt (H264).

Syntaksen (transportstrømmen, eller "innpakkingspapiret") fra MPEG 2 var i følge Andrews så god at det blir brukt den dag i dag også i MPEG 4 produkter. Men denne har ikke noe med kompresjonen å gjøre. Også systembiten som forteller f.eks. hvilken kanal man er i kom inn med MPEG 2. Denne kan ha blitt fulgt opp i MPEG 4 men dette har i følge Andrews ingenting med enkoderen å gjøre fordi dette er en systembit.

I følge Andrews, ble behovene for MPEG 4 innmeldt til ekspertgruppen i 1998-2000. MPEG gruppen begynte forskningsmessig å jobbe med MPEG 4 rundt årtusenskiftet. Det var i følge Andrews en person fra Tandberg Norge (TAT AS) med i alle MPEG utviklingene (MPEG 1-4).

De som skal arbeide med MPEG generelt må ha solid basiskompetanse innen matematikk, statistikk og programmering. Kompetansen gir fundamentet for å sette sammen algoritmer.

Andrews vurdering var at erfaring fra MPEG 2 både kunne være en fordel og ulempe dersom man skulle arbeide med MPEG 4. Det kunne være en ulempe at man ved det kunne være påvirket av og "låst" i gammel teknologi. Men det ville også være en fordel fordi man da kan det fundamentale om prosesser om videokoding og videoprogrammering samt at man kjenner matematikken og statistikken. Man trenger da ikke lære dette på nytt.

Også systemingeniør i det som tidligere var TAT Ltd, Steven Dancer, forklarte seg som vitne. Det var i følge ham to helt forskjellige team som arbeidet med MPEG 2 og MPEG 4 i TAT Ltd. Han hadde selv for det meste arbeidet med MPEG 2 men da han jobbet med MPEG 4 i noen måneder i 2004 la han merke til at de som jobbet i MPEG 4 teamet ikke brukte de erfaringene han hadde fra MPEG 2. Han forklarte at det var mange likheter i konseptet mellom MPEG 2 og MPEG 4 men detaljene var ulike. Man kunne ikke brukt MPEG 2 som startpunkt for å utvikle MPEG 4 men man måtte starte fra bunnen av. Da TAT Ltd begynte å arbeide med MPEG 4 ble det etablert et helt nytt team med noen som allerede arbeidet i TAT Ltd og noen som var nyrekruttert. Dette var i følge Dancer i 2003 eller i 2004. De som kom fra TAT Ltd kan, i følge Dancer, ha hatt erfaring med MPEG 2.

Philip White er sjef i teamet som arbeider med videokompresjon i det som tidligere var TAT Ltd, men som nå er en del av Ericsson. Han forklarte som vitne, at MPEG 4 kun ble benyttet i enkodere. MPEG 4 og MPEG 2 bruker begge en teknikk for å sende ulikheten mellom bildene på en mest mulig "effektiv" måte. Videre er måten å lese forskjellen på bildene lik, og transportstrømmen ut av enkoderen er lik. Kompresjonsmåten er ulik men har visse likhetstrekk fordi de begge er bygget opp i bit-blokker. Blokkene er imidlertid helt ulike og teknikken er

derfor ulik. Han bekreftet at det ble etablert et helt nytt team uavhengig av MPEG 2 teamet for å arbeidet med MPEG 4. Algoritmene ble utarbeidet fra bunnen av, og tidligere erfaring med MPEG 2 ville ikke ha noen gjenbruksverdi for å arbeide med MPEG 4. Han mente at de første spor av arbeide med MPEG 4 i TAT Ltd kan ha vært i 2002. Han forklarte også at det i 2003 trolig bare var en person som arbeidet med MPEG 4 mens i 2004 økte dette betraktelig. Da var det 20 personer som arbeidet med MPEG 4 mens det da kun trolig var 2 som arbeidet med MPEG 2. Det var ca 80 ansatte i FoU avdelingen til sammen. De som ikke jobbet spesifikt med noen av MPEG enkoderne, arbeidet med modulatorer og multipleksere. Dette arbeidet var relevant for begge MPEG standardene, i følge White.

I følge Simon Bigg, som var ansvarlig for all FoU i Tandberg fra 2001, var det en person fra TAT Ltd som gikk på møter og fulgte utviklingen av MPEG 4 i MPEGs ekspertgruppe.

### 5.1.3 Bevisene

Det er uomtvistet at TAT Ltd rent faktisk utførte de forskningsaktiviteter som ledet til utviklingen av ny teknologi i TAT konsernet. Spørsmålet er hvem av de to selskapene som skal anses å være eier av de nyutviklede rettighetene som ble skapt av TAT Ltd etter 2002.

Retten finner det hensiktsmessig å referere og vurdere de enkelte bevisene først, og deretter gjøre en samlet bevisvurdering.

### 5.1.4 Avtalen 22. april 2002

TAT Ltd og TAT AS inngikk den 22. april 2002 en avtale. Avtalen har tittelen "*Intellectual Property Rights Licence Agreement & Research and Development Agreement*". Tittelen viser at det er en avtale som er ment å regulere lisensiering av IP rettigheter og forsknings- og utviklingstjenester (FoU) mellom TAT AS og TAT Ltd.

Retten finner det hensiktsmessig å referere de delene av avtalen som kan ha betydning for å fastslå eierskapet. Avtaleteksten er på engelsk og gjengivelsen av bestemmelsene vil være basert på rettens oversettelse. Der det engelske begrepet er omstridt vil retten gjengi dette på engelsk. Avtaleteksten bruker også begrepene "Licensee" og "Licensor". Dette er i gjengivelsen byttet ut med TAT Ltd som lisenstaker (Licensee) og TAT AS som lisensgiver (Licensor).

Det er ubestridt at teknologien saken gjelder vil være omfattet av begrepet IP rettigheter etter avtalen.

Det følger for øvrig av avtalens pkt. 23.1 at den er underlagt norsk rett og av punkt 23.2 fremgår det at Oslo tingrett er verneting for tvister etter avtalen.

### 5.1.3.1 Avtalebestemmelsene

Innledningen til avtalen lyder som følger:

*WHEREAS:*

*(A) The Licensee for business purposes depends on Intellectual Property Rights owned by the Licensors, and*

*(B) The Licensors are prepared to grant to the Licensee and the Licensee is willing to accept a nonexclusive licence of the Acquired Intellectual Property Rights on the terms and conditions set out in this Agreement.*

*(C) The Licensors for business purposes depend on research and development services by the Licensee, and*

*(D) The Licensee is prepared to render R&D Services on behalf of the Licensors on terms and conditions set out in this Agreement in order to maintain the Acquired Intellectual Property Rights, belonging to the Licensors.*

*{E) The Licensors and the Licensee (the "Parties") agree that this Agreement mainly represents a written codification of existing oral agreements and practices between the Parties since the Effective Date.*

...

Retten tolker dette slik at TAT Ltd er avhengig av IP rettigheter eiet av TAT AS (punkt A), TAT AS stiller til disposisjon og TAT Ltd aksepterer en ikke eksklusiv lisens for de kjøpte IP rettighetene ("the Acquired Intellectual Property Rights") (punkt B), TAT AS er avhengig av FoU tjenester fra TAT Ltd (punkt C) og TAT Ltd er villig til å utføre FoU tjenester på vegne av TAT AS på avtalens vilkår med det formål å opprettholde de kjøpte IP rettighetene som tilhører TAT AS (punkt D). Videre fremgår det at partene er enige om at avtalen i hovedsak innebærer en skriftlig kodifisering av eksisterende muntlig avtale og praksis mellom partene siden "Effective Date" som partene er enige om var 14. oktober 1999 (punkt E).

I punkt 1 har partene tatt inn definisjoner og begreper.

Punkt 1.1. lyder som følger:

*In this Agreement "Acquired Intellectual Property Rights" means all Intellectual Property Rights "purchased by the Licensors under the Licence Purchase Agreements, excluding:*

*(i) Intellectual Property Rights owned-by the Licensors prior to the Licensors' purchases of Intellectual Property Rights under the Licence Purchase Agreements.*

*(ii) Intellectual Property Rights owned by the Licensee prior to the Licensors' purchases of Intellectual Property Rights under the Licence Purchase Agreements.*

*(iii) Intellectual Property Rights developed by the Licensee independent of and unrelated to the R&D Services.*

*(iv) Intellectual Property Rights developed by the Licensors;*

Retten tolker dette slik at *Acquired Intellectual Property Rights* betyr alle IP rettigheter som TAT AS har kjøpt under "Licence Purchase Agreement" med visse unntak. "Licence Purchase Agreement" er senere i samme punkt definert som kjøpsavtalen mellom TAT AS og NDS i 1999.

Unntatt fra *Acquired Intellectual Property Rights* er:

- (i) IP rettigheter som ble eid av TAT AS forut for TAT AS' kjøp av IP rettigheter i 1999
- (ii) IP rettigheter som TAT Ltd eide før kjøpet i 1999
- (iii) IP rettigheter som er utviklet av TAT Ltd "independent of and unrelated to the R&D Services".
- (iv) IP rettigheter som er utviklet av TAT AS.

Partene er uenige om hvorvidt TAT Ltds utvikling av ny teknologi (kategori B teknologien) er gjort på vegne av TAT AS eller ikke og fortolkningen av uttrykket "*independent of and unrelated to the R&D Services*" er et sentralt tvistetema. Retten bruker den norske betegnelsen "uavhengig av og urelatert til" (FoU tjenestene) om dette begrepet.

Videre defineres i avtalens punkt 1.1. uttrykket "*Developed Intellectual Property Rights*" som "*The Intellectual Property Rights developed by the Licensee for the Licensor as part of the R&D Services*". Retten forstår dette som IP rettighetene som er utviklet av TAT Ltd for TAT AS som en del av FoU tjenester.

"R&D Services" defineres som "*all research and development work by the Licensee on behalf of the Licensors related to maintenance, improvement or further development of the Aquired Intellectual Property Rights*". Retten forstår definisjonen slik at begrepet omfatter all FoU som TAT Ltd gjør eller har gjort på vegne av TAT AS i tilknytning til å vedlikeholde, forbedre og videreutvikle de IP rettighetene som ble kjøpt i 1999. Det er uenighet om TAT Ltds utvikling av teknologi er omfattet av avtalen og det er således også tvist om fortolkningen av hva som var omfattet av R&D Services.

Av avtalens punkt 2 fremgår det at TAT AS gir lisens til TAT Ltd og TAT Ltd aksepterer en ikke-eksklusiv lisens for å bruke de IP rettighetene som ble kjøpt i 1999 og "*the developed Intellectual Property Rights*", altså de IP rettighetene som er utviklet av TAT Ltd for TAT AS som en del av FoU tjenestene.

Avtalens punkt 2.4 klargjør at TAT AS skal eie IP rettighetene som springer ut av enhver forbedring av de kjøpte IP rettighetene ("*Aquired Intellectual Property Rights*"). I punkt 4.1 bestemmes at TAT Ltd skal betale til TAT AS en årlig royalty på 6 % av "*Gross Revenue*", som skal beregnes etter prinsippene i TP rapporten som er vedlagt avtalen. *Gross Revenue* skal etter punkt 1.1. forstås som omsetning av produkter. Det fremgår av punkt 4.2 og 4.3 at betalingen skal beregnes for ett år om gangen og betales 90 dager etter årets slutt. Krav om betaling for royalty skal etter punkt 4.3 følges av en detaljert oversikt over omsetningen til TAT Ltd og hvordan royalty er beregnet.

I avtalens punkt 10 "*Research & Development* er følgende bestemt:

10.1: TAT Ltd påtar seg å utføre forskning og utvikling for TAT AS på forespørsel med rimelig varsel fra TAT AS.

I punkt 10.2 bestemmes bl.a. at TAT Ltd kontinuerlig skal sette av rimelig og nødvendig bemanning til å utføre FoU tjenester til TAT AS.

Punkt 10.4 er utvilsomt den viktigste bestemmelsen for å vurdere eierskapet til de utviklede IP rettighetene. Bestemmelsen lyder slik:

*“The Licensor shall become exclusive owner of all Intellectual Property Rights that is being developed by the Licensee under the R&D Services. The Licensee's Intellectual Property Rights license under this Agreement also covers the Developed Intellectual Property Rights. For the avoidance of doubt, this Agreement does not affect the Licensee's sole ownership to Intellectual Property Rights resulting from research and development independent of and unrelated to the R&D Services.”*

Her bestemmes altså at TAT AS skal bli eiere av alle IP rettigheter som blir utviklet av TAT Ltd etter avtalen om FoU. Lisensen TAT Ltd får, dekker også de utviklede IP rettighetene. For å unngå tvil er det fremhevet at avtalen ikke skal ha innvirkning på TAT Ltds eget eierskap til IP rettigheter som er et resultat av FoU som har skjedd uavhengig av og uten tilknytning til ("independent of and unrelated to") FoU tjenestene.

I punkt 10.5 bestemmes at TAT AS skal betale TAT Ltd alle kostnader for FoU tjenester med et fortjenestepåslag ("markup") på 6 %.

I punkt 10.7 fremgår at krav om betaling for FoU skal ledsages av et detaljert, skriftlig regnskap for hvert år. Dette skal inneholde direkte og indirekte kostnader TAT Ltd har hatt og hvilket beløp som skal betales, sammen med en detaljert beregning.

I punkt 12.1 fremgår at hver av partene kan si opp avtalen 90 med 90 dagers varsel. Avtalen kan sies opp separat for FoU tjenestene.

Som nevnt er det avtalens punkt 10.4 som er det sentrale punktet med hensyn til hvem som skulle bli eier av IP rettighetene. Avtalen ordlyd bestemmer at teknologi som er utviklet som en del av FoU tjenestene mellom TAT Ltd og TAT AS skal eies av TAT AS. Teknologi som er utviklet uavhengig av urelatert til den teknologi som er eiet av TAT AS skal eies av TAT Ltd.

Vurderingstemaet vil etter dette være om kategori B teknologien er utviklet i kraft av FoU avtalen mellom TAT Ltd og TAT AS eller om denne er utviklet av TAT Ltd uavhengig av og urelatert til denne.

Spørsmålet vil være om teknologien som er utviklet av TAT Ltd i realiteten er utviklet *urelatert og uavhengig* av teknologirettigheter og produkter som TAT AS har ervervet eller utviklet selv i tidsrommet 1995-2007. Avtalen selv sier ingenting om den nærmere grensedragningen. Fortolkningen vil således ikke kunne utledes direkte av avtalens ordlyd.

Etter bevisførselen legger retten til grunn at teknologien i MPEG 4 og MPEG 2 er ulik og at MPEG 4 teknologien er langt mer kompleks enn MPEG 2 teknologien. Som tidligere omtalt, baserer de begge seg på samme grunnleggende ide om at det ikke er selve bildet som blir sendt

videre men en matematisk / statistisk formel som viser ulikheten fra bilde til bilde. Den grunnleggende matematiske og statistiske kunnskapen som benyttes for begge er den samme, men de nærmere detaljer i teknologien er ulike. Begge teknologier forutsetter solid basiskompetanse innen matematikk, statistikk og programmering. Denne kompetansen gir fundamentet for å sette sammen algoritmer som gjelder for begge typer standard. Retten viser til tidligere beskrivelse av teknologien.

På spørsmål om erfaring innen MPEG 2 teknologi ville være en fordel i arbeidet med MPEG 4 teknologi, svarte som tidligere nevnt, professor Andres Perkis at dette kunne være både en fordel og en ulempe. En ulempe fordi man ved det kunne være påvirket av og "låst" i gammel teknologi. Fordelen ville være at man kan det fundamentale om prosesser om videokoding og videoprogrammering samt at man kjenner matematikken og statistikken. Man trenger da ikke lære dette på nytt.

Da arbeidet med MPEG 4 ble startet opp i TAT Ltd ble det satt sammen ett helt nytt team som bestod både av folk med erfaring innen MPEG 2 men også helt nyrekrutterte, jf vitneforklaring fra Stephen Dancer og Philip White. Dancer forklarte at man måtte starte helt på nytt i arbeidet med MPEG 4 og kunne ikke bruke MPEG 2 som et startpunkt for utviklingen. Teamet som arbeidet med MPEG 4 var satt sammen av folk med tidligere erfaring fra videokompresjon men det ble også rekruttert nye forskere. White forklarte for øvrig at det var ca 20 personer som arbeidet med MPEG 4 i 2004 mens det kun trolig var 2 som arbeidet med MPEG 2. Det var ca 80 ansatte i FoU avdelingen til sammen og de som ikke jobbet spesifikt med noen av MPEG enkoderne, arbeidet med modulatorer og multipleksere. Dette arbeidet var relevant for begge MPEG standardene forklarte White.

Selv om fagpersonene som har arbeidet med teknologien karakteriser MPEG 2 og MPEG 4 som helt ulike, finner retten det ikke opplagt at MPEG 4 teknologien kan sies å være utviklet uavhengig og urelatert til MPEG 2. Som det fremgår, var basiskunnskapene for begge standarder den samme og de baserer seg begge på algoritmer som handler om å sammenligne ulikhetene i bildene som sendes, og på felles kunnskap om matematikk, programmering og statistikk. Etter rettens syn er det sannsynlig at også den knowhow de ansatte har fra tidligere arbeid med videokompresjon og markedet de befinner seg i må være en fordel. Gjennom sin erfaring med videokompresjon fra forskning utført for TAT AS, har flere av de som arbeidet med MPEG 4 fått tilgang til den særlige erfaring og innsikt som karakteriserte arbeidet med videokompresjon generelt. Dette støttes for øvrig av TP rapportens punkt 3.10.6 hvor det fremgår at know-how knyttet til spesifikke produkter varer gjennom produktets levetid, mens den grunnleggende underliggende kunnskapen kan vare i tiår.

Det var TAT AS som betalte og overtok knowhow ved kjøpet av NDS i 1999 mens TAT Ltd overtok arbeidskapitalen. Partene er enige om at det var TAT AS som i 2002 eide teknologirettighetene og det er ikke holdepunkter for at de da ikke fortsatt eide all knowhow i selskapet. Som det fremgår av vitneforklaringer, jf foran om teknologien, var TAT AS representert med en eller to personer under arbeidet med MPEG 4 standarden i ekspertorganet MPEG. Også TAT Ltd var representert. Dette arbeidet pågikk fra 1998/1999 og retten har forstått det slik at det i 2002 var et faktum at MPEG 4 var den nye teknologien som ville overta for MPEG 2. Den kunnskapen selskapet hadde om MPEG 4 i 2002 var det altså TAT AS som eide. Det er sannsynlig at denne kunnskapen var grunnleggende i forhold til selskapets arbeide med å

ferdigstille MPEG 4 og å skape produkter tilknyttet MPEG 4 for å komme seg raskt ut på markedet, hvilket selskapet gjorde i henholdsvis mai og på høsten 2003. Retten anser derfor at selskapets begynnende og grunnleggende kunnskap om MPEG 4 i 2002 tilhørte TAT AS. Etter rettens syn tyder dette på at TAT Lts senere utvikling av MPEG 4 tilknyttede produkter ikke kan anses uavhengig av og urelatert til den teknologien og knowhow som var eiet av TAT AS i 2002, men tvert i mot har sitt utspring i teknologi og kunnskap som var eiet av TAT AS.

Ericsson har anført at det at avtalen innehar en klar avgrensning av hva TAT AS skal eie og hva TAT Ltd skal eie av ny teknologi, viser at det ikke har vært meningen at TAT AS skal eie all fremtidig teknologi. En slik avgrensning ville i så fall ikke gitt mening. Retten er enig i dette, men kan ikke se at dette er i motstrid til rettens fortolkning av avtaleteksten. Avtaleteksten åpner for at teknologi som TAT Ltd utvikler uavhengig av og urelatert til den eksisterende teknologien skal eies av TAT Ltd. Selv om retten fortolker at avtaleteksten gir holdepunkter for at MPEG 4 teknologien ikke er utviklet urelatert og uavhengig av den eksisterende teknologien, er det fremdeles gode muligheter for at TAT Ltd på egen hånd kunne utviklet annen type teknologi som ikke hadde den tilknytningen.

#### 5.1.5 TP rapporten

I april 2002 fikk TAT konsernet utarbeidet en internprisrapport, som i saken er kalt "TP rapporten". Det var revisjonsfirmaet Arthur Andersen som utarbeidet rapporten som har tittelen "*Transfer Pricing Review – R&D Services and Intangibles*". I denne saken er uttrykket *intangibles* brukt synonymt med IP rettigheter. Det følger av brev av 25. april 2002 fra TATs advokat til skattemyndighetene at utkast til TP rapport var ferdig i oktober 2001 mens den forelå i endelig versjon i april 2002.

Retten vil her gjengi TP rapporten så langt det er relevant for vurderingen av eierskapet. På samme måte som avtalen av 2002 er TP rapporten på engelsk og gjengivelsen av punktene vil være basert på rettens forståelse. Der det engelske begrepet er omstridt vil retten gjengi dette på engelsk.

Det fremgår av punkt 1 i rapporten at formålet med rapporten er å fastsette internpriser mellom TAT Ltd og TAT AS for utføring av FoU tjenester og for betaling av royalty for bruk av TAT AS' IP rettigheter. Lenger nede fremgår det at vurderingene i rapporten baserer seg på informasjon fra andre, inkludert ledelsen i TAT ASA. Arthur Andersen vurderer at informasjonen som er brukt i rapporten er pålitelig, men tar forbehold om at ikke alt er verifisert.

I punkt 2.1, som omhandler bl.a. partene, fremgår det at TAT AS er eier av all teknologi i TAT konsernet. Det fremgår videre at TAT AS, som eier av teknologien, engasjerer TAT Ltd på kontraktsbasis til å forske på nye og/eller forbedrede teknologier og utvikling av nye produkter:

*"That is, as owner of the technology, Tandberg Norway engages Tandberg Storbritannia on a contract basis to research new and/or improved technologies and develop new products".*

Det fremgår av punkt 2.2 at rapporten vurderer to internpriser; Hvilken betaling skal TAT Ltd ha for FoU for TAT AS og hvilken royalty skal TAT Ltd betalt til TAT AS for bruk av visse IP rettigheter eid av TAT AS.

I punkt 2.3 fremgår følgende:

*Tandberg Storbritannia provides R&D services to Tandberg Norway. As Tandberg Norway is the owner of all technology in the Tandberg group, Tandberg Storbritannia's R&D activities are provided as a service to Tandberg Norway. That is, as owner of the technology, Tandberg Norway engages Tandberg Storbritannia on a contract basis to research new and/or improved technologies and to develop new products. Tandberg Storbritannia does not provide R&D services to other Tandberg TV entities or any third parties. Tandberg Storbritannia provides R&D services to Tandberg Norway. These services provide distinct, value adding benefits to the recipient and can therefore be considered "intra-group" services under the OECD Guidelines. It is clearly appropriate to charge for the costs of the provision of these services to Tandberg Norway.*

Det gjentas altså at TAT AS er eier av all teknologi i TAT konsernet og at TAT Ltd yter FoU tjenester til TAT AS for å forske på ny eller forbedret teknologi og utvikling av nye produkter. TAT Ltd yter ikke FoU tjenester til andre. Disse tjenestene tilfører verdiskapning for TAT AS og faller derfor inn under OECDs retningslinjer for internprising.

I punkt 2.4 fremgår det bl.a at TAT Ltd bruker de eksisterende IP rettighetene som er eid av TAT AS i sin produksjon av digitalt kringkastingsutstyr. På denne bakgrunn skal TAT Ltd betale royalty på "armlengdes" basis for bruk av rettighetene.

I punkt 3 – Statements of facts – fremgår at formålet med punktet er å beskrive IP rettighetene som er eiet av TAT AS og FoU aktiviteter som blir gjort av TAT Ltd. Rapporten fokuserer på transaksjoner mellom TAT AS og TAT Ltd.

Punkt 3.2.1 fastslår at TAT konsernets oppkjøp av DBB i 1999 har styrket selskapets nærvær i det digitale kringkastingsmarkedet. DBB har en sterk FoU base og representerer en sentral enhet for TAT i Storbritannia.

I punkt 3.2.2 gjentas at TAT AS er eier av all teknologi i Tandberg gruppen mens det i punkt 3.2.3 sies at TAT Ltd er Tandberg gruppens britiske datterselskap som benyttes i produksjon, salg og systemintegrering, FoU og beslektede områder. Dets FoU avdeling er selskapets primære lokasjon for FoU aktiviteter. Siden TAT AS er eier av all teknologi i Tandberg konsernet, utfører TAT Ltd FoU tjenester for TAT AS. Dette innebærer at TAT AS som eier av teknologien engasjerer TAT Ltd på oppdrag for å utvikle nye og/eller forbedret teknologi og utvikling av nye produkter.

Den engelske teksten lyder slik:

*"As Tandberg Norway is the owner of all technology in the Tandberg group, Tandberg UK performs R&D as a service to Tandberg Norway. That is, as owner of the technology, Tandberg Norway engages Tandberg UK on a contract basis to research new and/or improved technologies and develop new products"*

Det fremgår av punkt 3.9.1 at FoU er et sentralt element i driften av Tandberg, siden digital fjernsynsindustri er fundert på teknologien. Selskapet har FoU avdelinger i Storbritannia og

Norge. Det norske FoU senteret fokuserer hovedsakelig på receiver produkter i kabel tv segmentet, men har også utviklet noen multiplekser produkter. De utvikler teknologi på samme måten som i Storbritannia men på andre produkter. TAT Ltd's forskningsavdeling er den største av de to enhetene og utfører majoriteten av Tandbergs FoU aktiviteter.

Punkt 3.9.2 gjentar at TAT AS er eier av all teknologi i TAT konsernet og TAT Ltds forskningsaktiviteter blir utført som service til Norge. Videre gjentas at TAT AS som eier av teknologien engasjerer TAT Ltd på oppdrag for å forske på ny og/eller forbedret teknologi og utvikling av nye produkter.

Punkt 3.9.4 angir at ca 64-68 prosent av FoU aktivitetene i selskapet knytter seg til forbedring og optimalisering av eksisterende produkter. Dette arbeidet er først og fremst knyttet til eksisterende teknologi som blir brukt i produksjon og salg av produkter.

Ti prosent av FoU aktivitetene er "*speculative*" eller "*blue sky*". Dette er FoU aktiviteter på prototyper for å imøtekomme nye behov i nye markeder, for eksempel å bruke eksisterende teknologi i nye produkter. Dette innebærer forskning på hvordan man kan bruke kunnskapen på markeder som er nye for selskapet.

Mellom 22 og 26 % av FoU aktivitetene er knyttet til støtte for salg og produksjon og ikke forbedring eller utvikling av nye applikasjoner.

Punkt 3.9.6 angir at TAT Ltds utgifter knyttet til FoU utgjør tre hovedgrupper; 1) FoU til støtte for eksisterende IP rettigheter eid av TAT AS. Denne kategorien relaterer seg til forbedringer eller optimalisering av nåværende produkter, 2) FoU til støtte for salg. Dette omfatter testing, og etterutvikling, og 3) "*Blue Sky*" FoU. Dette relaterer seg til spekulativ FoU for å imøtekomme nye behov og nye markeder.

I punkt 3.10.1 fremgår at Tandbergs tv teknologi gir selskapet en posisjon som innovatør og markedsleder for løsninger til den digitale profesjonelle fjernsynsindustrien. For å opprettholde sitt teknologiske lederskap søker TAT å etablere seg tidlig på markedene som "*first in field*" ned nye og innovative produkter. Det er teknologien som gjør det mulig å gjøre forbedringer i produktene. Det skilles mellom "*the existing Tandberg TV intangibles*" som er de som eksisterer på tidspunktet for TP rapporten, og de IP rettighetene som er under utvikling eller vil bli utviklet i fremtiden for nye markeder.

Avslutningsvis i punktet sies det at TAT AS eier alle FoU tilknyttede IP rettigheter i TAT. Disse rettighetene består av dokumenterte design, planer og designkunnskap. I punkt 3.10.2 fremgår at sistnevnte befinner seg på TATs servere i både Norge og Storbritannia, og gir TAT Ltd tilgang til og mulighet til å legge inn informasjon fortløpende med tilgang for begge selskaper.

Punkt 3.10.2 angir at de ulike IP rettighetene utgjør slike forholdsmessige andeler:

*50 % Design data defining a specific product (e.g., bill of materials, test specifications)*  
*30 % Design information generated during development*  
*2.5 % Market evaluations and analyses (e.g., customer analyses)*  
*5 % Patents and applications*

*2.5 % Product descriptions, sales brochures, etc.  
10 % Operating and repair/service manuals*

Det fremgår videre at "design og plans" er kjernen bak TATs forretningsmodell. Ledelsen har estimert hva det ville koste å erstatte IP rettighetene og anslår dette til rundt regnet 70 millioner GBP. Dette reflekterer historiske FoU- og patentkostnader. Hvis forskningsfunksjonene skulle fjernes anslår ledelsen at det ville ta minst to år å gjenoppbygge fullt ut fungerende utviklingsaktiviteter. Den raske innovasjonen innen industrien som er karakterisert ved at livssyklusen for et produkt er anslått å være ca 2 år, gjør at det er avgjørende for Tandberg TV å beskytte og fortsette å utvikle sine IP rettigheter for å beholde sin markedsposisjon.

I punkt 3.10.4 fremgår det at en del av TATs IP rettigheter er patentene. TAT har omtrent 76 patentfamilier som inneholder 263 patenter. TAT forsøker å patentere hver ny og potensielt verdifull IP rettighet som blir utviklet.

Punkt 3.10.6 sier noe om teknologiens levetid. Teknologien utvikler seg fort selv om en viss "base" med underliggende teknologi vil ligge til grunn for nyutvikling. Produktenes levetid er typisk 12-18 måneder. Know-how knyttet til spesifikke produkter varer gjennom produktets levetid, mens den grunnleggende underliggende kunnskapen kan vare i tiår. Vitenskapen omkring videokompresjon har eksistert i over femti år. MPEG kompresjon har vært en etablert standard i syv år men teknologien har vært i utvikling siden midten av 1980 årene. Deler at TATs teknologigrunnlag går 12 år tilbake fordi mange av senioringeniørene har vært i selskapet siden det. Selv om produktenes levetid er omtrent 18 måneder, blir nye produkter vanligvis utviklet på grunnlag av eksisterende produkter og tar i bruk kunnskap som kan ha blitt utviklet opp til 10-20 år tidligere.

Rapportens kapittel 5 omhandler en analyse for å beregne royalty.

I punkt 5.1 sies at analysen skal bestemme royalty på grunnlag av de eksisterende IP rettighetene og at slike rettigheter som er under utvikling eller vil bli utviklet i fremtiden faller utenfor analysen.

I punkt 5.6.5.2 gjentas at TAT Lds FoU kostnader kan deles inn i tre deler:

- FoU til støtte for eksisterende teknologi – disse gjelder vedlikehold av rettighetene som er eiet av TAT AS og kostnadene blir viderefakturert Norge med et fortjenestepåslag.
- FoU til støtte for produksjon og salg. Dette er ansett som produksjonskostnader for TAT Ltd.
- "Blue sky" FoU knyttet til utvikling av ny teknologi som potensielt kan brukes i fremtidige produkter. Disse kostnadene er initielt båret av Tandberg Storbritannia men blir viderefakturert Tandberg Norge med fortjenestepåslag fordi TAT Norge betaler for utvikling og eier alle eksisterende og fremtidige IP rettigheter (*"Blue sky" engineering costs are initially borne by Tandberg UK but are recharged to Tandberg Norway with a mark-up as it pays for the development and owns all existing and future intangibles*).

Videre fremgår:

- "As Tandberg UK acts as a service provider in performing R&D services and earns an arm's length mark-up on costs for this function, Tandberg UK's engineering costs to support the existing Tandberg TV intangibles and its blue sky engineering costs were stripped out of the analysis to arrive at Operating Profit ex Norway IP and blue sky R&D costs"

Altså skal FoU kostnader til støtte for eksisterende teknologi og Blue Sky trekkes ut av analysen slik at det som gjenstår er driftsresultat uten norsk IP og FoU kostnader til Blue Sky.

Oppsummeringsvis anser retten det sentralt for vurdering av eierskapet at punkt 5.6.5.2 bestemmer at kostnader forbundet med Blue Sky forskning skal videreføres og dekkes av TAT AS siden TAT AS betaler for utviklingen og skal eie alle nåværende og fremtidige IP rettigheter.

Det er også sentralt for vurdering av eierskapet til ny teknologi, at det flere gjentatte ganger i TP rapporten uttales at TAT AS er eier av konsernets teknologirettigheter, og at TAT Ltd yter FoU tjenester til TAT AS for å forske på ny eller forbedret teknologi og utvikling av nye produkter. Dette tilsier at selskapet i 2002 anså det slik at utviklingen av nye produkter og ny teknologi i utgangspunktet hører inn under FoU tjenestene som TAT Ltd yter til TAT AS og at dette da etter avtalens pkt. 10.4 skal tilhøre TAT AS.

#### **5.1.4.1 Betydningen av TP rapporten (i fortolkningen av avtalen)**

Partene er i all hovedsak enige om innholdet i TP rapporten. Uenigheten gjelder hvilken betydning TP rapporten skal ha i fortolkningen av eierskapet til den nyutviklede teknologien. Retten er enig med Ericsson i at TP rapporten ikke er en avtale om eierskap, men om vederlag for FoU og royalty og således ikke har bindende virkning i forhold til eierskapet. Etter rettens syn er det allikevel klart at TP rapportens uttalelser kan sette lys på partenes forståelse av eierskapet til ny teknologi, slik Staten har anført. TP rapporten er utarbeidet i samråd med ledelsen i TAT ASA og baserer seg bl.a. på informasjon fra disse. Andersen har vurdert informasjonen som pålitelig. Den gir uttrykk for partenes felles forståelse og hva som var avtalt og var praktisert mellom partene fra oktober 1999 til april 2002. Den er således et tidsnært bevis om partenes forståelse av avtalen. Rapporten var basert på informasjon bl.a. fra ledelsen i TAT AS. Den er inntatt som vedlegg til avtalen og er derved også en del av avtalen.

I selskapets advokats brev til skattemyndighetene 25. april 2002 fremgår det at avtalen er ment å reflektere konklusjonene i TP rapporten. I sist nevnte brev fremgår det at utkast til TP rapport var ferdig i oktober 2001 og ble forelagt TAT ASA i memo av 11. desember 2001. Ledelsen i TAT konsernet hadde således fått mulighet til å gjennomgå utkastet til rapporten før den ble ferdigstilt.

Retten anser således TP rapporten som et relevant bevis i eierskapsvurderingen, herunder i fortolkningen av avtalen. Det er etter rettens syn ingen tvil om at TP rapporten i seg selv legger til grunn at TAT AS ikke bare er eier av den eksisterende teknologien i selskapet men også skal eie fremtidig teknologi. Det fremgår klart at det forutsettes at TAT AS skal betale for Blue Sky teknologien, altså det Ericsson kaller kategori B teknologien. Etter rettens syn er dette også i samsvar med avtalen, jf foranstående.

#### **5.1.4.2 Memo 11. desember 2001**

Som nevnt, ble utkast til TP rapport forelagt TAT ASA i et memo av 11. desember 2001 fra Arthur Andersen. I memoet blir følgende uttalt under overskriften "*conclusion reached in the TPS*":

*Research and development services conducted by TAT Ltd with respect to maintaining product ranges existing in 1999 when TAT ASA purchased the DBB business from Ordinto Investments are purchased by TAT ASA in order to maintain the originally purchased IPR and all newly developed products or same category of products.*

Retten forstår dette som at FoU tjenester som er utført av TAT Ltd for å opprettholde produktkategorier som fantes i 1999 da TAT ASA kjøpte NDS fra Ordinto, er kjøpt av TAT ASA for å opprettholde den opprinnelig kjøpte IP rettighetene og alle nyutviklede produkter eller samme kategori av produkter.

Videre fremgår (punkt II) at FoU er splittet i tre: 1) FoU til støtte for norsk IP, 2) FoU til støtte for salg og 3) Blue Sky FoU. Basert på diskusjoner med TAT ASA, kombinert med Andersens kjennskap til driften skal FoU til støtte for norsk IP deles i to: 1) FoU til støtte for norske IP rettigheter og 2) FoU til støtte for salg av produkter produsert av TAT Ltd, knyttet til teknologi eid av TAT ASA. Det siste bør i følge Andersen ikke videreføres til Norge, men kostnadene bør forbli i Storbritannia.

Det retten finner interessant er at det fokuseres på produktkategorier; at TAT Ltd skal utføre forskning og utvikling for å opprettholde produktkategoriene og alle nyutviklede produkter eller samme kategori av produkter som TAT AS kjøpte i 1999.

Staten har anført at FoU avtalen gjaldt utvikling av eksisterende produktkategorier og ikke hvert enkelt produkt som ble kjøpt i 1999.

Etter rettens konklusjon vedrørende avtalen, hvor det allerede legges til grunn at teknologien ser ut til å være omfattet av avtalen, er det strengt tatt ikke nødvendig for retten å ta stilling til dette spørsmålet. Retten har allikevel funnet grunn til å knytte noen kommentarer til dette punktet.

Som nevnt, fremgår det av memo 11. desember 2001 at FoU tjenestene innebærer FoU for å opprettholde ikke bare produktene men også produktkategoriene som ble kjøpt i 1999.

Retten har også merket seg at det i flere sentrale dokumenter i forbindelse med oppkjøpet i 1999 er fokusert på produktgrupper og produktkategorier og ikke på hvert enkelt av de da eksisterende produktene. Det vises bl.a. til styreprotokollen 15. juli 1999, emisjonsprospektet og due diligence rapporten. Også i årsrapporten 1999 er det produktspekteret man fokuserer på. Det synes klart at enkoderne er det produktet som er mest sentralt for TAT.

Retten vil derfor tilføye, at det ser ut til å ha vært TATs forutsetning ved kjøpet i 1999 og også i memo 11. desember 2001 at FoU tjenestene fra TAT Ltd skulle omfatte utvikling av produktkategoriene og ikke hvert enkelt produkt. Dette taler for at all utvikling av enkodere skulle være en del av FoU tjenestene og at TAT AS således skulle eie også fremtidig utviklede enkodere.

#### 5.1.4.3 E-post november 2001

Utkastet til TP rapport ble også omtalt i en e-post fra Kjetil Rimstad i Andersen, Norge til Richard Coombes i Andersen, Storbritannia. Coombes er opplyst å være ansvarlig for TP rapporten for Arthur Andersen i England. E-posten er udatert men er svar på en påminnelse fra 23. november 2001. Retten antar derfor e-posten er fra samme dag eller kort tid senere.

I e-posten heter det:

*According to the report, the study only covers "existing Tandberg Television intangibles", ie intangibles purchased from DBB l Ordinto in 1999. "Any Tandberg TV intangibles that are currently being developed or will be developed in the future for new markets are outside the scope for this analysis".*

*Is Tandberg TV in a situation were r&d developed in UK is supposed to be owned by Norway?*

*If so, the issue that need to be solved is how the conclusions reached in the transfer price study can be applied on new R&D also.*

*Could you please explain what agreement was made with Tandberg Television regarding new r&d?*

Som det fremgår tar Rimstad opp spørsmålet om hvem av partene som skal eie teknologi som er utviklet i England. Han spør om Tandberg TV er i en situasjon hvor FoU utviklet i Storbritannia er ment å bli eiet av Norge. I så fall må det avklares hvordan konklusjonene i TP studiet kan brukes på ny teknologi.

Richard Coombes svarte Rimstad:

*What was agreed between me, the client, and Philip Mills was that new r & d was outside the scope of the study and of any agreement that needs to be drawn up as a result of the study. In respect of new r& d therefore there is a need for a fresh decision to be taken as to whether the fruits of that work are to be transferred to Norway; if the answer is yes, then the pricing would have to be looked at but obviously one would hope the existing study would provide a foundation for that*

*As I understand it, therefore, at present the costs of the new research stay in the Storbritannia.*

Som det fremgår svarte Coombs at det var avtalt med klienten (TAT) og Philip Mills (Arthur Andersen) at ny FoU var utenfor formålet med TP studien. Når det gjelder ny FoU må det bli tatt en ny avgjørelse om hvorvidt det som springer ut av det ("fruits of that work") skal bli overført til Norge. Hvis svaret er ja, må man se nærmere på prisingen, men man håper den eksisterende TP studien vil gi et grunnlag for det. Slik Coombs forstår det, bør derfor kostnadene med ny forskning inntil videre ("at present") forbli i Storbritannia.

Dette er etter rettens syn interessant i fortolkningen av TP rapporten og derved også avtalen som baserer seg på TP rapporten. Ved Coombs formulering er det naturlig å tolke svaret slik at de ser det slik at utgangspunkt er at resultatet av ny forskning skal ligge i England, jf bruken av ordet "transferred". Han konkluderer også med at kostnadene med ny forskning inntil videre forblir i Storbritannia.

Retten legger til grunn at Coombs på dette tidspunktet har gjennomgått utkastet til TP rapport med klienten (TAT) og deretter svarer Rimstad. Retten formoder derfor at svaret avspeiler hvordan TAT ser på utkastet. Slik retten leser svaret, se det ut til at TAT selv oppfatter at "fruktene av" ny forskning forblir i England med mindre man bestemmer at disse skal overføres til Norge.

Det foreligger ingen dokumentasjon om hvorvidt det har vært ytterligere kommunikasjon etter dette. Retten konstaterer utfra den fremlagte dokumentasjon at TP rapporten ble ferdigstilt og at teksten i den fortsatt sier at Norge skal betale for og eie "Blue sky" teknologi. Spørsmålet er hvordan dette skal fortolkes. Partene er uenige om dette. Staten mener dette betyr at det må ha blitt tatt en beslutning i samsvar med innholdet i TP rapporten, mens Ericsson mener e-posten viser TATs oppfatning og at man ikke kan trekke TP rapportens ordlyd i strid med dette.

Med utgangspunkt i at TP rapporten tar sikte på å prise FoU og royalty partene i mellom og ikke eierskapet direkte, må ordlyden i TP rapportens punkter om eierskap etter rettens oppfatning vektas opp mot partenes samtidige uttalelser som gjelder eierskapet direkte men som er i strid med TP rapportens tekst. Det er ingen bevismessige holdepunkter for at partene har hatt en dialog og kommet til at eierskapet til ny teknologi allikevel skal overføres til Norge. Det er heller ingen beviser for det motsatte. Retten finner det ikke nødvendig og har heller ikke tilstrekkelige holdepunkter til å foreta noen enkeltstående bevismessig konklusjon på dette punkt. Det kan imidlertid konstateres at uttalelsen i e-posten skaper en betydelig usikkerhet omkring hva partene på dette tidspunktet mente om eierskap til fremtidig teknologi.

#### **5.1.4.4 Appendix 9 til TP rapporten U 616**

Vedlegg til TP rapporten, Appendix 9, gir et estimat over fremtidige inntekter og FoU kostnader for TAT Ltd. Staten har laget et utdrag av tabellen som retten finner dekkende og hensiktsmessig å gjengi:

Tall i millioner GBP:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Revenue	70	87,7	96,5	106,1	116,7	126,1	134,9	141,6	148,7	156,1
Engineering to support Norway IP	6,7	7,7	7,6	7	5,8	4,6	3,5	2,1	0,7	0
Engineering to support Manufacturing	2,9	3,3	1,8	2,2	2,5	2,8	3,2	3,6	3,9	3,4
"Blue sky" engineering	1,2	1,4	3,4	4,8	6	7,1	9,0	10,3	11,8	13,6

Her fremgår at forventet omsetning vil være gradvis stigende fra 70 mill GBP til 156,1 GBP fra 2000 til 2009. FoU til støtte for Norsk IP vil stige frem til 2003 og deretter synke helt til null i år 2009 mens "blue sky" FoU er forventet å stige gradvis fra 1,2 mill GBP i 2000 til 13,6 mill GBP i 2009. Fra 2004 forutså man at Blue Sky teknologi skulle bli større enn den norske teknologien.

Dette hadde man således tatt i betraktning da TP rapporten la til grunn at TAT AS skulle eie fremtidig teknologi. Utfra foranstående vurdering av TP rapporten og forutgående kommunikasjon kan imidlertid retten ikke se at dette utgjør et moment i eierskapsvurderingen i seg selv. Det sier noe om forventningene til utviklingen av teknologien, men ikke hvem som skulle eie den.

#### **5.1.6 Betaling for utvikling av kategori B teknologi**

Det er enighet mellom partene om at TAT betalte om lag 34 millioner GBP til TAT Ltd for FoU tjenester i årene 2000-2006. Det er også enighet om at TAT Ltd selv betalte betydelige FoU kostnader som ikke er videreført TAT AS. Uenigheten mellom partene består i hvorvidt alle de utgifter TAT Ltd selv har bekostet er virkelige kategori B kostnader og om det som er videreført til TAT AS også inneholder kategori B kostnader.

Ericsson har anført at TAT Ltd har dekket kostnadene med utvikling av kategori B teknologien fullt ut selv og ikke videreført disse kostnadene til TAT AS. De har derved i følge Ericsson, innrettet seg etter avtalen av 2002. Ericsson anfører at dette viser hvordan partene felles har forstått avtalen og at dette er et tungtveiende moment i tolkningen av avtalen.

Da TP rapporten var ferdig ble det gjort et etteroppgjør for årene 1999-2001 mellom selskapene basert på konklusjonene i TP rapporten. Dette ble satt opp av Tim O'Connor, som var finansdirektør i konsernet, og fremgår av et notat som er vedlegg til en e-post av 24. januar 2002. Det fremgår at 1,65 mill GBP ble belastet Norge for 1999, 6,69 5,62 mill GBP for 2000 og 5,62 mill GBP for 2001. Det fremgår også at dette var oppgitt å være kostnader for "engineering to support Norway". Fra 2003 begynte selskapet å føre mer detaljerte oversikter over tidsbruk. Retten legger til grunn at dette er i samsvar med avtalen av 22. april 2002, pkt. 10.7. Ericsson har fremlagt kostnadsallokeringer som skiller mellom kategori A, B og C. Retten legger til grunn utfra forklaringen til sjef for FoU avdeling Simon Bigg, at kategori B er definert i samsvar med Blue Sky i TP rapporten som FoU til utvikling av ny teknologi. Dette ble gjort etter bestilling fra Tim O'Connor. Fra 2005 begynte selskapet med et enda mer detaljert timeføringssystem, Artemis. Systemet var basert på at den enkelte ansattes arbeidstimer ble allokert mellom kategori A-, kategori B- og kategori C-prosjekter.

Ericsson har i stevningen opplyst at FoU kostnader som TAT Ltd selv har bekostet for årene 1999-2007 har vært til sammen 27,29 mill GBP. Retten legger til grunn at tallene Ericsson har oppgitt i stevningen er basert på kostnadsallokeringsskjemaene og det er enighet mellom partene om at det kun er tallene som fremgår her som er det som er viderefakturert TAT AS. Kostnadene er fordelt slik for de ulike år:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Videreført	0,39	1,23	2,53	1,20	2,71	3,80	5,40	7,43	2,60

TAT AS Mill. GBP									
% av totale kostnader					32	43	56	69	76
Egenutvikling TAT Ltd	0,39	1,23	2,53	1,20	2,71	3,80	5,40	7,43	2,60

Staten har under hovedforhandlingen sagt seg enig med Ericsson i at TAT Ltd har bekostet "betydelige" kategori B kostnader selv. Staten har imidlertid pekt på flere uoverensstemmelser og uklarheter i de tallene Ericsson selv har oppgitt.

For årene 1999-2000 mener staten at TAT har overført kostnader fra kategori C til kategori B. Dette utgjør henholdsvis 0,39 mill GBP (1999) og 1,23 mill GBP (2000). For årene 2001 og 2002 mener staten at de kostnader selskapet kaller kategori B kostnader, ikke fremgår av TAT Ltds regnskap. Dette er henholdsvis GBP 2,53 mill og 1,2 mill.

Slik retten oppfatter dokumentasjonen, fremgår kostnader til kategori A og C av TAT Ltds regnskaper i 2001 og 2002, mens kategori B kostnadene ikke gjør det. Selskapet har for retten oppgitt at kostnadene fremgår av allokeringsskjemaene, men det fremgikk av Simon Biggs forklaring at FoU avdelingens allokering mellom kategori A, B og C først begynte i 2003. Kostnadene fremgår heller ikke av regnskapene. Selskapet har anført at dette er fordi det før 2003 ikke ble solgt kategori B produkter. Retten finner det allikevel vanskelig å forstå at disse kostnadene ikke fremgår av regnskapene dersom dette var faktiske kostnader selskapet hadde.

Retten er også enig med staten i at det ser ut som om TAT har overført kostnader fra kategori B til kategori C i årene 1999 – 2000. I allokeringsskjemaene og stevningen fremgår det at TAT/Ericsson har oppgitt at kategori B kostnadene i 1999 var 0,39 mill GBP og i 2000 var 1,23 mill GBP. I memoet av 11. desember 2001 fremgår det at det er to grupper FoU kostnader. Det er kategori A kostnader (r&d to Norway IPR) som var 1,6 mill GBP i 1999 og 6,3 mill GBP i 2000. Tillagt markup blir tallene henholdsvis 1,65 mill GBP og 6,68 mill GBP. Utfra allokeringsskjemaene var kategori C kostnadene henholdsvis 1 og 2,87 mill GBP i 1999 og 2000. Disse tallene er lavere enn tallene i memo av 11. desember 2001, henholdsvis 0,33 og 1 mill GBP lavere. Differansen synes å være tatt inn under kategori B på henholdsvis 0,39 og 1,23 mill GBP i allokeringsskjemaene og i stevningen.

I følge forskningssjef i TAT Ltd, Philip White, ble som tidligere nevnt, MPEG 4 teamet først etablert i 2004 med ca 20 personer. Før dette var det svært lite arbeid med MPEG 4. Dette tilsier etter rettens syn at det må ha vært svært lite kategori B kostnader før 2004.

Etter rettens vurdering innebærer dette at størrelsen på det beløp Ericsson anfører har vært kostnader TAT Ltd selv har hatt til kategori B teknologi for årene 1999-2002 ikke kan anses sannsynliggjort.

Staten har også anført at det også er holdepunkter for at Ericsson har oppgitt for mye kategori B kostnader og lite kategori C kostnader også for årene 2003-2007.

Selskapets spesifikke allokering av kostnader begynte, som tidligere nevnt, i 2003. Fra dette året fremgår det av allokeringen hva som har vært henført til de ulike typene arbeid i TAT Ltd.

Som nevnt startet ikke arbeidet med MPEG 4 i særlig grad før i 2004, da TAT Ltd etablerte et team på ca 20 personer for dette. Tidligere hadde det jobbet en person med MPEG 4 i TAT Ltd. De kostnadene Ericsson har anført har vært Kat B kostnader for årene 2003-2007 utgjør i % av totale FoU kostnader slik:

	2003	2004	2005	2006	2007
Mill. GBP	2,71	3,80	5,40	7,43	2,60
% av totale kostnader	32	43	56	69	76
Ansatte	130	138	150	172	

Retten legger etter bevisførselen til grunn at kategori B produktene hovedsakelig dreide seg om produkter knyttet til MPEG 4 standarden. Sammenholdt med tallene for antall ansatte som er opplyst å jobbe i TAT Ltds FoU avdeling i de samme årene synes tallene ikke å stemme.

I 2003 var det ennå ikke etablert noe MPEG 4 team og det er forklart at det sannsynligvis var *en* person som arbeidet med dette da. Allikevel har selskapet oppgitt at kategori B kostnadene dette året utgjorde 32 % av selskapets totale kostnader. Retten er enig med staten i at dette er et svært høyt tall, tatt i betraktning at arbeidet med MPEG 4 ikke hadde startet opp i særlig grad enda og at dette gir en indikasjon på at det under posten for kategori B kostnader som er dekket av TAT Ltd, er tatt med kostnader som ikke egentlig er kategori B kostnader.

På samme måte utgjorde MPEG 4 teamet i 2004 20 personer. Dette tilsvarer 14,5 % av de ansatte i FoU avdelingen, mens kategori B kostnadene dette året utgjorde 43 % av de totale kostnadene i FoU avdelingen.

Tilsvarende var det i 2005. Da utgjorde teamet på 20 ansatte som arbeidet med MPEG 4 13,33 % av de ansatte i FoU avdelingen, mens kategori B kostnadene utgjorde 56 % av de totale FoU kostnadene.

Og det samme gjelder i 2006. Da utgjorde teamet på 20 personer som arbeidet med

MPEG 4 11,63 % av de ansatte, mens kostnadene til kategori B utgjorde 69 % av totale FoU kostnader.

Slik retten har forstått det vil de tyngste kostandene i FoU avdelingen i all hovedsak være personalkostnader. Selv om det tas høyde for at det også er enkelte andre typer kostnader, og selv om kategori B kostnader omfatter noe annet enn arbeid med MPEG 4 synes den forholdsvis store differansen mellom kostnadsandel for kategori B og andel ansatte som arbeidet med MPEG 4 vanskelig å forstå og gjør at retten ikke har tillit til at allokeringen faktisk har skjedd i samsvar med inndeling i kategori A, B og C, i tråd med selskapets anførsler i retten.

Retten er imidlertid ikke enig med staten i at forholdet mellom størrelsen på selskapets kategori A kostnader som er videreført TAT AS og kategori B kostnader som er båret av TAT Ltd i seg selv gir en indikasjon på at tallene ikke avspeiler reelle kostnader. I sum har kostnader med kategori A i årene 1999-2007 vært GBP 36,55 mill mens for kategori B har kostnadene vært GBP 27,29 mill. Utfra bevisførselen er det klart at MPEG 4, fra det kom på markedet for fullt i 2004, vært overlegent MPEG 2. Det var den nye teknologien som langt på vei overtok for MPEG 2. Professor Perkis forklarte at han ikke kjente tallene men ville anta at pr i dag utgjør MPEG 2 ca 5 % av videokompresjonsmarkedet. I utgangspunktet kan det derfor synes vanskelig å forstå at TAT AS har hatt betydelig større kostnader i perioden 1999-2007 på å vedlikeholde gamle produkter, utviklet før oktober 1999, enn TAT Ltd skal ha brukt på å utvikle nye produkter og ny teknologi uavhengig av den kjøpte teknologien. Dersom man ser på utviklingen av disse kostnadene, fremgår det imidlertid at kostnadene som er videreført TAT AS har vært synkende mens det har vært motsatt med kostnadene TAT Ltd selv har hatt. Dette er etter rettens syn i samsvar med at MPEG 4 overtok for MPEG 2 rundt år 2004.

Staten har også pekt på at det ikke har vært samsvar mellom utviklingen av kostnader til produksjon og salg (kategori C) og totale kostnader og omsetningen og antall ansatte i FoU avdelingen i TAT Ltd.

Utviklingen i TAT Ltds totale FoU kostnader har holdt seg relativt stabilt gjennom perioden. Det var noe fall i kostnadene i perioden 1999-2003 og noe økning i perioden 2004-2006. Dette sammenfaller noenlunde med utviklingen i antall ansatte i FoU avdelingen i TAT Ltd:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Produksjon	262	220	141	108	81	90	106	92
<b>Engineering</b>	<b>175</b>	<b>159</b>	<b>158</b>	<b>140</b>	<b>130</b>	<b>138</b>	<b>150</b>	<b>172</b>
Sales & Marketing	65	58	52	36	50	41	51	51
Administrasjon	70	54	60	37	32	32	35	44
Totalt	572	491	411	321	293	301	342	359

De tallene Ericsson anfører har vært TAT Ltds kostnader til kategori C (bistand produksjon og salg) har i følge stevningen vært slik:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Mill GBP	1,00 (1,33)	2,87 (3,87)	3,03	2,89	1,55	1,21	0,13	0,00	0,00

Som det fremgår foran, har selskapet i 1999 og 2000 oppgitt feil tall, og tallene for disse årene skal økes til henholdsvis 1,33 mill og 3,87 mill GBP (som settes inn i tabellen i parentes).

Som det følger av oversikten, var kategori C kostnader forholdsvis stabile frem til 2000 og deretter falt de frem til 2006 hvor det ikke var kategori C kostnader i det hele tatt. Dette fallet

samsvarer ikke med utviklingen i totale FoU kostnader og heller ikke med omsetningen i TAT Ltd som har vært slik:

TAT Ltd	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Omsetning GBP	60 899	73 367	55 299	64 529	90 986	123 532	131 571

Som nevnt er kategori C kostnader til bistand til produksjon/salg. Staten har anført at det er naturlig at disse øker når omsetningen øker, hvilket retten er enig i.

Også i appendix 9, vedlegg til TP rapporten, som viser hvilke estimater man gjorde seg over fremtidige kostnader har man antatt en slik sammenheng:

TAT Ltd	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Revenue	70	87,7	96,5	106,1	116,	126,1	134,9	141,6	148,7	156,1
Engineering to support Norway	6,7	7,7	7,6	7	5,8	4,6	3,5	2,1	0,7	0
<b>Engineering to support Manufacturing</b>	<b>2,9</b>	<b>3,3</b>	<b>1,8</b>	<b>2,2</b>	<b>2,5</b>	<b>2,8</b>	<b>3,2</b>	<b>3,6</b>	<b>3,9</b>	<b>3,4</b>
«Blue sky» engineering	1,2	1,4	3,4	4,8	6	7,1	9,0	10,3	11,8	13,6

Som det fremgår, var det forventet med stabilitet og noe økning i kategori C kostnader (Engineering to support Manufacturing), og ikke at disse kostnadene skulle forsvinne helt.

Det er derfor vanskelig å forstå at kategori C kostnadene gikk ned mens omsetningen økte.

Retten er enig med Staten i at disse forholdene er et tegn på at det er for få av de reelle utgiftene som er henført til kategori C.

Simon Bigg forklarte i retten at de synkende kategori C kostnadene nok kan skyldes at kostnader som tidligere ble ført som kategori C, etter hvert ble ført som kategori B eller A, avhengig av hvilke produkter kategori C arbeidet knyttet seg til. Også dette støtter at de oppgitte kategori C kostnadene er blitt for små i forhold til de reelle tall.

Summen av de kostnader Ericsson har angitt som kategori B og kategori C har i perioden 2002 økt. Etter selskapets egne tall har det vært en økning på 81%, fra 4,09 mill GBP til 7,43 mill GBP. Dette samsvarer med den økte omsetningen i TAT Ltd i 2002-2006 og med estimatet i appendix 9 til TP rapporten. Dette tilsier at kategori C kostnadene var høyere enn det selskapet har oppgitt og at det i kategori B kostnadene også lå kategori C kostnader. Retten er enig med staten i at også dette gir en indikasjon på at kategori B kostnadene også inneholder kostnader til produksjon og salg og ikke til egenutvikling av teknologi.

Ericsson har anført at de synkende kategori C kostnadene skyldes at TAT Ltd. våren 2001 satte ut produksjonen til en ekstern aktør, ACW Technologies. ACW tok gradvis over TAT Ltd's

oppgaver knyttet til de produksjonsrelaterte FoU aktivitetene, med den konsekvens at TAT Ltd så og si ikke utførte produksjonsrelatert FoU i 2005. Simon Bigg har i sin vitneforklaring støttet dette som en mulig årsak. Han forklarte at bistanden til ACW var stor til å begynne med men at ACW gradvis ble mer og mer selvhjulpne.

Denne forklaringen er imidlertid ikke i samsvar med tallene for antall ansatte.

Av ca. 60 navngitte medarbeider som gikk over fra TAT Ltd til ACW i forbindelse med outsourcingen, kom bare 1 person fra FoU avdelingen i TAT Ltd, jf avtalen mellom TAT Ltd og ACW, "Schedule 9". FoU avdelingen i TAT Ltd fremstår således som helt uberørt av denne omstillingen, som forøvrig bare omfattet overføring av ansatte fra produksjonsavdelingen. Heller ikke utviklingen av ansatte i ACW etter 2001 indikerer at det har funnet sted noen gradvis overføring av FoU funksjoner til ACW:

	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000
Antall ansatte ACW	323	312	287	267	248	222	195	203	248	260	203

Det følger også av avtalen mellom TAT Ltd og ACW at TAT Ltd også etter avtalen skulle ha oppgaver knyttet til å utarbeide spesifikasjoner. Dette er sentrale oppgaver, hvilket etter rettens oppfatning skulle medført synlige kostnader henført til kategori C.

Selskapets egen forklaring gir derfor ingen god forklaring på de synkende kategori C kostnadene.

Basert på foranstående, er retten enig med staten i at det ikke er sannsynliggjort at TAT Ltd selv har bekostet all egenutvikling av kategori B. Retten legger imidlertid til grunn, som staten selv har anført; at det på tross av uklarhetene i Ericssons oppgitte tall, er betydelige kategori B kostnader som er dekket av TAT Ltd.

#### **5.1.7 Betaling av royalty**

Det fremgår som tidligere nevnt av partenes lisensavtale (22. april 2002) punkt 4.1 at TAT Ltd skulle betale 6 % royalty til TAT AS basert på omsetningen av produkter i TAT Ltd. Av avtalens punkt 2.1 fremgår det at lisens skal betales for bruk av både "the Acquired Rights and the Developed Intellectual Property Rights".

Det fremgår av tabellen under hvilke royalty satser og betalinger som faktisk ble anvendt i tidsrommet 2002-2006. Tabellen er hentet fra skatteklagenemndas vedtak og tallene er ikke bestridt.

	2002	2003	2004	2005	2006	Sum
Omsetning	616 636 727	746 465 901	1 122 767 251	1 439 394 925	1 614 113 316	5 539 378 119
Royalty	37 144 469	46 058 369	63 549 805	86 397 152	83 644 030	316 793 825

Betalt Royalty	6,02 %	6,17 %	5,66 %	6,00 %	5,18 %	5,72 %
Avtalt Royalty	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %
Betalt i % av avtalt royalty	100,40 %	102,84 %	93,34 %	100,04 %	86,37 %	95,32 %

Ericsson har opplyst at i årene 1999-2000 ble det betalt royalty på grunnlag både av omsetningen i TAT Ltd og av omsetningen til et datterselskap i USA. Det ble også betalt royalty på grunnlag av både produkter og tjenester. I årene 2003 – 2005 ble det bare beregnet royalty på grunnlag av TAT Ltds omsetning av produkter og tjenester idet man tok ut omsetning for datterselskapet i USA men la til TAT Ltds salg til datterselskapet. Fra 2006 tok TAT Ltd omsetning av tjenester ut av beregningen. Etter dette har grunnlaget for beregningen vært TAT Ltds omsetning av produkter. Beregningsgrunnlag for royaltyen omfattet imidlertid salg av alle produkter, også produkter basert på den teknologien Ericsson hevder de selv var eier av, kategori B produktene. Dette er partene enige om.

Ericsson har forklart at dette skyldes en feil hos selskapet. I 1991, 2000, 2001 og 2002 var det kun kategori A produkter som ble omsatt, og royalty skulle derfor betales av hele omsetningen. I 2003 var det en helt marginal omsetning av kategori B produkter. I september 2004 kom lanseringen av den første MPEG 4 baserte enkoderen og dette var det første året det var grunn til å skille ut omsetning av kategori B produkter. Etter avtalen av 22. april 2002 punkt 4.2 jf punkt 4.3 skulle royalty gjøres opp årlig, 90 dager etter årets slutt. Den første avregningen skulle således gjøres i mars/april 2005. Tim O Connor, selskapets finansdirektør, ble imidlertid sagt opp. Det var han som hadde ansvaret for betaling av royalty. Samtidig sluttet selskapets controller. Dette innebar at begge som kunne historikken i selskapet forsvant samtidig. Selskapets fokus var i stor grad rettet mot oppkjøp i USA og dessuten var omsetningen av kategori B produkter beskjeden på denne tiden. Selskapet gjorde også andre feil med hensyn til royaltyberegninger, bl.a. betalte de royalty på grunnlag av tjenestesalg i strid med partenes avtale. Dette ble oppdaget og korrigert i 2006.

Staten på sin side, har anført at dette tilsier sterkt at partene har ansett TAT AS som eier av all teknologien og at det er vanskelig å forstå at beregning av royalty kan bero på en eller to personer i et selskap med TATs størrelse. En beregning av størrelsen på omsetning av kategori B produkter, basert på en visuell beregning av forholdet mellom kategori A og kategori B salg i stevningens s. 43 tilsier at det i de aktuelle årene skjedde omsetning av kategori B produkter i denne anslagsvise størrelsesorden:

	2003	2004	2005	2006
Omregnet etter gjennomsnittlig valutakurs for året	USD 16 mill NOK 113 mill	USD 23 mill NOK 157 mill	USD 67 mill NOK 430 mill	USD 76 mill NOK 488 mill

At denne omsetning inngikk i grunnlaget for royalty tilsier at TAT AS også ble ansett som eier av Kat B-teknologien. I 2005 hadde TAT Ltd 342 ansatte, herunder 35 i administrasjonen. Det ble dessuten gjort endringer i beregningsgrunnlaget for royalty både for årene 2003 og 2006. Disse vurderingene ble gjort i mars/april 2004 og 2007. Det er ikke sannsynlig at omsetningstall av en slik størrelse inngikk i beregningsgrunnlaget ved en feil som ikke ble fanget opp.

Basert på de tall staten har beregnet utfra tabellen i stevningen s. 43, vil feilaktig betalt royalty i årene 2003 – 2006 være i størrelsesorden 71 mill NOK.

Retten er enig i statens syn når det gjelder betaling av royalty. Det er vanskelig for retten å se at selskapet har vært bevisst sitt eierskap til rettighetene all den tid det har blitt betalt betydelig royalty på grunnlag også av den nye teknologien. Retten slutter seg til statens beregning, og legger til grunn at det er betalt anslagsvis 70-71 millioner NOK for mye i royalty på dette grunnlag. Dette er utvilsomt et betydelig beløp, selv for et stort selskap som TAT Ltd var. Selv om dette var konserninterne transaksjoner, forutsetter retten at begge selskapene hver for seg hadde en klar interesse i størst mulig overskudd og det har formodningen mot seg at dette skulle bli beregnet feil over flere år med en slik total sum. Retten kan heller ikke se at det er sannsynlig at denne feilen kan være et utslag av at nøkkelpersoner sluttet i TAT Ltd. Det ble gjort nye beregninger for royalties våren 2004 og på dette tidspunktet hadde selskapet begynt å selge kategori B produkter. Selv om dette ikke var i et stort omfang, var det klart at den nye teknologien var i ferd med å vokse seg stor. Dette var ett år før finansdirektøren sluttet og det er derfor vanskelig å følge argumentasjonen knyttet til lederskiftet. Endringen som ble gjort i beregningsgrunnlaget våren 2004 viser at selskapet på det tidspunktet gjorde refleksjoner omkring hva som skulle inngå i beregningsgrunnlaget uten at den nye teknologien ble tatt ut. Når det gjelder endringen i beregningsgrunnlaget for royalty for 2006 er det imidlertid bevismessige holdepunkter for at disse var foranlediget av at ligningen ble tatt opp i 2007, og gir således ikke konkrete holdepunkter for at selskapet var bevisst beregningsgrunnlaget for royalties i den forbindelse, jf vitneforklaringen til tidligere regnskapsfører i TAT Ltd, Tim Philips.

Tandberg var for øvrig en stor og profesjonell aktør med store ressurser med en administrasjon hvor det var 35 personer ansatt. Retten er enig med staten i at det har formodningen mot seg at selskapet skulle ha et ubevisst forhold til økonomiske transaksjoner som hvorledes royalty ble beregnet og at dette var avhengig av en eller to nøkkelpersoner.

Retten har allikevel merket seg at selskapet har gjort andre feil med hensyn til å betale royalty. Blant annet inngikk tjenester i beregningsgrunnlaget frem til 2006. I følge forklaringen til Tim Philips, betalte også selskapet royalty på grunnlag av produkter som ble solgt for et tysk selskap til TAT AS. Også dette ble oppdaget i ettertid. Dette tilsier på den annen side at selskapet ikke har vært så bevisst beregningsgrunnlaget for royalty som man i utgangspunktet ville forventet.

### **5.1.8 Patentrettighetene**

Det er enighet mellom partene om at alle konsernets registrerte patentrettigheter var registrert på TAT AS. TAT AS hadde ved realisasjonen av teknologirettighetene i 2007 en patent portefølje som bestod av patenter som ble overtatt ved oppkjøpet i 1999 og patenter som ble utviklet i perioden fra 1999 til 2007. Alle patentbare nyvinninger, inkludert kategori B patentene, har konsekvent blitt løpende registrert som TAT AS eiendom. Ingen patenter i selskapet har blitt registrert på TAT Ltd.

Pr. juni 2009 var det registrert ca 100 patenter på TAT AS. Fra februar 2005 til desember 2007 søkte selskapet om ca 20 patenter som alle var knyttet til kategori B teknologien.

Ericsson har anført at selskapet i de tidligere årene saken gjelder ikke hadde et særlig fokus på patenter, bl.a. fordi man ved å søke patent må offentliggjøre teknologien, slik at dette økte faren for etterligninger. Patentsøknader hadde stort sett betydning i defensivt øyemed; til bruk som beskyttelse mot anklager om etterligninger som ble rettet mot selskapet. Patentene representerer en svært liten verdi av selskapets teknologi og dette momentet har fått for stor vekt i skatteklagenemndas vurdering av eierskapet.

Warren Hobson forklarte seg som vitne i retten. Han var ansvarlig for patentsøknadene i TAT Ltd. Han forklarte at selskapet fra ca 2004 endret syn på patenter og ønsket å fokusere mer på dette for å fremstå som markedsledende overfor kunder, investorer og ansatte og vise at man hadde gode forskere og forskningsmiljø. Det var fortsatt viktig å forsvare seg mot patentanklager. I 2005 relanserte selskapet en patentpolicy, som bl.a. ble lagt ut på intranettet for å få de ansatte mer fokusert på dette.

Man så aldri at patentene ville gi noen avkastning i seg selv og det var ingen separat prising av patentet. Den viktigste verdien lå i know how som lå bak patentet. TAT Ltd leide inn et eksternt selskap, Impetus, som utførte alt arbeide med patentsøknader og vedlikehold av databasen. Det var også en person ved navn Gordon Drury som ble leid inn på frilans basis. Hobson forklarte at han selv brukte 1-2 timer i uken sammen med Drury og Impetus knyttet til sitt eget arbeid med patentene.

Da Tandberg kjøpte DNS i 99 ble alle patentene overført Tandberg AS. I forlengelsen av dette ble alle patenter satt på TAT AS og man trodde nok at dette var meningen. Da Hobson startet å jobbe med patentene var dette etablert praksis selv om kostnadene knyttet til patentarbeidet ble båret hos TAT Ltd. Det ble i følge Hobson aldri spurt om hvem som skulle bære kostnadene med patentene. Impetus spurte også TAT Ltd flere ganger om hvem patentet skulle søkes for, men dette ble aldri besvart fra TAT Ltds side. I 2006 ble det stilt spørsmål fra selskapets finansavdeling om praksisen skulle endres. Det ble imidlertid ingen prosess rundt dette og det ble derfor ikke til at praksisen ble endret. I følge Hobson var dette sannsynligvis fordi det norske selskapet eide det engelske, så det ble nok ikke oppfattet som viktig hvor patentene ble plassert.

Registrering av et patent har i utgangspunktet kun rettslig betydning for patentets eier i forhold til etterligninger. I denne sammenheng har imidlertid spørsmålet om hvem patentene har blitt registrert på betydning som moment i eierskapsvurderingen i det dette kan vise hvem selskapene selv anså som eier av teknologien.

Retten legger også til grunn at patentene i seg selv utgjorde kun en liten del av teknologirettighetene. De ble i salgsavtalen i 1999 priset til 850 000 GBP, av en kjøpesum på 80 900 000 GBP for teknologirettighetene. I TP rapporten er patentenes estimerte andel av teknologien satt til 5 %.

Retten finner det allikevel vanskelig å forstå at også kategori B teknologiske nyvinninger relatert til MPEG 4 ble søkt patentert på TAT AS dersom selskapet mente TAT Ltd var eier av

teknologien. Særlig når det etter hvert ble klart at MPEG 4 ville overta markedet for MPEG 2 er det vanskelig å forstå hvorfor TAT Ltd søkte den nye teknologien patentert i TAT AS' navn, dersom TAT Ltd selv mente å eie teknologien. Dette gjør seg således gjeldende for de ca 20 patentsøknadene som ble levert inn fra februar 2005 til desember 2007. Dette var på et tidspunkt hvor selskapet hadde endret sitt syn på patenter og relanserte sin patentpolicy. Retten viser også til forklaringen til Hobson om at spørsmålet om eierskap til patentene ble tatt opp i 2006 uten at det ble gjort noen endring i praksisen. Også Impetus tok flere ganger opp det samme spørsmålet uten at dette ble besvart. Etter rettens syn er dette ikke forenlig med at TAT Ltd skulle eie teknologien.

#### **5.1.9 Selskapets anmodning av 25 april 2002 om endring av ligningen for 1999-2000**

Advokat Øyvind Hovland sendte den 25. april 2002 en anmodning om endring av ligningen fra 1999-2000. Bakgrunnen for anmodningen var konklusjonene TP rapporten, hvor TAT AS mente de hadde betalt for mye til TAT Ltd i FoU og at de hadde fått for lite betalt i royalty. De spørsmål anmodningen omhandler er det ikke nødvendig for retten å gå nærmere inn på her. Det er imidlertid av en viss interesse for plassering av eierskapet at advokaten skriver følgende:

*Gjennom avdelingen for forskning og utvikling yter Tandberg Storbritannia forsknings - og utviklingstjenester til TAT ASA. Forsknings-og utviklingstjenestene består i å utvikle ny og/eller forbedret teknologi og å utvikle nye produkter. De immaterielle eiendeler tilhørende TAT ASAs blir videreutviklet ved avdelingen for forskning og utvikling i Tandberg Storbritannia.*

Også her viser selskapet en oppfatning om at også videreutvikling og nyutvikling skal være en del av FoU tjenestene. Dette støtter at TAT AS også skal eie dette, jf avtalen pkt. 10.4.

#### **5.1.10 Prisen for teknologirettighetene i 1999**

Staten har argumentert for at kjøpesummen for teknologirettighetene i 1999 tilsier at TAT AS ikke bare ble eier av kategori A teknologien men også kategori B teknologien.

Skatteklagenemnda har gjort en skjønnsmessig beregning av nåverdien av begge typer teknologi (A og B) med utgangspunkt i forventningene selskapet hadde i 1999. Denne er formulert slik:

*TAT AS betalte 1,035 milliard NOK for IP rettighetene i 1999. Selskapets avkastning på denne investeringen kommer gjennom royalty inntekter fra TAT Ltd av omsetning basert på disse IP rettighetene. For at vederlaget skal være armlengdes må fremtidige forventede royalty inntekter, ut i fra realistiske estimater, kunne gi en tilstrekkelig inntektsstrøm til å forsvare vederlaget for IP rettighetene. Selskapet er av den oppfatning at teknologirettighetene som TAT AS ervervet for 1 milliard NOK i 1999 bare omfattet teknologi knyttet til eksisterende produkter / teknologi på oppkjøpstidspunktet, samt oppgraderinger og nye versjoner av denne teknologien (kategori A). Teknologirettighetene vil i så fall, slik selskapet også har lagt til grunn ved salget av IP rettighetene i 2007, ha en begrenset levetid, og gi reduserte royalty inntekter og inntektsstrømmer etter hvert som teknologien blir utdatert. Den begrensede levetiden på kategori A teknologi og produkter vil således påvirke den pris en uavhengig part ville være villig til å betale for disse teknologirettighetene. og vil gi en lavere inntektsstrøm, enn ved eierskap også til ny teknologi og ny produkter (kategori B). Dersom man, slik selskapet gjør, legger til grunn at*

vederlaget bare omfatter eksisterende teknologi, og oppgraderinger / nye versjoner av denne (kategori A), kreves det en betydelig årlig royalty og tilhørende omsetning (royalty grunnlag) for å kunne gi inntektsstrømmer som kan forsvare en anskaffelseskostnad på rundt 1 milliard NOK.

I TP rapporten til selskapet angis at en gjennomsnittlig levetid på et produkt knyttet til en gitt teknologi vil være ca. 2 år:

*"Given the speed of innovation within the industry as characterised by the relatively short life cycle for products using a given technology (approximately 2 years, as discussed in section 3.10.6, below), it is imperative that Tandberg TV be able to protect and continue to develop its intangibles or else risk losing its market position."*

Som det fremgår er TAT AS således avhengig av å stadig utvikle nye teknologier for å kunne beholde sin markedsposisjon og forsvare sine IP verdier. Dersom selskapets anførsler om kortsiktig eierskap til IP rettighetene er korrekt vil selskapets ervervede IP rettigheter forvitte etter forholdvis kort tid. 2 til 6 års levetid for IP rettighetene kan ikke forsvare investeringen på 1 milliard og dette kan vises ved en nåverdianalyse av fremtidig inntektsstrømmer knyttet til utsikter til royalty inntekter for TAT AS ut i fra en henholdsvis lang (eierskap til all teknologi, både A og B) og kort tidshorisont (bare eierskap til kategori A) knyttet til eierskapet til IP rettighetene.

En uendelig tidshorisont innebærer at TAT AS skal motta royalty inntekter av nyutviklede produkter, basert på ny teknologi (kategori B), slik også TAT AS faktisk har fått i tidsrommet 1999-2007 (TAT AS har i perioden 1999-2007 fått royalty av salget av kategori B produkter). Nåverdien av IP rettighetene kan beregnes ut i fra de samme prinsipper som selskapets verdsettelse i 2007, bortsett fra at den underliggende inntektsstrøm må være basert på estimerte fremtidige royalty inntekter som skal henføres til TAT AS. Selskapet har lagt til grunn at TAT AS skal få en royalty på 6 % av omsetningen i TAT Ltd for bruk av teknologirettighetene. Det fremgår av Financial due diligence (draft) som TAT fikk utarbeidet ifm. oppkjøpet i 1999, at det ble budsjettert med en omsetning i år 2000 på kr 1,333 milliarder NOK (101 mill GBP) som var en budsjettert omsetningsøkning på 13,4 % i forhold til omsetningen året før (89 mill GBP). Selskapet har i klagen lagt til grunn forventninger om en betydelig vekst i omsetningen i tidsrommet 2001-2006 som er lagt inn som vekstrate i beregningen. Ved fastsettelse av terminalverdi er det lagt til grunn en årlig vekstrate på 5 % årlig, basert på selskapets egne estimer. WACC'en er også hentet på selskapets verdsettelse i 2007 (rentenivået var omtrent på samme nivå i 1999), men det er hensyntatt at TAT ved oppkjøpet i 1999 finansierte oppkjøpet med ca 90 % egenkapital, jf. selskapets årsrapport for 1999. Basert på et langsiktig eierskap (også royalty av salg nye produkter) til teknologi kan verdien av IP rettighetene beregnes slik (WACC 11,83 %):

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Nåverdi
Forventet omsetning (kategori A og B produkter)	1 333 483	1 557 800	1 731 889	2 012 314	2 352 818	2 459 266	2 730 023	
Vekstrate	13,4 %	17 %	11 %	16 %	17 %	5 %	11 %	

Royalty 6 %	80 009	93 468	103 913	120 739	141 169	147 556	163 801	
FoU	-70 000	-70 000	-60 000	-60 000	-60 000	-60 000	-60 000	
Cashflow	10 009	23 468	43 913	60 739	81 169	87 556	103 801	
Skatt	2 803	6 571	12 296	17 007	22 727	24 516	29 064	
Cashflow etter skatt	7 206	16 897	31 618	43 732	58 442	63 040	74 737	
Neddiskontering	89,42 %	79,96 %	71,50 %	63,94 %	57,18 %	51,13 %	45,72 %	
<b>Cashflow</b>	<b>6 444</b>	<b>13 511</b>	<b>22 608</b>	<b>27 962</b>	<b>33 414</b>	<b>32 231</b>	<b>34 169</b>	<b>170 338</b>
Terminalverdi								<b>525 286</b>
Verdi av IP rettigheter								<b>695 624</b>

*Terminalverdien er beregnet slik:*

Vekstrate	5 %
Cashflow terminal (5 % økning i forhold til 2006)	78 474
Terminal verdi	1 148 958
<b>Nåverdi av terminalverdi</b>	<b>525 286</b>

*Til tross for at beregningen er basert på optimistiske forventninger om betydelig årlig vekst og en terminalvekst på 5 % er beregnet nåverdi ved eierskap av både kategori A og B teknologi, 300 mill. lavere enn hva TAT AS betalte for IP rettighetene i 1999. Dette indikerer at royalty raten på 6 % er for lav.*

*En kortsiktig tidshorisont for IP eierskapet, dvs. bare eiendomsrett til kategori A teknologi, slik selskapet anfører, innebærer at TAT AS bare får royalty inntekter av omsetning av kategori A produkter. I følge TP rapporten har produkter basert på en gitt teknologi kun en forventet levetid på 2 år. Duffs & Phelps har i sin verdsettelse i 2007 lagt til grunn en levetid for eksisterende teknologi på maksimalt 5-6 år. Selskapets royalty inntekter vil måtte forventes å bli redusert og opphøre etter hvert som kategori A produktene utfases og erstattes av kategori B produkter. I analysen under legges det til grunn en tidshorisont på 9 år som er betydelig lenger enn den tidshorisont selskapet selv legger til grunn i Duff & Phelps rapporten (5-6 år):*

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Nåverdi
Forventet omsetning Kategori B	0	0	0	280 426	707 524	978 501	1 545 411	2 155 757	2 867 697	
Forventet omsetning Kategori A	1 333 483	1 557 800	1 731 889	1 731 889	1 645 294	1 480 765	1 184 612	710 767	142 153	
Vekstrate		17 %	11 %	0 %	-5 %	-10 %	-20 %	-40 %	-80 %	
Royalty	80 009	93 468	103 913	103 913	98 718	88 846	71 077	42 646	8 529	
FoU	-70 000	-70 000	-60 000	-60 000	-57 000	-51 300	-41 040	-24 624	-4 925	
Cashflow	10 009	23 468	43 913	43 913	41 718	37 546	30 037	18 022	3 604	
Skatt	2 803	6 571	12 296	12 296	11 681	10 513	8 410	5 046	1 009	

Cashflow etter skatt	7 206	16 897	31 618	31 618	30 037	27 033	21 626	12 976	2 595	
Neddiskontering	89,42 %	79,96 %	71,50 %	63,94 %	57,18 %	51,13 %	45,72 %	40,88 %	36,56 %	
Cashflow	<b>6 444</b>	<b>13 511</b>	<b>22 608</b>	<b>20 216</b>	<b>17 174</b>	<b>13 821</b>	<b>9 887</b>	<b>5 305</b>	<b>949</b>	<b>103 470</b>

De 3 første årene er det lagt til grunn forventninger om omsetningsøkning på henholdsvis 17 og 11 %. Fra 2003 begynner ny teknologi (kategori B) å erstatte gammel teknologi og omsetningen av kategori A produkter forventes å synke i perioden 2004-2008 for å opphøre helt i 2009. FoU kostnadene estimeres fra 2004 å synke i takt med utfasingen av kategori A teknologien. Forøvrig er beregningen basert på de samme forutsetninger som verdsettelsen ut i fra en lang tidshorisont.

Ut i fra eierskap kun til kategori A teknologien beregnes verdien av IP rettighetene til kr 103 mill. NOK, som er betydelig lavere enn det vederlag på 1 milliard NOK som TAT AS betalte for IP rettighetene i 1999.

Det fremgår at utsiktene til royalty inntekter kun av omsetning av kategori A produkter, ikke kan forsvare vederlaget på 1 milliard NOK som TAT AS betalte for IP rettighetene i 1999. En kortsiktig tidshorisont gir selskapet synkende royalty inntekter over en relativt kort tidsperiode og medfører at IP rettighetene blir tilnærmet verdiløse etter relativt kort tid (Gir små eller ingen fremtidige inntektsstrømmer). Beregningene viser at vederlaget for IP rettighetene bare kan forsvares økonomisk under forutsetningen at TAT AS også får eierskap til ny teknologi og nye produkter (kategori B), slik blant annet TP rapporten konkluderer med at TAT AS skal få. At TAT AS har fått sitt vederlag for IP rettighetene i 2007 transaksjonen, beregnet på grunnlag av eierskap kun til de de utdaterte kategori A rettighetene, har undergravet selskapets immaterielle verdier og investeringen IP rettighetene i 1999, og påført selskapet et økonomisk tap ved realisasjon av disse rettighetene på 397 millioner NOK.

Selskapet har i 2007 verdsatt de såkalte kategori A IP rettighetene til 157 mill NOK (29 mill USD). Duffs & Phelps verdsettelse baserte seg på estimerte inntektsstrømmer fra hele omsetningen av de såkalte kategori A produktene isteden for en inntektsstrøm basert på royalty inntekter av denne omsetningen.

Denne måten å verdsette TAT AS IP rettigheter fremstår som ukorrekt da TAT AS, på salgstidspunktet i 2007, ikke solgte og produserte produktene selv, men kun var teknologieier og mottok royalty på 6 % fra TAT Ltd for bruk av teknologien.

Omsetningen til TAT AS bestod således av royalty inntekter knyttet til omsetningen i TAT Ltd og selskapets kostnader bestod av forskning og utvikling, som ble utført av TAT Ltd for TAT AS regning. En riktig verdsettelse av kategori A teknologien i 2007, basert på selskapets egne estimater og forutsetninger, vil måtte basere seg på forventede royalty inntekter av kategori A produkter, som gir negative inntektsstrømmer for perioden 2007-2012:

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Sum
--	------	------	------	------	------	------	-----

							<i>inntektsstrøm</i>
<i>Estimert omsetning av kategori A produkter, Duffs &amp; Phelps</i>	318 000	369 000	196 200	98 400	58 200	39 000	
<i>Royaltysats</i>	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	6 %	
<i>Royalty av kategori A omsetning</i>	19 080	22 140	11 772	5 904	3 492	2 340	
<i>Estimerte FoU kostnader, Duffs &amp; Phelps</i>	35 400	37 200	19 800	9 600	6 000	4 200	
<i>Inntektsstrømmer</i>	-16 320	-15 060	-8 028	-3 696	-2 508	-1 860	-47 472

*Som det fremgår blir inntektsstrømmene negative da estimerte FoU kostnader overstiger forventede royalty inntekter.*

*Oppsummert forutsetter størrelsen på det vederlag TAT AS betalte for IP rettighetene i 1999 at TAT AS ble eier av ny teknologi og nye produkter (kategori B), som er i tråd med i TP rapportens konklusjoner, og samsvar med hvordan TAT konsernet har innrettet seg i perioden 1999-2007, ved at TAT AS fikk royalty av all omsetning av kategori B produkter og fikk eierskap til alle kategori B patentene.*

Ericsson har fremholdt at kjøpesummen var høy fordi markedet var priset for høyt i 1999 og at selskapet gjorde en feilinvestering i 1999. Dette vises ved at "IT boblen" sprakk kort tid etter, synergiene selskapet hadde sett for seg ble ikke realisert, markedet sviktet og digitaliseringen utsettes. Hele investeringen var i følge Ericsson forfeilet.

Verdien på den oppkjøpte virksomheten ble kraftig redusert og de immaterielle eiendelene ble nedskrevet til 0 allerede i regnskapsåret for 2000. Selskapet har anført at kjøpesummen i 1999 ikke sier noe om eierskapet i 2007.

Retten er ikke enig i dette. For slike rettigheter er det etter rettens oppfatning markedet til enhver tid som alene angir verdien og det at rettighetene ble kjøpt i et åpent marked indikerer at kjøpesummen anga det som var markedsverdien i 1999. Selv om det var et verdifall i markedet i 2000 ble rettighetene kjøpt i markedet slik det var i 1999. Slik retten ser det viser dette momentet noe om hvilke forventninger TAT AS hadde da de kjøpte og betalte vederlaget av en slik størrelse. At det var et større verdifall i markedet etter kjøpet har etter rettens syn liten relevans for å vurdere TAT AS forventning ved kjøpet. Retten slutter seg til skatteklagenemndas vurdering av dette. Retten finner allikevel grunn til å understreke at dette momentet ikke sier noe utover TAT AS' forventninger ved kjøpet. Retten vil komme nærmere tilbake til dette i den samlede eierskapsvurderingen.

### 5.1.11 Duff & Phelps rapportene

Etter oppkjøpet av TAT ga Ericsson oppdrag til Duff & Phelps å verdsette de ulike eiendelene av selskapet. Duff & Phelps avga sin første rapport den 1. juni 2007. Denne omhandlet kun verdsettelse av eiendelene og har ingen relevans i eierskapsvurderingen. Den andre rapporten var i følge selskapet ferdig i desember 2007, men er datert 11. januar 2008 og gjaldt også hvordan eierskapet av teknologirettigheter skulle fordeles. Det er Duff & Phelps rapporten datert 11. januar 2008 som danner grunnlaget for selskapets allokering av verdier i ligningen 2007 og selskapets opplysning om eierskapet og fordeling av salgsinntekt avspeiler således konklusjonene til Duff & Phelps. Det har vært uenighet om rapporten har blitt til i anledning skattesaken eller ikke.

Duff & Phelps ble deretter bedt om å gjøre en ny vurdering av allokeringen, og avga en ny rapport 22. januar 2009. Skattekontoret tok første gang opp eierskapet med Ericsson i juli 2008 og det er ikke tvilsomt og heller ikke bestridt at rapporten fra januar 2009 har blitt til i anledning saken. Heller ikke denne blir tillagt betydning i rettens vurdering av eierskapet.

Retten finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn i vurderingen av om rapporten datert 11. januar 2008 er blitt til i anledning saken, da retten uansett ikke kan se at rapporten har nevneverdig bevisverdi for rettens vurdering.

Det fremgår av rapporten at vurderingen baserer seg på følgende informasjon:

*“In general, our procedures included, but were not limited to, the following:*

*Analysis of conditions in, and the economic outlook for, the Market;*

*Analysis of general market data, including economic, governmental, and environmental forces which could affect the Fair Market Value of the legal entities;*

*Discussions with management of Ericsson and Tandberg concerning the history, current state, and future operations of Tandberg and the legal entities;*

*Discussions with management of Ericsson and Tandberg to obtain explanations and clarifications of the data provided;*

*Discussions with management of Ericsson and Tandberg regarding the ownership of IPRs;*

*Analysis of operating and financial projections for Tandberg on both a Consolidated Group and legal entity level, including revenues, operating margins (e.g., earnings before interest and taxes), working capital investments, and capital expenditures based on Ericsson's expectations, and management representations;*

*Analysis of revenue and gross margin projections on a legal entity level provided by Tandberg management; and*

*Analysis of other facts and data considered pertinent to our valuation to arrive at a conclusion of the Fair Market Value of the legal entities.”*

Når det gjelder vurderingen av eierskapet synes vurderingen å basere seg hovedsakelig på samtaler med lederne i TAT og Ericsson på tidspunktet for arbeidet med rapporten, formentlig i slutten av 2007. Den utgjør således ikke et selvstendig tidsnært bevis. Duff & Phelps har ikke drøftet avtalen av 22. april 2002 eller TP rapporten og heller ingen andre av de relevante bevismomenter retten har fått presentert under hovedforhandlingen, slik som betaling av royalty, patenter, FoU-kostnader, m.v.

Retten kan derved ikke se hvilken selvstendig bevisverdi rapporten har utover at den viser hvordan ledelsen i TAT og Ericsson så på dette spørsmålet kort tid før innleveringen av selvangivelsen i 2007, hvilket jo nettopp er sakens sentrale bevis tema og i kjernen av det retten skal vurdere på grunnlag av et langt bredere bevisbilde. Retten finner derfor ikke grunnlag for å trekke noen bevismessige holdepunkter ut av rapporten.

#### **5.1.12 Skattemessig fordel ved allokeringen**

Ericsson har understreket at de ikke har hatt noen skattemessig fordel av den allokeringen som ble gjort og at den kun baserer seg på Duff & Phelps rapportene. Tvert i mot var skattesatsen 30 % i Storbritannia, mens den var 28 % i Norge.

Staten har pekt på at Ericsson i Storbritannia kunne redusere skattepliktig gevinst for TAT Ltd ved å gi konsernbidrag til Ericsson Ltd i Storbritannia som hadde underskudd. Samtidig, i Norge, kunne Ericsson AS redusere sitt overskudd ved å gi konsernbidrag til TAT AS som kunne avregnes mot TAT AS' underskudd.

Skattekontoret har omtalt dette i sitt vedtak:

*Skattekontoret bemerker at Ericsson Limited i Storbritannia går med store underskudd som kan motregnes mot overskuddet i TAT Ltd ved såkalt "Group Relief". Det fremgår av årsrapporten at selskapet har mottatt svært store slike bidrag i 2007 i forhold til 2006 som må kunne knyttes til TAT Ltd overskudd fra salget av teknologi rettighetene. Vi har videre merket oss at skattesatsen i Storbritannia er redusert fra 30 % til 28 % fra april 2008. Samtidig ser vi at Ericsson AS i Norge er i overskuddposisjon og således avga konsernbidrag i 2007 på i alt kr 47 millioner, herunder 4,9 millioner til TAT AS. Slik sett fremstår tilordningen av vederlaget for teknologi rettighetene til TAT Ltd som skattemessig gunstig for Ericsson konsernet.*

Det fremgår av TAT Ltds årsrapport 2007 at det faktisk ble gitt et slikt konsernbidrag ("Group relief") i 2007 på GBP 69 893 364. Dette tilsvarer NOK 820 548 093 etter gjennomsnittskursen for 2007 og representerer ca 70 % av gevinsten i Storbritannia. I realiteten ble således den skattepliktige gevinsten redusert fra NOK 1 167 667 745 til NOK 347 119 652. 30 % av dette, NOK 104 135 896, gikk således til skatt.

Dersom hele vederlaget ville blitt tilordnet Norge ville gevinsten blitt NOK 770 884 380, og med 28 % skatt ville skatten blitt NOK 215 847 626.

Staten har lagt til grunn at gevinsten ville blitt ført på gevinst- og tapskonto i Norge. Da skal 20 % av saldoen på gevinst- og tapskontoen beskattes hvert år. Staten har beregnet dette slik:

NOK	2007	2008	2009	Sum
Saldo	770 884 380	616 797 504	496 456 004	
20 % av GT	154 176 876	123 341 500	98 691 200	376 209 576
Skatt (28 %)	43 169 525	34 535 620	27 633 536	105 338 681

Som oversikten ville samlet skatt i Norge allerede i 2009 blitt mer enn i Storbritannia, og i de etterfølgende årene ville selskapet måtte beskatte den resterende del av gevinsten.

Selv om dette momentet ikke er en del av vurderingen av eierskapet, finner retten det relevant, da selskapet selv har pekt på skatteulempen med å legge dette til Storbritannia. Etter rettens syn er selskapets anførsel ikke riktig, det er sannsynligvis motsatt; at selskapet faktisk har hatt en klar skattefordel ved den allokeringen som ble foretatt.

#### **5.1.13 Samlet bevisvurdering eierskapet**

Partene er enige om at avtalen er det sentrale utgangspunktet for å klarlegge eierskapet. Retten er enig i denne vurderingen.

Etter rettens foranstående vurdering legger retten til grunn at MPEG 4 teknologien og tilhørende produkter var å anse som en del av FoU tjenestene TAT Ltd utførte for TAT AS og at TAT AS etter avtalen av 22. april 2002, pkt. 10.4 skulle bli eier av denne teknologien. Gjennom vurderingen av TP rapporten er det heller ingen tvil om at det der er forutsatt at TAT AS skulle eie ny, fremtidig teknologi. Utfra korrespondansen i forbindelse med utarbeidelsen av TP rapporten finner retten imidlertid at TAT forut for inngåelsen av avtalen av 22. april 2002 har gitt uttrykk for at noe annet; at ny teknologi tilhører TAT Ltd og at kostnadene forbundet med dette skulle forbli i England inntil videre. Det er ikke dokumentert at partene senere har endret oppfatning om dette, annet enn at uttalelsene om eierskap i TP rapporten ble stående uendret.

TAT Ltd har betalt royalty på grunnlag av den nye teknologien. Som retten har vurdert og påpekt, er det vanskelig å forstå at selskapet har fortsatt å gjøre dette etter at den nye teknologien etablerte seg som selskapets vesentlige teknolog dersom TAT Ltd virkelig oppfattet at de var eier av teknologien. Det samme gjelder registrering av patenter. Det faktum at det etter 2005 har blitt registrert en rekke patenter tilknyttet MPEG 4 relaterte produkter i TAT AS' navn, er vanskelig å forstå dersom TAT Ltd virkelig oppfattet seg selv som eiere av teknologien.

Staten har anført at det har formodningen i mot seg at TAT senere har valgt å spre eierskapet til teknologien når man i 1999 valgte å samle all teknologi i Norge. Retten er enig i synspunktet, men finner ikke å tillegge dette stor vekt i eierskapsvurderingen. Staten har videre anført at det savner et tydelig beslutningsgrunnlag, evt en styrebeslutning dersom partene allikevel valgte å fordele teknologien. Også dette er det lett å si seg enig i, men heller ikke dette momentet kan få avgjørende vekt. Dersom partenes oppfatning i 2002 var slik det fremgår av e-posten av 23. november 2001 har ikke partene hatt noen foranledning til ta en beslutning som innebar at ny teknologi skulle bli i England dersom dette var partenes hensikt, idet partene da oppfattet at ny teknologi faktisk skulle forbli i England.

Ericsson har anført at TAT Ltd har betalt for kostnadene til utviklingen av den nye teknologien. Staten har under hovedforhandlingen kommet dem i møte og er enig i at de har betalt betydelige deler av disse kostnadene. Retten har konkludert i samsvar med Statens syn; at kostnadene i betydelig grad er dekket av TAT Ltd, men at den fremlagte dokumentasjon lider av en del uklarheter og svakheter, slik at retten ikke har funnet det tilstrekkelig dokumentert og sannsynliggjort at TAT Ltd har dekket alle kostnadene i den grad selskapet selv hevder.

Samlet sett er det vanskelig å trekke noe entydig bilde utfra bevisene i saken. I utgangspunktet er det rettens syn at avtalen og TP rapporten danner tungtveiende momenter i eierskapsvurderingen. Dette støttes av selskapets anmodning om endring av ligningen for 1999-2000. Det er også rettens oppfatning at FoU tjenestene gjaldt videreutvikling av produktkategorier og ikke bare hvert enkelt produkt som eksisterte i 1999. Disse forhold er tidsnære bevis som taler med styrke for at TAT AS er å anse som eier av også den nye teknologien.

Uttalelsen i e-posten av 23. november 2001 medfører imidlertid en viss tvil om partene har hatt en avvikende oppfatning av eierskapet. E-posten er også et tidsnært bevis om partenenes forståelse på avtaletidspunktet. Utfra betaling av royalty og patentregistreringen er det allikevel vanskelig for retten å se at TAT Ltd har hatt en klar oppfatning av det var de som var eier av den nye teknologien og heller ikke at TAT AS har oppfattet at det var datterselskapet som skulle eie teknologien.

Avtalesituasjonen er uklar og bevisene om hva partene har ment er på sentrale punkter motstridende og trekker i ulike retninger. Dette kan muligens forklares utfra at det er snakk om to datterselskaper innen samme konsern og at man ikke har hatt det samme fokus på eierskapet som uavhengige selskaper ville hatt. Det er rettens oppfatning at to uavhengige selskaper av tilsvarende størrelse og profesjonalitet ville sikret klarhet og notoritet over eierskapet på en helt annen måte. Det er for eksempel usannsynlig at et uavhengig selskap ville registrert patenter på og betalt royalty til et annet selskap på grunnlag av noe selskapet skal eie selv.

Det skal gjøres en vurdering basert på hva som er det mest sannsynlige faktum. Retten har vært i betydelig tvil, særlig fordi avtalen og TP rapporten taler i retning av at TAT AS skulle være eier av den nye teknologien. Retten har allikevel kommet til å legge avgjørende vekt på hvem som har betalt for kostnadene forbundet med utviklingen av den nye teknologien. Staten har anført og retten har sluttet seg til at TAT Ltd har betalt for FoU for utvikling av betydelige deler av den nye teknologien. At TAT Ltd har tatt betydelige deler av kostnadene er etter rettens syn et tungtveiende moment for at TAT Ltd anså seg som eiere. Etter rettens syn må det bli en naturlig konsekvens av dette at TAT Ltd selv skal anses som eier av deler av teknologien som samsvarer med det de selv har bekostet. TAT Ltd har ved dette hatt betydelige utgifter til denne, og også kostnadsrisikoen, og det er derfor også rimelig at det er disse som anses som eiere og som får inntekten ved salget. På samme måte har utgiftene formentlig blitt fradragsført i England, og det er rimelig at England får inntektsbeskatningen.

Retten er ikke enig med Staten i at TAT Ltd, ved å betale utvikling av egen teknologi, ikke kan endre avtalen om eierskap ensidig. For det første vurderer retten ikke at avtalen om eierskap er helt klar og entydig, sett i lys av e-posten av 23. november 2001. Dette til tross for at det er mange momenter som støtter avtalen. Slik sett vil det ikke nødvendigvis være snakk om å *endre* avtalen. Retten vurderer også at TAT Lds betydelige bekostning av FoU er en bekreftelse på det

standpunkt som kom til uttrykk i e-posten og viser TAT Lts opptreden og forståelse av avtalen. Etter rettens syn må dette utgjøre et tungtveiende moment i fortolkningen. Etter rettens vurdering kan heller ikke det faktum at TAT Ltd har betalt for dette selv, nødvendigvis karakteriseres som "ensidig". Det er snakk om et løpende avtaleforhold hvor avregningene og fordelingene av kostnadene skjer årlig over flere år fra 2002 – 2007. Dersom TAT AS var uenig i denne fordelingen av kostnader må det legges til grunn at de ville reagert og tatt dette opp med TAT Ltd. At de ikke har gjort det, innebærer etter rettens syn mest sannsynlig en aksept fra TAT AS' side. TAT Ltd's betaling av utviklingen avspeiler slik sett begge parter aksept av at TAT Ltd eier den nye teknologien i den utstrekning kostnadene dekker dette. Selv om dette avviker fra rettens fortolkning av avtalen i lys av TP rapporten og de øvrige nevnte momenter som tilsier at TAT AS skulle være eier, gir dette så tungtveiende holdepunkter for at partene anser dette som avtalt, at det slår bevismessig gjennom i forhold til avtalen, jf Rt. 2009 s. 813. Selv om også de momenter som trekker i en annen retning er tidsnære bevis, er det rettens vurdering at også dette moment er et tidsnært bevis. Etterberegningene fra TAT AS som ble gjort i kjølvannet av TP rapporten, viser at det ble gjort en oppsplitting av kostnader i samsvar med at TAT AS skulle betale for vedlikehold av rettighetene som ble kjøpt i 1999 mens TAT Ltd skulle betale for nyutvikling. Dette skjedde altså allerede i 2002 og har pågått frem til 2007. Selv om retten har konkludert med at beregningene fra 1999-2002 trolig ikke gir et korrekt bilde av allokeringen, viser det faktum at selskapets finansdirektør faktisk gjorde et skille også for disse tidlige årene, at det var slik selskapet forstod at fordelingen av kostnadene, og således også eierskapet skulle være.

Det er etter rettens konklusjon vedrørende betaling for utviklingen av teknologien, uklart hvor mye TAT Ltd faktisk selv bekostet av utviklingen. Uansett er det imidlertid snakk om betydelige kostnader. Det fremstår etter bevisførselen som at dette har vært gjort bevisst fra TAT Lts side.

Retten legger etter dette til grunn at TAT Ltd skal anses som eier av den delen av teknologien de selv har bekostet utviklingen av. Som det fremgår av rettens vurdering i punkt 4.1.6 er det etter rettens syn ikke bevismessige holdepunkter for å si at TAT Ltd har bekostet all utvikling av det de kaller kategori B teknologien slik Ericsson har anført. Retten har ikke tilstrekkelige holdepunkter for å gjøre en nærmere fordeling av eierforholdet men overlater dette til ny vurdering fra ligningsmyndighetenes side. Retten ser at dette kan bli utfordrende all den tid Ericsson fastholder at de allerede har dokumentert at de har dekket kostnadene til utviklingen av den nye teknologien. Staten har imidlertid kommet Ericsson i møte på at de har bekostet betydelige deler av den og retten legger til grunn at det vil la seg gjøre å foreta en oppsplitting av eierskapet til IP rettighetene. Teknologien er ikke en samlet størrelse, men knyttet til en rekke ulike produkter og produktkategorier. Retten antar det derfor vil være mulig å fordele rettighetene i samsvar med rettens konklusjon.

Partenes anførsler og påstander, og bevisførselen for øvrig, har kun fokusert på et samlet eierskap til den nye teknologien. Etter rettens vurdering ligger det innenfor partenes påstander og påstandsgrunnlag å dele eierskapet slik retten nå gjør. Retten legger opp til en kvantitativ fordeling og dette er i samsvar med disposisjonsprinsippet, jf tvl. § 11-2 nr. 1.

Skatteklagenemndas vedtak går ut på at TAT AS var eier av alle teknologirettighetene i selskapet. Utfra rettens konklusjon er det klart at nemndas vedtak må settes til side hva angår eierskapet til teknologien.

Det er etter dette ikke nødvendig for retten å drøfte Ericssons subsidiære anførsel om at inngangsverdien til TAT AS skal økes med TAT Lts kostnader til utvikling av teknologien.

## **5.2 ROYALTY**

Skatteklagenemndas vurdering og konklusjon vedrørende royaltyvederlaget baserer seg på at TAT AS fullt ut eide alle teknologirettighetene i TAT konsernet. Det følger av rettens konklusjon vedrørende eierskapet at dette er delt mellom TAT AS og TAT Ltd. Den nærmere fordeling vil gi grunnlag for en ny vurdering av royaltyspørsmålet, både hvorvidt det forelå grunnlag for skjønn, og evt også utøvelsen av skjønnet. Retten finner på denne bakgrunn at også skatteklagenemndas konklusjon vedrørende royaltyvederlaget må oppheves.

## **5.3 TILLEGGSSKATT**

På samme måte baserer skatteklagenemndas vurdering og konklusjon vedrørende tilleggsskatten seg på at TAT AS fullt ut eide alle teknologirettighetene i TAT konsernet. Det følger av rettens konklusjon vedrørende eierskapet at dette er delt mellom TAT AS og TAT Ltd. Det kan riktignok fortsatt anføres at TAT AS ga uriktige og ufullstendige opplysninger ved selvangivelsen i 2007 men den nærmere vurdering og beregning vil avhenge av hvordan eierskapet rent faktisk blir fordelt. Det samme vil virke inn på royalty og tilleggsskatt knyttet til den.

Retten finner derfor at også skatteklagenemndas vedtak vedrørende tilleggsskatten må oppheves.

## **5.4 SAKSKOSTNADER**

Begge parter har krevet saksomkostninger. Etter tvisteloven § 20-1, første og annet ledd har en part som har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige vunnet saken, og derved krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten

Ericsson AB har fått medhold i påstanden, men ikke i anførselen om at TAT Ltd eide kategori B teknologien i sin helhet. Staten har ikke fått medhold i sin påstand, og heller ikke i anførselen om at TAT AS eide all teknologi i TAT konsernet. Staten har imidlertid fått medhold i at TAT AS eier mer av teknologirettighetene enn det som ble oppgitt til ligningsmyndighetene i selvangivelsen i 2007. I realiteten innebærer rettens avgjørelse av teknologien må fordeles mellom partene og retten finner det riktig å anse at saken er dels vunnet, dels tapt for begge parter. Det er derfor i utgangspunktet ikke grunnlag for å tilkjenne sakskostnader.

Etter tvisteloven § 20-3 kan en part som har fått medhold av betydning uten å vinne saken, helt eller delvis tilkjennes sakskostnader av motparten hvis tungtveiende grunner tilsier det. Retten har vurdert hvorvidt denne bestemmelsen skal tilsi at Ericsson skal få dekket sine sakskostnader, men kommet til at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse. Retten finner det tvilsomt hvorvidt Ericsson kan anses å ha fått medhold "av betydning". Uansett kan ikke retten se at det foreligger slike tungtveiende grunner som bestemmelsen krever.

Retten har etter dette kommet til at det ikke skal tilkjennes sakskostnader.

På grunn av sommerferie er dommen ikke avsagt innen fristen i tvisteloven § 19-4 (5).

## **5. DOMSSLUTNING**

1. *Ligningen av Tandberg Television AS for inntektsårene 2004-2007 oppheves for så vidt gjelder:*

*A. Tilordning av vederlag for salg av teknologi til Ericsson AB ved avtale den 20. desember 2007.*

*B. Oppjustering av skattepliktig royaltyvederlag som Tandberg Television Ltd betalte til Tandberg Television AS for lisensiering av teknologi i inntektsårene 2004-2007.*

*C. Ileggelse av tilleggsskatt med 60 % av skatten på de inntektsjusteringer som er nevnt i punkt A og B.*

2. *Sakskostnader tilkjennes ikke*

## **SkN 15-097 Fradragsnekt for kontante kostnader – tilleggsskatt**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-51.

**Oslo tingrett:** Dom av 19. juni 2015, **sak nr.:** 14-182232TVI-OTIR/03

**Dommer:** Tingrettsdommer Per Kaare Nerdrum.

**Parter:** A (advokat Morten Sandli) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Per Sigvald Wang).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Saken gjelder spørsmål om fradragsnekt for kontant betaling, jf. skatteloven § 6-51. I taxinæringen har det vært vanlig at sjåførene løpende beholder den delen av omsetningen som betales kontant. Ved utløpet av hver måned leverte sjåføren sine skiftlapper til drosjeeieren, som summerte samlet omsetning og beregnet samlet sjåførlønn, innbetalte skattetrekk for den enkelte sjåfør, avregnet sjåførens gjenstående lønnskrav mot den mottatte kontantomsetning og utbetalte sjåførens eventuelle tilgodehavende. Etter skatteloven § 6-51 gis det kostnadsfradrag for samlede utbetalinger over 10.000 kroner bare når betalingen skjer via bank. Reglene om fradragsnekt er ikke ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning. Spørsmålet i saken var om den nevnte praksisen, hvor sjåføren beholdt kontantdelen av omsetningen, var dekket av motregningsunntaket. Tingretten fant at de kontante lønnsutbetalingene falt utenfor motregningsunntaket etter skatteloven § 6-51, fordi verken drosjeeier eller sjåfører avga noen motregningserklæring, som er et av hovedvilkårene for motregning. Saksøker nådde heller ikke frem med anførsler om at fradragsnekt og tilleggsskatt til sammen bryter et påstått menneskerettslig forholdsmessighetsprinsipp.

Saken gjelder rekkevidden av motregningsunntaket i skatteloven § 6-51 for drosjeeier, hvis sjåfører løpende beholdt den del av drosjens omsetning som kunden betalte kontant som forskudd på lønn.

## Framstilling av saken

### Sakens juridiske bakgrunn

Skattelovens hovedregel om kostnadsfradrag etter § 6-1 er at det ved ligningen gis fradrag for *"kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt."*

Hovedregelen presiseres, utvides eller innskrenkes gjennom en rekke etterfølgende bestemmelser i skattelovens kapittel 6.

Saken knytter seg bestemmelsen om at kostnadsfradrag bare gis for samlede betalinger utover 10 000 kr, når betalingen skjer via bank mv i skatteloven § 6-51. Lovbestemmelsens tre første punktum lyder:

*"Fradrag gis bare for kostnader etter dette kapittel når betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn 10.000 kroner. Flere betalinger som gjelder samme leveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som en betaling ved anvendelse av beløpsgrensen i forrige punktum. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til fradrag samme år."*

Bestemmelsen ble vedtatt etter forslag fra Skatteunndragelsesutvalget (NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelse), jf Prop. 1 L (2009-2010) kapittel 5. Begrenset bruk av kontante betalingsmidler var ett element i regjeringens kamp mot skatte- og avgiftsunndragelser. Regjeringen mente at *"(K)ontant betaling vanskeliggjør myndighetenes arbeid med å avdekke og dokumentere skatte- og avgiftsunndragelser. Betaling med kontanter gjør det mulig å gjennomføre transaksjoner som ikke etterlater seg spor, og som derfor er vanskelige å påvise i ettertid."* (proposisjonens s 26 – Kap 5.1 Innledning).

Proposisjonens pkt 5.3.6 (s 32 – 37) begrunnet lovforslagets utforming nærmere. Lovgiver valgte bevisst å bare innrømme fradragsrett for de betalinger som ble formidlet via bank, fremfor å nekte fradrag for alle betalinger som skjedde ved kontanter, for å begrense avgrensningsproblemene. Formålet med å kreve overføring via bank var å sikre at begge betalingstransaksjonens parter kunne identifiseres ved kontroll, uavhengig av om mottaker var i Norge eller utlandet. Avslutningsvis i departementets gjennomgang av hvilke typer transaksjoner bestemmelsen omfatter heter det (Proposisjonen s 33 fjerde avsnitt):

*"Ved flere transaksjoner mellom to parter er det i en del tilfeller praktisk at mellomværende gjøres opp med motregning, f. eks. med byttehandel. Forslaget om fradragsnekt er ikke ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning."*

I det følgende benevner tingretten dette som *"Motregningsunntaket"*. Motregningsunntaket kommer ikke til uttrykk i lovteksten.

Etter bestemmelsens fjerde ledd kan departementet bestemme at første ledd ikke kommer til anvendelse "*når sterke samfunnsmessige hensyn gjør det nødvendig*", samtidig som departementet etter femte ledd i forskrift kan "*gjøre unntak fra kravet om betaling via bank i særlige tilfeller*." Så langt har ikke departementet fattet noen slike vedtak.

Lovendringen ble vedtatt 11. desember 2009. Den trådte i kraft først fra 1. januar 2011, begrunnet i at næringslivet skulle få tid til å tilpasse seg endringen. I prinsipputtalelse av 8. februar 2011 uttalte skattedirektoratet at § 6-51 rettet seg mot alle kostnader og at det ikke var gjort unntak for noen kostnadsarter. Bestemmelsen omfattet derfor også betaling av lønn. I senere prinsipputtalelse av 26. august 2011 avklarte Skattedirektoratet anvendelsen av 10 000 kr-grensen på løpende og periodiske ytelser ytterligere.

#### Sakens faktiske bakgrunn

Saksøker A har et enkeltpersonforetak med samme navn som driver drosjevirksomhet tilknyttet Oslo Taxi. Han administrerer fem drosjeløyver og hadde 11 ansatte sjåførere.

Sjåførenes lønn utgjorde mellom 40 og 45 % av innkjørt omsetning, uten at ansettelsesavtalene regulerte lønnsutbetaling eller motregning særskilt. For tingretten har partene vært enige om

- at drosjekunder betaler kontant eller med kort. Over tid har kort-andelen av totalomsetningen økt på bekostning av kontant-andelen. Mens anslagsvis 60 – 70 % av totalomsetningen var kontanter i år 2000, utgjør kontant-andelen i dag ca 25 – 30 %;
- at den tradisjonelle ordning i drosjenæringen har vært at sjåføren beholdt kontantomsetningen som ble kjørt inn på det enkelte skift, mens drosjeeier mottok kort-omsetningen direkte til sin bankkonto. Driftskostnader på bilen ble belastet drosjeeier, enten via betalingskort som fulgte bilen (typisk drivstoff) eller notering og månedlig fakturering fra faste leverandører (typisk bilvask, vedlikehold mv). Ved avslutningen av hvert sjåfør- skift (normalt 12 timer brutto) skrev taksameteret ut skiftlapp som dokumenterte blant annet samlet omsetning og fordeling mellom kontantbetaling og kortbetaling. Ved utløpet av hver måned leverte sjåføren sine skiftlapper til drosjeeieren, som summerte samlet omsetning og beregnet samlet sjåførlønn; innbetalte skattetrekk for den enkelte sjåfør; avregnet sjåførens gjestående lønnskrav mot den allerede mottatte kontantomsetning, og utbetalte sjåførens eventuelle tilgodehavende. Dersom mottatt kontantforskudd og skattetrekk oversteg samlet månedslønn, måtte sjåføren betale inn differansen. Siden ca 2006 – 2007 har kontantomsetningen utgjort en så liten del av totalomsetningen at sjåførene gjennomgående har hatt et netto tilgodehavende lønnskrav på drosjeeieren ved utløpet av hver måned;
- at ingen kontanter tilhørende A fulgte bilen mellom den enkelte sjåførs skift. Hver enkelt sjåfør holdt selv kontant vekslekaske, og kontantomsetningen ble fortløpende sammenblandet med sjåførens egne kontanter uten krav om merking, atskilt kasse eller lignende; og
- at A praktiserte den tradisjonelle ordning som her er beskrevet, for sine sjåførere frem til 1. april 2011. 1. april 2011 instruerte A sjåførene om at også kontantomsetningen skulle innbetales til drosjeeier hver måned, og at samlet lønn skulle utbetales via bank. Ikke alle sjåførere gjorde som instruert, blant annet fordi de angivelig ikke hadde bankkonto. Disses arbeidsforhold ble etter hvert avsluttet. Det er enighet om at arbeidsforholdet til

- en sjåfør med samlet kontantlønn 85 446 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av mai 2011;
- en sjåfør med samlet kontantlønn 41 742 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av juli 2011;
- en sjåfør med samlet kontantlønn 98 611 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av august 2011; og
- en sjåfør med samlet kontantlønn 170 893 kr i 2011 ble avsluttet i løpet av oktober 2011.

I tillegg sluttet ytterligere fem sjåførere med samlet kontantlønn 223 056 kr i 2011 i tiden mellom 1. januar og 1. april 2011. Etter utløpet av oktober 2011 leverte følgelig samtlige As sjåførere også kontant-omsetningen til drosjeeier, og mottok sin samlede lønn via bank, i samsvar med As instruks av 1. april 2011.

### Prosesshistorie

Etter bokettersyn i januar – mars 2013 vedtok skattekontoret 26. august 2013 å nekte A fradrag for kontante lønnsutbetalinger med kr 1 230 802 kr i inntektsåret 2011, og ila 30 % tilleggsskatt på det samme beløp. Vedtaket ble enstemmig stadfestet av skatteklagenemnda 11. mai 2014 (heretter "*Vedtaket*").

A tok ut stevning 12. november 2014 og påsto Vedtaket opphevet. I tilsvaret av 11. desember 2014 påsto staten seg frifunnet. Kort før hovedforhandlingen aksepterte staten As anførsler vedrørende hvilke lønnsbetalinger utover 10 000 kr som var foretatt utenfor bank. Partene reduserte derved det omtvistede beløp som A er nektet skattefradrag for og pålagt tilleggsskatt for, fra 1 230 802 kr til 719 158 kr, jf statens påstand post 1 og 2.

Hovedforhandling ble holdt 8. mai 2015 over en rettsdag. Hver av partene holdt ett hovedinnlegg samt replikk/duplikk, jf tvisteloven § 9-15 (10). Det ble foretatt slik dokumentasjon som rettsboken sammenholdt med rettens dokumenter viser.

### **Saksøkers – As - påstandsgrunnlag**

A har i det vesentlige anført:

- Prinsipalt, at skattefradrag for de kontant utbetalte lønnsutgifter med 719 158 kr i 2011 ikke kan nektes. Motregningsunntaket oppsto fordi departementet endret Skatteunndragelsesutvalgets forslag om kontantforbud til et bankoverføringspåbud. Drosjenæringen var velkjent ved utformingen av NOU og proposisjon, og næringens lønnspraksis inklusive taksameterets skiftlapper oppfylte lovendringens formål om sporbarhet og kontrollhensyn fullt ut. Dagteiling av kassen kan derfor ikke begrunnes i kravet om full sporbarhet, slik Vedtaket feilaktig antar. Dersom lovgiver mente at drosjenæringen falt utenfor Motregningsunntaket, burde det fremgått.

Motregningsunntakets eksistens og rekkevidde fremgår av proposisjonen og LigningsABC, hensyntatt lovendringens formål. Det foreligger en motregnings-situasjon. Sjåføren har et opptjent hovedkrav mot A for lønn hvor frigjørings tiden har kommet, samtidig som A har et forfalt motkrav mot sjåføren tilsvarende skiftets kontantomsetning. Begge krav gjelder penger. Vedtaket s. 8 tredje avsnitt tar feil når det bygger på at motregning er avskåret fordi kontantomsetningen er virksomhetens penger – kontantomsetningen sammenblandes fortløpende med sjåførens personlige kontanter. Selv om A vil mangle separatistrett i sjåførens eventuelle konkursbo, er vilkårene for motregning likevel oppfylt.

I ethvert tilfelle er motregningsvilkårene oppfylt for tiden etter 1. april 2011, da A ga sjåførene instruks om å overføre kontantomsetningen til foretaket. Sjåførenes instruksbrudd etablerer forfalt motkrav og ga A motregningsadgang. A har håndhevet instruksene om innbetaling av kontantomsetningen så raskt som mulig, tatt i betraktning sjåførenes behov for å finne nytt arbeid, arbeidsmiljølovens stillingsvern og vanskene med å finne alternative sjåførere. Sjåførene aksepterte virksomhetens motregningsadgang i handling gjennom at de beholdt kontantomsetningen. Arbeidsmiljølovens motregningsforbud i § 14-15 hjemler verken ugyldighet eller tilbakesøkning, men eksponerer arbeidsgiver for straffansvar.

- Subsidiært, at avskåret skattefradrag etter § 6-51 er en straffereaksjon etter EMK, jf "*Engel-kriteriene*", som etter menneskerettsloven §§ 2 – 3 går foran norsk lov. Fradragsnektelsen er allmenpreventivt begrunnet og har pønalt karakter, og ble ansett som en tilstrekkelig sanksjon for å hindre økonomisk kriminalitet i form av skatteunndragelser og hvitvasking, jf NOU 2009 : 4 pkt 10.2. Samlet sanksjon (fradragsnektelse og tilleggsskatt) utgjør her nærmere 70 % av lønnskostnadene. Dette er vesentlig strengere enn det tilsvarende danske forbud (kontantsalg utover DKK 100 000 sanksjonert med bot tilsvarende 25 % av beløpet utover 100 000, minst DKK 10 000), som er straff.

Dels anføres på dette grunnlag at As enkeltpersonforetak bare kan straffes dersom kontantbeløpene er betalt av eller på vegne av foretaket, jf straffeloven 1902 § 48 a om foretaksstraff. Kontantomsetningen er betalt av den enkelte kunde, som ikke opptrer på vegne av foretaket. For tiden etter 1. april 2011 er kontantomsetningen i tillegg beholdt av de ansatte i strid med foretakets endrede instruks/praksis.

Dels anføres at Vedtaket må oppheves fordi det alminnelige strafferettslige og forvaltningsrettslige prinsipp om forholdsmessighet mellom forgåelse og reaksjon ikke er vurdert. 70 % er vesentlig strengere enn i andre sammenlignbare land, og i strid med forholdsmessighetsprinsippet. Alle regler om innberetning av lønn og skattetrekk er fulgt; alle kontrollhensyn tilknyttet transparens, sporbarhet og identifikasjon av betalere og mottaker er ivarett; og grunnvilkåret for fradragsrett etter skatteloven § 6-1 er uomtvistet oppfylt.

#### Saksøkers påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11. mai 2014 i endringssak for A vedrørende inntektsåret 2011 oppheves for den del som gjelder inntektstillegg på kr 1 230 802 som følge av nektet fradrag for lønnskostnader med samme beløp samt den tilhørende tilleggelsen av 30 % tilleggsskatt av skatt på inntektstillegget.
2. Staten v/ Skatt øst pålegges å erstatte A saksomkostninger,

#### Saksøktens – statens - påstandsgrunnlag

Staten har i det vesentlige anført:

- at ordlyden i § 6-51 er så klar at vilkåret om bankoverføring ikke kan tolkes bort på grunnlag av den begrensede proposisjonsuttalelsen. Ved samlet lesing retter avsnittet seg mot transaksjonsrekker mellom parter med innvilget kredittid, hvor motregning reduserer transaksjonskostnadene. Byttehandel-eksempelet skyldes at kontrollbehovet reduseres og sporbarheten øker ved naturaloppgjør. Lovendringens formål var å begrense kontantbruken,

der kontrollbehovet er størst. Motregningsunntaket bør derfor i høyden utstrekkes til å omfatte byttehandel-tilfellene slik at løpende kontant forskuddsbetaling som her faller utenfor;

- Subsidiært, at As ordning ikke innebærer motregning rettslig sett, hva enten den anses som en omforent løpende kontant (del)avlønning, eller en uberettiget tilegnelse fra sjåførenes side i strid med motregningsforbudet i arbeidsmiljøloven § 14-15. Realiteten er at sjåfør mottar As kontanter fortløpende som forskudd på lønn. Realiteten endres ikke av at forskuddet avregnes månedsvis etterskuddsvis, eller av at kontantene betales direkte fra kunden til sjåføren som As stedlige representant. Motregningskonstruksjonen er i alle tilfeller både oppkonstruert, og lite treffende.

Bedømmelsen etter 1. april 2011 blir uendret. A er nærmest til å bære den skattemessige risiko for sine ansattes instruksbrudd, og lovgiver kan ikke ha ment at Motregningsunntaket også skulle omfatte motregning forbudt og straffbar etter arbeidsmiljøloven § 14-15. Tungtveiende reelle hensyn tilsier at også drosjenæringen omfattes, til tross for at skiftlappene gir full sporbarhet i As tilfelle. Sporbarheten vil kunne være mindre både i andre tilfeller og i andre næringer;

- At As forholdsmessighets-argumenter ikke fører frem. For det første begrenses ikke lovgiver av noe allment strafferettslig forholdsmessighetsprinsipp, verken etter EMK eller internrettslig. Enkelt-uttalelsen i Rt 2006 s 333 skyldtes fravikelse av Rt 1995 s 1278, og er ikke gjentatt i senere rettspraksis. EMD overprøver ikke all norsk straffutmålings forholdsmessighet generelt, jf LoR 2007 s 515.

For det andre gjelder det påståtte forholdsmessighetsprinsipp bare straff, ikke internrettslige materielle skatterettslige klassifikasjonsregler. Tap av fradragsrett er verken straff internrettslig eller etter EMK, jf Engel-kriteriene. Tilleggsskatt er straff etter EMK, men ikke internrettslig. Dette utløser ingen internrettslige følger, utover at EMKs rettssikkerhetsgarantier må ivaretas.

For det tredje er begge Vedtakets sanksjoner strengt lovbundne. Loven åpner verken for skjønnsutøvelse eller forholdsmessighetsvurderinger, verken for forvaltning eller domstol; og

- at straffeloven § 48 a om foretaksstraff er uten betydning, fordi tap av fradragsrett ikke er noen straff etter norsk internrett. Subsidiært er § 48 a oppfylt – presumpsjonen er at lønn til et foretaks ansatte betales av foretaket selv eller noen som handler på dets vegne. Selv om tap av fradragsrett skulle være straff etter EMK (hvilket bestrides); er rettsfølgen at EMKs rettssikkerhetsgarantier må iakttas, ikke at norsk-interne strafferegler som § 48 a får anvendelse.

**Saksøktes påstand:**

1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 endres ved at personinntekt i næring og alminnelig inntekt reduseres med kr. 511 644.
2. Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt reduseres tilsvarende fra kr. 1 230 802 til kr. 719 158.
3. For øvrig frifinnes staten ved Skatt øst.
4. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

### Rettens vurdering

A har angrepet Vedtakets gyldighet på to alternative rettslige grunnlag, som stikkordsmessig kan kalles henholdsvis "*motregning*" og "*menneskerettigheter*". Tingretten ser først på Vedtakets gyldighet i lys av Motregningsunntaket.

Selv om det ikke kommer til uttrykk i selve lovteksten, er tingretten ikke i tvil om at det på grunnlag av lovforarbeidene gjelder et Motregningsunntak fra tilleggskravene for fradragsrett oppstilt i skatteloven § 6-51. Tilleggsvilkår for skattemessig fradragsrett for reelle utgifter utover hovedregelen i § 6-1 må anses som et "*inngrep i borgernes rettssfære*", som etter legalitetsprinsippet krever hjemmel i lov. Det er uomstridt at skatteloven § 6-51 oppfyller hjemmelskravet.

Derimot gjelder ikke uten videre noe tilsvarende krav om lov-hjemmel for å presisere eller innskrenke rekkevidden av tilleggsvilkåret i § 6-51. Motregningsunntaket eksistens fremgår klart av proposisjonen, og kommer derved til uttrykk i rettskildefaktorer av tilstrekkelig trinnhøyde til å begrense lovtekstens slagvidde, isolert fortolket. En slik lovgivningsteknikk, som medfører at lovteksten alene ikke uttrykker regelens fulle innhold, er ikke helt uvanlig, selv om den sjelden er ideell. Et velkjent og hyppig anvendt eksempel er vilkåret for midlertidig ansettelse etter arbeidsmiljøloven om at "*... arbeidet atskiller seg fra det som ordinært utføres i virksomheten*" som ble innført i 1995, i tillegg til det opprinnelige vilkår om at "*arbeidets karakter tilsier det*". Den samlede regel finnes 20 år etter fortsatt i dagens arbeidsmiljølov som § 14-9 (1) bokstav a. Også skatteetaten har i Lignings-ABC bygget på at tilleggsvilkåret er tilstrekkelig hjemlet, jf den fremlagte utgave for 2013-2014 s 804.

Motregningsunntaket innhold fremkommer ved en tolking av proposisjonsuttalelsen. Det ligger nær å tolke uttalelsens første punktum som en begrunnelse for unntaket, knyttet til praktiske hensyn i en ikke uttømmende angivelse av typetilfeller (byttehandel).

Selve unntaket innhold fremgår av annet punktum, hvor det heter at tilleggsvilkårene for å beholde fradragsadgang "*... ikke er ment å begrense adgangen til å gjøre opp mellomværende ved motregning.*" Juridisk-teknisk er rettsfølgen etter § 6-51 ikke forbud eller ugyldighet, men tap av skattemessig fradragsrett. Tingretten er ikke desto mindre trygg på at når lovgiver ved endringen mente å ikke "*begrense adgangen*" til motregnings-oppgjør, følger det uten videre av sammenhengen at oppgjør ved motregning da skulle likestilles skattemessig med oppgjør via bank. Å tillate motregning, men øke betalers kostnader med 28 eller ca 50 % gjennom tap av fradragsrett vil være så økonomisk tyngende, at det vil være i strid med forarbeidenes uttrykte mening. Slik oppfattet også skatteetaten regelen, jf Lignings-ABC.

Motregning er et velkjent og godt innarbeidet sivilrettslig rettsinstitutt, med røtter helt tilbake til romerretten. Det er i det hele ikke grunnlag i lovforarbeidene for å tolke motregningsunntaket saklige virkeområde innskrenkende eller annerledes i skatteretten, enn hva som forstås med "*motregning*" i norsk formuesrett i sin alminnelighet, jf eksempelvis Arnholm, Streiftog, 1939, s 9 – 124; Arnholm, Almindelig obligasjonsrett, 1978, s 193 – 212; Augdahl, Den norske obligasjonsretts almindelige del, 1978, s 69 – 101 og Hagstrøm, Obligasjonsrett, 2011, s 728 – 757, samt Sæbøs omfattende monografi Motregning fra 2003.

Statens anførsler om at Motregningsunntaket bare omfatter gjensidige transaksjonsrekker med innvilget kredittid, og/eller bare naturaloppgjør/bytte-transaksjoner mangler ettersporebare holdepunkter både i forarbeids-teksten, og i det samlede rettskildebildet for øvrig, og kan derfor ikke føre frem. Både skattyters behov for å kunne få oversikt over sine skatterettslige forpliktelser og hensynene bak legalitetsprinsippet setter grenser for adgangen til å begrense Motregningsunntakets rekkevidde ad tolkningsvei i ettertid.

Tingretten trenger ikke utpensle de alminnelige motregningsregler i stor detalj. For saken er det tilstrekkelig å peke på at hovedvilkårene for motregning er

- at hovedkrav og motkrav står mellom de samme parter (kravet om gjensidighet);
- at hovedkrav og motkrav gjelder samme ytelse, regulært penger (kravet om komputabilitet);
- at frigjoringstiden må ha kommet for hovedkravet og at forfallstidspunktet må ha kommet for motkravet (kravet om oppgjørsmodenhet); og - ikke minst -
- at innehaver av motkravet erklærer motregning. Det er bred enighet om at motregning ikke skjer av seg selv etter norsk rett, men krever en erklæring som både har påbuds- og tilbudsvirkninger, men hvor påbudsvirkningene dominerer, og hvor bevis hensyn tilsier skriftlighet. Motregningserklæringen har flere formål: Den klargjør både at motregning er erklært; motregningens tidspunkt; hvilke fordringer den omfatter; og hvilke av fordringene som i det enkelte tilfelle er henholdsvis hovedfordring og motfordring. Dette siste er viktig fordi kravene til oppgjørsmodenhet er ulike for hoved- og motfordringen, jf forrige strekpunkt.

A har ikke fremlagt en eneste motregnings-erklæring i saken for tiden etter 1. januar 2011 mellom seg og sine sjåfører.

Grunnvilkåret om motregningserklæring er ikke absolutt. Under henvisning til eksempelvis Hagstrøm s 730, Sæbø s 87 og Augdahl s 70 bygger tingretten på at fortløpende eller automatisk motregning kan forhåndsavtales, eksplisitt eller gjennom praksis, særlig i såkalte kontokurrent-forhold. Ansettelsesavtalene for As sjåfører er opplyst å ikke ha inneholdt noen eksplisitt motregningsbestemmelse. Ansettelsesforhold faller også utenfor det man vanligvis sikter til som "*kontokurrent-forhold*" i obligasjonsrettslige fremstillinger.

Tingretten har kommet til at noen automatisk motregningsordning heller ikke kan ses etablert på sedvanerettslig grunnlag gjennom den utbetalingspraksis A praktiserte da § 6-51 trådte i kraft, jf beskrivelsen på s 3 – 4 ovenfor. Både Skatteunndragelsesutvalget og lovgiver må antas godt kjent med både drosjenæringens eksistens og den tradisjonelle betalingsordnings innhold, da lovendringen ble vedtatt. Verken lovens tilblivelseshistorie inklusive for- eller etterarbeider, eller drosjenæringens oppfatning av lovendringen slik den kommer til uttrykk i næringens anmodninger om avklaring av lovendringens innhold, gir holdepunkter for en alminnelig oppfatning om at ansatte drosjesjåførers lønnsbetaling skulle være generelt unntatt kravet om overføring pr bank i kraft av en allerede etablert, bransjeomfattende automatisk motregningsordning av sedvanerettslig karakter.

En ytterligere hindring for å anse den tradisjonelle lønnsordning som en automatisk motregningsordning der man fingerte at drosjeeier erklærte motregning uten særskilt motregningserklæring, er at den i så fall ville stride mot det straff-sanksjonerte motregningsforbudet i arbeidsmiljøloven.

Forbudet, som i dag finnes i § 14-15, har eksistert siden arbeidsmiljøloven 1977 gjennom dennes § 55 nr 3.

Tingretten finner følgelig at As kontante lønnsutbetalinger etter 1. januar 2011 faller utenfor Motregningsunntaket etter skatteloven § 6-51, fordi verken A eller noen av sjåførene avga noen motregningserklæring. Slik erklæring mangler både for utbetalingene foretatt i tiden mellom 1. januar og 31. mars, og for tiden etter 1. april. Heller ikke As subsidiære anførsel vedrørende utbetalingene etter 1. april 2011 fører derfor frem.

Tingretten går så over til å vurdere As innsigelser på menneskerettighetsgrunnlag.

Vedtaket gjelder som alt nevnt både tap av fradragsrett, og ileggelse av tilleggsskatt med 30 %. Partene er enige om

- at verken tilleggsskatt eller tap av fradragsrett er å anse som straff internrettslig; og
- at tilleggsskatt er å anse som straff etter Den europeiske Menneskerettighetskonvensjon ("EMK").

Derimot er partene uenige om tapet av fradragsretten for de kontante lønnsutbetalinger er å anse som straff etter EMK. Det er likevel enighet om at spørsmålet avgjøres gjennom anvendelse av de såkalte Engel-kriteriene slik de kommer til uttrykk i Rt 2004 s 1500 særlig avsnitt 38; gjentatt senest i Rt 2015 s 392 avsnitt 29 med videre henvisninger. Dette innebærer en totalbedømmelse av tre forhold: Den nasjonale klassifikasjon, normens karakter, og sanksjonens innhold og alvor. De tre forhold er alternative, samtidig som et forhold også kan bli betraktet som straff etter en helhetsvurdering av normens karakter og sanksjonens innhold og alvor.

Tingretten finner det unødvendig å ta stilling til om As tap av fradragsrett for de kontant utbetalte lønnsutgifter med 719 158 kr i 2011 er å anse som "*straff*" i EMKs forstand i henhold til Engel-kriteriene, eller ei. Selv om tapet av fradragsrett måtte være å anse som straff i EMKs forstand, blir ikke Vedtaket derved ugyldig. Derimot innebærer det at EMKs krav til saksbehandling mv må være oppfylt. A har imidlertid ikke sannsynliggjort at Vedtaket er ugyldig fordi det er fattet i strid med noen slike saksbehandlingsregler:

For det første er ikke Vedtaket ugyldig, selv om vilkårene for foretaksstraff etter straffeloven § 48 a ikke er oppfylt. Det er særlig vilkåret om at straffebudet må være "*overtrådt av noen som har handlet på vegne av et foretak*" som A påstår ikke er oppfylt, fordi den enkelte drosjekunde som har betalt kontant for kjøring påstås å ikke kunne identifiseres med drosjeeierens virksomhet.

Tingretten tar ikke stilling til identifikasjons-spørsmålet etter straffeloven § 48 a. Avgjørende for tingretten er at selv om en sanksjon måtte være å anse som straff etter EMK, innebærer ikke det at sanksjonen derved anses som straff også etter internrettslige regler. Det er således ikke slik at alle nasjonale sær-regler om straff, slik som identifikasjons-vilkåret for foretaksstraff etter straffeloven § 48 a, kommer til anvendelse også for sanksjoner som nettopp ikke er straff etter den nasjonale klassifikasjon. Vedtaket er med andre ord fortsatt gyldig, selv om både tap av fradragsrett er å anse som straff etter EMK, og vilkårene for foretaksstraff etter straffeloven § 48 a ikke er oppfylt.

For det andre fører heller ikke As anførsler bygget på det påståtte menneskerettslige forholdsmessighetsprinsipp frem til at Vedtaket kan kjennes ugyldig på dette grunnlag. Det er flere grunner til dette:

Dels finner tingretten ikke rettslig grunnlag for å formulere et "*menneskerettslig forholdsmessighetsprinsipp*" med et slikt innhold som A har anført. På grunnlag av høyesterett-dommer begrunnet på annet vis (det vil si med annen såkalt "*ratio decidendi*"), fremmet Graver allerede i Lov og Rett 1995 s 279 – 306 den hypotese at det eksisterte et norsk forvaltningsrettslig forholdsmessighetsprinsipp. Det angivelige prinsippets innhold ble beskrevet som todelt: Dels pliktet forvaltningen å vurdere om dens vedtak var nødvendige i forhold til de verdier vedtaket fremmet eller de hensyn vedtaket tilgodeså; samtidig som det også måtte være en forholdsmessighet mellom de verdier som ble fremmet og de som ble berørt ved vedtaket. Dels kontrollerte domstolene om forvaltningen hadde vurdert forholdsmessigheten av sine vedtak på en forsvarlig måte, og opphevet vedtakene som ugyldige om så ikke var tilfelle. Også Rasmussen hevdet i sin prøveforelesning trykket samme sted (Lov og Rett 1995 s 307 – 322) at det fantes et generelt forholdsmessighetsprinsipp i forvaltningsretten.

Tingrettens utgangspunkt er at det må skilles mellom rettsregler og pedagogiske modeller for forklaring eller presentasjon av rettsregler. Grensen mellom regel og pedagogikk er i prinsippet klar. I den grad domstoler gjennom sine avgjørelser skaper ny rett, eventuelt i samspill med juridisk teori, kan grensen likevel være usikker i overgangsfaser, fordi enkelte pedagogiske forklaringsmodeller over tid kan utvikle seg til å bli rettsregler, eksempelvis gjennom såkalt "*induksjon*" og "*deduksjon*". Eksempelvis finnes i dag en rekke dommer som bygger på at prinsippene om "*objektivt ansvar for farlig bedrift*" er rettsregler, selv om innhold og rekkevidde fortsatt kan være omtvistet på detaljplan. Et annet eksempel kan muligens være den såkalte interesse teori tilknyttet spørsmålet om løssørekjøpers rettsvern i selgers konkurs, jf Brækhus – Hærem, Norsk tingsrett, 1964, s 499 – 517.

I Norge ligger domstolsansvaret for rettsutvikling og rettsenhet primært hos Høyesterett.

Pr i dag anser tingretten tanken om et "*grunnleggende forholdsmessighetsprinsipp*" med ensartet innhold både i forvaltningsretten og strafferetten, slik A har gjort gjeldende, som et pedagogisk forankret "*grep*" og ikke som en rettsregel tingretten skal anvende i henhold til tvisteloven § 11-3. Tingretten kjenner ingen bestemmelse i Grunnlov, konvensjon eller protokoll omfattet av menneskerettsloven § 2 eller i formell lov, ei heller noen presedens i relevant rettspraksis som gir tingretten kompetanse til å oppheve et ligningsvedtak om sanksjoner som er å anse som straff etter EMK, på grunnlag av at forholdsmessigheten mellom forgåelse og reaksjon ikke er vurdert i det hele tatt i vedtaket, eller på grunnlag av at sanksjonen finnes å være uforholdsmessig streng. Tingretten er således enig med staten i at uttalelsen i Rt 2006 s 333 avsnitt 60 ikke kan tas til inntekt for eksistensen av et generelt forholdsmessighetsprinsipp av betydning i saken her. As sak gjelder for øvrig heller ikke spørsmålet om periodisering til det ene eller påfølgende inntektsår.

Dels peker tingretten på at Vedtaket ikke bare omfatter en, men to sanksjoner – fradragstap med ca 50 % og tilleggsskatt med 30 %. Disse to sanksjoner bygger på helt ulike grunnlag, både av faktisk og rettslig art. Hva gjelder det faktiske skyldtes fradragstapet at lønnsutgiftene ble betalt kontant og ikke ved bankoverføring. Tilleggsskatten ble derimot ilagt fordi A ikke i selvangivelsen ga fullstendig og korrekte opplysninger om hvordan lønnsutgiftene hadde blitt

betalt, slik at skattemyndighetene hadde et korrekt faktisk grunnlag for å ta stilling til om vilkårene for det skattefradrag A krevde virkelig var oppfylt. Både As endrede instruks til sine sjåfører av 1. april 2011 og hans vansker med å få alle sjåførene til å gjennomføre endringen i løpet av de neste måneder, ga A særlig oppfordring til å gjøre særlig rede for forholdet i selvangivelsen for 2011.

Staten blir etter dette å frifinne.

Ved utformingen av rettsregler vil en lovgiver alltid søke å balansere hensynet til enkle, praktikable og forutsigbare løsninger med hensynet til å oppnå konkret rimelige resultater som oppfyller regelens formål eller begrunnelse. Eksempelvis omfatter båndtvangen for hunder fra og med 1. april til og med 20. august også hunder helt uten skade- eller jage-evne, og på steder der "offer"-dyr verken verper, føder, vokser opp eller bor. Valget av hvor balansepunktet mellom praktikabilitet og konkret rimelighet skal være innenfor et regelverk tilligger i første rekke lovgiver selv.

A har med styrke hevdet det urimelige i at skattyters rett til fradrag for reelle, ubestridte og betydelige utgifter til skattepliktig inntekts ervervelse avskjæres, når de kontroll-, transparens- og identifikasjons-hensyn som begrunner tilleggskravet om bankoverføring i skatteloven § 6-51 ivaretas fullt ut ivare tatt gjennom blant annet skiftapper, foretatt skattetrekk og utferdigete lønns- og trekkoppgaver. Staten har ikke bestridt at skattemyndighetene her hadde full og enkel tilgang til den enkelte transaksjons parter og beløpsstørrelse. Etter tingrettens syn er dette rimelighetshensyn av atskillig vekt. De faller imidlertid utenfor domstolenes gyldighetskontroll med ligningsforvaltningen.

Etter tvisteloven kapittel 20 avhenger spørsmålet om sakskostnader av, om noen av partene enten har *"fått medhold fullt ut eller i det vesentlige"*, eller har fått *"medhold av betydning uten å vinne saken"*. Ved vurderingen av medholdets omfang sammenlignes domsresultatet med realiteten i de nedlagte påstander i stevning og tilsvær, jf Rt 2010 s 1239 avsnitt 21.

To dager før hovedforhandlingen aksepterte staten i dok 38 den 6. mai 2015 *"å kunne legge til grunn det beløp saksøker anfører utgjør lønnsutbetalinger utover 10 000 kroner og som ikke er foretatt via bank"*. Saksøkers anførsler hadde fremkommet i tre forutgående prosesskriv, og reduserte det omtvistede beregningsgrunnlag fra 1 230 802 kr til 719 158 kr; dvs en reduksjon med 511 644 kr eller ca 40 %. Staten kan derved ikke sies å ha vunnet saken i det vesentlige. Ved at staten ble frifunnet for søksmålets gjenværende del, har heller ikke A vunnet saken i det vesentlige.

Omkostningskravene blir da å avgjøre etter tvisteloven § 20-3, i det begge parter må sies å ha fått medhold av betydning. I slike tilfeller kan sakskostnader tilkjennes helt eller delvis, men bare *"hvis tungtveiende grunner tilsier det"*. Det skal legges særlig hensyn på momentene i § 20-2 (3) bokstav a – c; hvor mye parten har fått medhold i og hvilken andel av kostnadene som knyttet seg til denne del av saken.

Partenes styrkeforhold er ulikt, og saken har stor betydning for A, jf domstolenes rolle som kontrollør av forføyningen. Det er imidlertid ikke opplyst noe om As sak har vært fremmet som *"pilot-sak"* på vegne av flere andre lignende saker. Det er heller ikke opplyst om han er den

eneste drosjeeier som betalte deler av lønnen kontant også etter 1. januar 2011, eller om han er den eneste drosjeeier som er nektet fradragsrett for slike lønnsbetalinger for tiden mellom januar og oktober 2011.

På den annen side fordeler heller ingen av omkostningsoppgavene sakskostnadene mellom søksmålets forlikte og prosederte tvistesporsmål. Tingretten er da tilbøyelig til å anta at kostnadene tilknyttet de prosederte rettsspørsmål minst tilsvares dissers prosentuelle andel av det opprinnelige tvistebeløp.

Etter en samlet vurdering har tingretten kommet til at ingen av partene tilkjennes sakskostnader.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er for tett berammelse av rettsmøter i andre saker.

### **DOMSSLUTNING**

- 1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 endres ved at personinntekt i næring og alminnelig inntekt reduseres med kr. 511 644.*
- 2. Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt reduseres tilsvarende fra kr. 1 230 802 til kr. 719 158.*
- 3. For øvrig frifinnes staten ved Skatt øst.*
- 4. Sakskostnader tilkjennes ikke.*

## **SKN 15-098 Fradrag for kostnader på boligeiendom**

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1. Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav b.

**Stavanger tingrett:** Dom av 10. juli 2015, **sak nr.:** 14-206332TVI-STAV

**Dommer:** Dommerfullmektig Mira Tengedal Torstenbø.

**Parter:** A (advokat Bård Erlend Hansen v/advokatfullmektig Joachim Kjeldaas Johannessen) mot Staten v/Skatt vest (advokat Jon Vinje).

Dommen er anket.

**Sammendrag:** Skattyter eide to eiendommer, i henholdsvis Alta og i Lund. Spørsmålet i saken var om skattyter hadde fradragsrett for vedlikeholdskostnader på eiendommene i perioden 2010 til 2012. Eiendommen i Alta ble kjøpt i 1974, og skattyter bodde til og fra boligen i 30 år, før han i 2004 flyttet permanent til en annen bolig. Boligen består av tre boenheter, med en leilighet i første etasje og to leiligheter/hybler i andre etasje. Etter at skattyter flyttet fra Alta i 2004, sto leiligheten i første etasje tom, før hele huset fra 1. august 2014 ble utleid for kr 22.000 per måned. Boligen i Lund ble kjøpt i 2008. I årene etter ble det foretatt vedlikehold/oppgraderinger på boligen, og eiendommen ble leid ut fra 1. juli 2014 for kr 4.800 per år. Utleieinntekten var lav fordi sentrale deler av utbedringsarbeidet gjensto. For boligen i Alta la tingretten til grunn at leiligheten i første etasje ikke hadde vært forsøkt utleid i den aktuelle perioden, slik at tilhørende

kostnader ikke var fradragsberettigede. Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav b var ikke til hinder for endring av ligningen. Når det gjaldt boligen i Lund la retten til grunn at det ikke var sannsynliggjort at skattyter pådro seg kostnadene for å sikre fremtidig inntekt, jf. skatteloven § 6-1. Skattyters motiver fremsto som uklare på tidspunktet kostnadene ble pådratt.

Saken gjelder spørsmål om gyldigheten av As ligning for inntekstårene 2010, 2011 og 2012, nærmere bestemt vedtak fattet av Skatteklagenemda ved Skatt Vest den 30. juni 2014.

### Framstilling av saken

A eier blant annet to boliger i henholdsvis Alta og Lund kommune.

Førstnevnte eiendom ble kjøpt i 1974, og A har bodd til og fra boligen i 30 år, før han i 2004 flyttet permanent til Stavanger. Boligen består av tre boenheter med en leilighet i første etasje og to leiligheter/hybler i andre etasje. Etter at A flyttet fra Alta i 2004, har leiligheten i første etasje stått tom, før hele huset (både 1. og 2. etasje) fra og med den 1. august 2014 er leid ut for kroner 22 000,- per måned.

Hva gjelder boligen i Lund, ble denne kjøpt i 2008. I årene etter er det foretatt vedlikeholdsarbeid/oppgraderinger på boligen, og eiendommen ble først leid ut fra den 1. juli 2014. Ettersom sentrale deler av utbedringsarbeidet fortsatt gjenstår, er imidlertid boligen kun utleid for kroner 4 800,- per år, inkludert strøm og oppvarming.

Begge boligene har vært regnskapslignet de siste årene, hvilket har medført at A har fått fradrag for diverse utgifter knyttet til boenhetene. Ved brev fra Skatteetaten av den 2. oktober 2013 ble saksøker varslet om at skattekontoret hadde besluttet å reise endringssak for As ligning for inntektsårene 2011 og 2012. Bakgrunnen var fradrag for underskudd vedrørende As to eiendommer i Alta og Lund.

Boligen i Lund hadde så langt vært regnskapslignet, men ettersom den ikke på noe tidspunkt hadde vært utleid, varslet Skatteetaten at det ikke ville bli gitt fradrag for verken 2011 eller 2012. Fradragsførte utgifter på kroner 29 111,- for 2011 og kroner 466 237,- for 2012 ble derfor varslet tilbakeført.

Hva gjaldt eiendommen i Alta, var Skatteetaten av den oppfattelse at det kun var to boenheter i boligen, og at den ene var leid ut, mens den andre stod til As disposisjon. De etterspurte derfor informasjon og dokumentasjon rundt utleieforholdet.

I brev av den 16. oktober 2013 svarte A på Skatteetatens henvendelse. I forhold til eiendommen i Lund skrev A følgende; "*Eiendommen (...) kjøpte jeg for å leie ut. Jeg har ikke mulighet til å bruke den selv med det første, så derfor kommer den inn under reglene om regnskapsligning*". Han skriver videre at boligen hadde behov for betydelig vedlikehold før den kunne tilbys på leiemarkedet. Cirka 2/3 av arbeidet var utført, og det resterende arbeidet stod i bero i påvente av ny kapital.

Når det gjelder boligen i Alta, skriver A at han "*ikke har bodd i eller på annen måte selv brukt boligen i Alta etter at jeg for flere år siden flyttet fra den. (...). I de siste årene har altså boligen vært en ren utleiebolig med regnskapsligning*".

I brev av den 24. oktober 2013 ble A tilskrevet av Skatteetaten med informasjon om at det ble fastholdt at boligen i Lund ikke skulle regnskapslignes. Vedrørende boligen i Alta hadde skattekontoret, gjennom en henvendelse til Alta kommune, fått opplyst at boligen har tre boenheter. Ettersom kun to av tre boenheter var utleid, ville fradrag på boligen bli redusert med 1/3.

Den 29. november 2013 fattet Skatteetaten vedtak om endring av ligningen for 2010-2012. Det ble fastsatt at boligen i Lund skulle fritakslignes, og utgifter det tidligere var gitt fradrag for, ble tilbakeført. Når det gjaldt bolighuset i Alta, ble det fastsatt at ettersom leiligheten i første etasje hadde stått tom i flere år, ville kostnader vedrørende denne boenheten ikke være fradragsberettiget. Tidligere fradragsførte kommunale avgifter ville derfor bli tilbakeført for årene 2010-2012.

Etter klage fra A datert den 28. januar 2014, ble saken oversendt til Skatteklagenemda for overprøving. Foruten å bestride avgjørelsen om at det ikke var fradragsrett for boligene, anførte han også at selvangivelsen for 2010 uansett ikke kunne endres, på bakgrunn av toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. I henhold til denne bestemmelsen er fristen for endring til ugunst for skatteyteren *"to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger"*.

Skatteklagenemda fattet den 30. juni 2014 vedtak om å opprettholde Skatteetatens vedtak. Vedrørende endringsadgang for ligningen 2010 mente nemda at A hadde gitt ufullstendige opplysninger, ved å unnlate å informere om at den ene leiligheten ikke var utleid. På denne bakgrunn kom nemda til at tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 kom til anvendelse, slik at det var endringsadgang også for ligningen for 2010.

Retten mottok stevning fra advokat Bård Erlend Hansen på vegne av A den 24. desember 2014. Staten v/Skatt Vest tok til motmæle ved tilsvarende fra advokat Jon Vinje av den 3. februar 2014. Hovedforhandling ble holdt i Stavanger tingrett den 29. juni 2015. For saksøker møtte Tor

A selv og advokatfullmektig Joachim K. Johannessen. For saksøkte møtte seniorskattejurist Egil Prestmo sammen med advokat Jon Vinje. Om bevisføringen vises det til rettsboken.

## **Partenes påstander og påstandsgrunnlag**

### As påstand

1. Vedtak i Skatteklagenemda ved Skatt Vest av den 30. juni 2014 oppheves.
2. A tilkjennes saksomkostninger, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.

### As påstandsgrunnlag

Det hefter flere feil ved Skatteklagenemda sitt vedtak av den 30. juni 2014, både hva gjelder faktiske forhold og rettslige vurderinger.

Når det gjelder den aktuelle boenheten i Alta, er partene enig om at boligen som sådan skal regnskapslignes. Uenigheten knytter seg til hvorvidt det foreligger fradragsrett også for leiligheten i første etasje, jf. skatteloven § 6-1. Spørsmålet er om de kommunale avgiftene er *"kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt"*.

Leiligheten i første etasje har siden 2004 vært forsøkt utleid, og hele huset er en ren utleiebolig. Alta er et lite sted hvor "alle" vet hva som til enhver tid er tilgjengelig på leiemarkedet, og det har derfor ikke vært aktuelt å avvertere leiligheten for utleie. Bakgrunnen for at leiligheten har stått tom i ti år i påvente av ny leieboer, er sammensatt. De to øvrige leilighetene i boligen har vært utleid til flyktninger, og etniske nordmenn har vært skeptisk til å leie i samme hus. Det har vært mulig å leie til andre flyktninger, men de kan kun betale en svært lav husleie. Leien de kan betjene, er så lav at den ikke står i forhold til den unormalt høye slitasjen slike leieboere medfører.

Bakgrunnen for at de to øvrige leilighetene i huset har vært utleid til flyktninger til en lav leie, er frykten for hva som kan skje dersom huset står tomt. Dersom huset er ubebodd, er det lett for uvedkommende å ta seg ulovlig inn i boligen og bosette seg der. Slike ulovlige husokkupanter vil naturlig nok ta enda mindre hensyn til huset, med de tilhørende skadene det vil medføre. Av denne grunn har det vært viktig til enhver tid å ha folk boende i huset. Ved å leie ut to av boenhetene kan leietakerne ha oppsyn med hverandre.

Den aktuelle boenheten har således vært forsøkt utleid helt siden 2004, uten at egnet leieboer ble funnet før den 1. august 2014. Det forhold at boenheten har stått tom en periode, utelukker ikke fradragsrett, og det avgjørende må være at boligen har stått tom i påvente av nye leietakere. Det er ikke noe vilkår for fradrag etter skatteloven § 6-1 at utgiftene knytter seg til et umiddelbart korresponderende inntektsservv, jf. Zimmer "Lærebok i Skatterett" s. 199. På denne bakgrunn foreligger det fradragsrett for kommunale utgifter for leiligheten i første etasje, jf. skatteloven § 6-1.

Hva gjelder ligningen for 2010, er det uansett ikke endringsadgang, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3, bokstav a. Saksøkte har anført at det er gitt ufullstendige opplysninger, ettersom det ikke er spesifisert at den ene av de tre boenhetene stod tom. I skjemaet Årsoppgjør for utleie mv. av fast eiendom, som ligger vedlagt selvangivelsen for 2010, er det ingen rubrikk som etterspør informasjon om eventuell tom boenhet. Ettersom det ikke fremgår av skjemaet at slik informasjon skal fremlegges, er det heller ikke naturlig å gjøre det.

Selv om A ikke spesifikt opplyste at første etasje stod tom, var det en opplysning som var tilgjengelig under ligningsbehandlingen. A har i selvangivelsen for 2010 opplyst at to boenheter på henholdsvis 28 og 32 kvadratmeter er utleid i andre etasje. Under post 4.3.2 er det opplyst at boligen i Alta har et areal på 188 kvadratmeter, og på denne bakgrunn er det klart at deler av leiligheten ikke var utleid. A har således gitt fullstendige og korrekte opplysninger, og ligningen for 2010 kan ikke endres, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3, bokstav b.

Når det gjelder boligen i Lund, skal denne regnskapslignes, og utgiftene i forbindelse med vedlikeholdet er således fradragsberettiget i henhold til skatteloven §§ 5-1 og 6-1. Huset ble ervervet i 2008 uten et spesifikt formål, men As motiv ved ervervelsen er av underordnet betydning. Det er hans motiv når kostnadene ble pådratt, som er relevant.

Boligen var taksert billig, og ble kjøpt i den tro at det var et kupp. Boligen viste seg imidlertid å ha et stort behov for utskiftning og vedlikehold, herunder drenering, hvilket igjen medfører problemer med luftkvaliteten, med tilhørende sopp-, fukt- og råteskader. Før utbedringsarbeidet startet, var det imidlertid klart at det ikke var aktuelt å bruke boligen selv, verken som fast bopel eller fritidshus. Planen var å utbedre problemene for deretter å leie det ut, og kostnadene er pådratt for å sikre fremtidig skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-1.

Takstmann Eivind Løyning (heretter Løyning), som tidligere hadde utarbeidet takstrapporten til boligen, ble derfor kontaktet den 30. september 2008, og partene ble enige om at Løyning skulle bistå som rådgiver under utbedringsarbeidet. Av ulike grunner gikk arbeidet sent fremover, og den 6. juni 2009 sendte Løyning følgende e-post; "(...) *På grunn av meget stor arbeidsmengde har jeg ikke rukket å sette i gang ditt prosjekt. Jeg må derfor be deg om å ordne dette selv (...). Jeg beklager at vi ikke har fulgt deg opp bedre (...).*"

På denne bakgrunn stagnerte utbedringsarbeidet, og det tok tid å avholde nye befaringer og få gang på arbeidet. Det er dokumentert at det har vært aktivitet knyttet til eiendommen fra 2008-2012, og selv om det har vært stillstand i kortere eller lengre perioder, er det ikke grunnlag for å konkludere med at eiendommen har stått tom på permanent basis. Arbeidet er utført litt etter litt, og på nåværende tidspunkt er cirka 2/3 av arbeidet ferdigstilt. Dreneringen, som igjen medfører store problemer med luftkvaliteten, gjenstår imidlertid.

Dreneringsarbeidet er vanskelig da boligen delvis er bygget på et fjell, og det er per dags dato usikkert hvordan utbedringen skal utføres. På bakgrunn av den økonomiske belastningen med herværende skattesak, er utbedringen satt i bero inntil videre.

Rett etter at boligen ble kjøpt, ble det klart at eiendommen ikke skulle brukes til egen fast bopel eller fritidshus, men at huset skulle leies ut. Det ble allerede i 2011 opprettet kontakt med Ingrid Johannessen, en tidligere kollega, om utleie. Håpet var at huset skulle være ferdig utbedret innen utgangen av året. Utbedringsarbeidet tok imidlertid lenger tid enn forventet, og først den 24. juni 2014 ble kontakt for leie fra den 1. juli 2014 avtalt. Leiekontraktens punkt 5 inneholder en klausul om at leien kan kreves redusert dersom "*deler av boligen i noe tidsintervall ikke er i forskriftsmessig stand*".

Ettersom dreneringen ikke er utbedret, er også luftkvaliteten i huset svært lav, med tilhørende fukt-, sopp-, og muggproblemer. På denne bakgrunn ble det inngått avtale om slik redusert husleie den 7. juli 2014. Så snart tilfredsstillende drenering er utført, og boligen er i forskriftsmessig stand, skal full husleie betales.

Utgiftene A pådro seg i årene 2011 og 2012, har tilstrekkelig tilknytning til de skattepliktige inntektene fra utleien (som startet i juli 2014), og det foreligger derfor fradragsrett for vedlikeholds- og driftskostnader, jf. skatteloven § 6-1.

#### Staten v/Skatt Vests påstand

1. Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Staten v/Skatt Vest tilkjennes saksomkostninger.

Staten v/Skatt Vests påstandsgrunnlag

I forhold til eiendommen i Alta, er Staten enig i at boligen skal regnskapslignes. Den aktuelle boenheten i første etasje er imidlertid ikke en utleieleilighet. Utgifter i forbindelse med denne boenheten er dermed ikke "*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*", og kan derfor heller ikke komme til fradrag, jf. skatteloven § 6-1 og Lignings-ABC 2012/13 s. 243 følgende.

Leiligheten i første etasje har aldri vært tatt i bruk i inntektsskapende aktivitet, og var opprinnelig As egen faste bolig. Den har stått til hans disposisjon hele tiden etter at han flyttet. Leiligheten anføres å ha stått tom i 10 år, siden A flyttet til Stavanger i 2004. Det er imidlertid ikke dokumentert noe forsøk på å leie ut leiligheten før i 2014. As forklaring på hvorfor leiligheten ikke har vært utleid, fremstår som lite troverdig all den tid utleie av første etasje kunne bidratt til overskudd, eller i alle fall ha redusert underskuddet. Alta er ikke en liten bygd, og forklaringen om at "alle" vet hva som er til leie, er ikke troverdig.

Ettersom A har gitt ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene vedrørende manglende utleie av første etasje, er fristen for å endre ligningen til ugunst for skattyter 10 år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1. A har krevd fradrag for utgifter knyttet til en leilighet som hele tiden har stått til hans disposisjon, det vil si han har uriktig krevd fradrag for private utgifter. Gjennomgang av ligninger er masseforvaltning, og skattemyndighetene behandler et stort antall saker hvert år. Ligningsmyndighetene skal ikke være nødt til å lete for å finne opplysninger. Det at tilsendt selvangivelse har opplysninger om boligens størrelse som, sammenholdt med opplysninger om de to utleide leilighetene i andre etasje, kan vise at en del av arealet ikke er utleid, er ikke tilstrekkelig. I Rt. 1997 s. 1430 (Hald) ble det fastslått at det var gitt ufullstendige opplysninger, selv om ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmaterialet kunne funnet ut av forholdet selv. A har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og fristen for å endre ligningen er 10 år.

Hva gjelder boligen i Lund, ble den kjøpt i 2008, og det eneste tidsnære beviset om formålet er en e-post av den 24. september 2008 fra A til Løyning. Her skriver A "*Ellers var jeg unøyaktig når jeg bare sa at jeg skulle bruke huset som fritidsbolig. Om ikke så mange år gjør jeg regning med å flytte dit permanent*". Boligen er rent faktisk ikke leid ut de aktuelle årene, før en nærmest symbolsk utleie fra den 1. juli 2014. Boligens tilstand og behov for oppgradering var kjent da boligen ble kjøpt, og oppgraderingsbehovet kan ikke ha kommet som noen overraskelse for A. Etter Statens syn skal boligen fritakslignes, og det foreligger under alle omstendigheter ikke fradragsrett for kostnader, jf. skatteloven §§ 7-1 og 6-1.

I henhold til Lignings-ABC 2012/13 s. 211 skal fritidseiendom fritakslignes når eieren over tid benytter den i rimelig omfang. Det står videre på s. 216 at noen tilfeller av ikke-bruk (altså at boligen står tom) kan likestilles med eierens bruk av boligen. Tiden som brukes på å sette boligen i stand, må regnes som saksøkers egen bruk, slik at boligen skal fritakslignes.

Dersom retten kommer til at boligen skal regnskapslignes, skal utgiftene likevel ikke fradragsregnes. Det er etter skatteloven § 6-1 kun kostnader "*pådratt for å erverve, vedlikehold eller sikre skattepliktig inntekt*" som gir grunnlag for fradrag. Selv om det ikke er et vilkår for

fradragsrett at kostnaden korresponderer med inntekt som opptjenes i samme år som oppofrelsen skjer, oppstilles det visse tilknytningskriterier mellom utgift og skattepliktig inntekt, jf. Zimmer s. 199 følgende. I denne saken er det fortsatt ikke skattepliktig inntekt på eiendommen, da nåværende leie på kroner 4 800,- per år er skattefri, jf. skatteloven § 7-2. Hvorvidt det i fremtiden vil være skattepliktig inntekt på eiendommen, anses som svært usikkert. Høyere husleie er avhengig av drenering, og ifølge A selv er det en del usikkerhet rundt hvordan dreneringsproblemet skal løses. En utbedring av problemet ligger uansett et stykke frem i tid. Det er således under alle omstendigheter ikke tilstrekkelig tilknytning mellom utgiftene og en eventuell fremtidig skattepliktig inntekt.

Videre er det ingenting som tyder på at boligen er søkt satt i stand for utleie, og kostnadene er ikke pådratt for å sikre en fremtidig skattepliktig inntekt.

## Rettens vurdering

### Eiendommen i Alta

Det er enighet mellom partene om at boligen som sådan skal regnskapslignes. Spørsmålet er således om kommunale avgifter knyttet til leiligheten i første etasje, kan fradragsføres som kostnader "*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*", jf. skatteloven § 6-1.

A kjøpte boligen i 1974, og har siden den tid både bodd i den aktuelle leiligheten selv og tidvis leid den ut. Fra 2000-2004 hadde han leiligheten som sin faste bopel, frem til han i 2004 flyttet til Stavanger. Fra 2004 og frem til den 1. august 2014 har leiligheten ikke vært utleid, og A forklarte i retten at han ikke på noe tidspunkt har forsøkt å avertere leiligheten til leie på for eksempel [www.finn.no](http://www.finn.no) eller i lokalavisen. Bakgrunnen skal være at Alta er et så lite sted at "alle" vet hva som til enhver tid er tilgjengelig på leiemarkedet. Alta har imidlertid nesten 20 000 innbyggere, og retten finner det lite sannsynlig at informasjon om ledige leieobjekter når ut til samtlige. I tillegg vil opplysninger om leiligheten vanskelig nå ut til aktuelle leieboere utenfor kommunegrensen, som er på jakt etter bolig i Alta.

Videre har retten vurdert As anførsel vedrørende vanskene med å leie ut når det bodde flyktninger i de to leilighetene i 2. etasje. Etter As egen vitneforklaring var det imidlertid hyppig utskiftning av leieboere. Dersom han var interessert i å leie ut leiligheten i første etasje, kunne han ha unnlatt å ta inn nye flytninger i de øverste leilighetene når leiekontrakten gikk ut, og heller leid ut hele huset samlet (slik som i dag).

På denne bakgrunn har retten lagt til grunn at leiligheten i første etasje ikke er forsøkt utleid i den aktuelle perioden, med den følge at de kommunale avgiftene for årene 2010, 2011 og 2012 heller ikke er "*pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*", jf. skatteloven § 6-1. Retten er således kommet til at Skatteklagenemdas vedtak er riktig på dette punktet.

Spørsmålet blir i det følgende hvorvidt kommunale avgifter som ble fradragsført på ligningen i 2010, likevel ikke kan tilbakeføres på grunn av endringsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3, bokstav b. Vurderingstemaet er hvorvidt A har "gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger" som medfører at fristen for å endre ligningen til hans ugunst, er ti år, jfr. ligningsloven § 9-6 nr. 1

jf. § 9-6 nr. 3, bokstav b. I henhold til Rt. 1992 s. 1588, den såkalte Loffland-dommen, heter det at bestemmelsen må

*"forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse".*

Uttalelsen er et obiter dictum, men den er lagt til grunn i senere dommer, herunder Rt. 1995 s. 1883. Om dommen skriver Harbo i "Ligningsloven Kommentartutgave" s. 425 at

*"Høyesterett slår her fast at skattyteren må kunne klandres for at opplysninger som han satt inne med ikke ble fremlagt for at det skal anses å foreligge brudd på opplysningsplikten med den følge at tiårsfristen gjelder".*

I skjemaet "Utleie mv. av fast eiendom 2010" punkt 2.8 skal "kostnader til egen boligdel, strøm, oppvarming, renhold mv." fylles inn. Som retten er kommet til, er ikke leiligheten i første etasje en utleieenhet. Det er en leilighet for står til As disposisjon, og kostnader som relaterer seg til leiligheten i første etasje, burde således vært fylt inn i skjemaets punkt 2.8.

A har anført at han likevel har gitt fullstendige opplysninger, som følge av at skattemyndighetene, ved å sammenholde det oppgitt utleide arealet på til sammen 60 kvadratmeter i skjemaets punkt 1.1 med boligens totale areal på 188 kvadratmeter oppgitt i selvangivelsen punkt 4.3.2, selv kunne ha funnet ut at deler av boligen stod tom. Retten er enig i at en slik sammenligning av informasjonen ville gitt skattemyndighetene opplysninger om den tomme boenheten. Det kan imidlertid ikke forventes at Skatteetaten skal sette sammen et "puslespill", basert på fragmenterte opplysninger spredt i selvangivelsen, jf. også Rt. 2007 s. 360. Dette må særlig gjelde hvor det i skjema om utleie er et eget punkt hvor kostnader til egen boenhet skal spesifiseres. Retten er etter dette kommet til at det objektivt sett er gitt "ufullstendige opplysninger" til skattemyndighetene.

Skattyter må imidlertid kunne klandres for at opplysningene han hadde kunnskap om, ikke ble fremlagt for skattemyndighetene, for at tiårsfristen i ligningsloven § 9-3 nr. 1 skal komme til anvendelse. Retten legger til grunn at det er overveiende sannsynlig at A selv var klar over at leiligheten i første etasje ikke var en utleieleilighet. Dette ettersom den stod tom fra 2004 til den 1. august 2014, uten noe sannsynliggjort forsøk på å leie den ut. Retten er derfor kommet til at A ikke "har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde gitt" jf. Rt. 1992 s. 1588. Fristen for å endre ligningen for 2010 således er ti år, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1, og Skatteklagenemda sitt vedtak er riktig på dette punktet.

#### Eiendommen i Lund

Når det gjelder boligen i Lund, er det først spørsmål om hvorvidt eiendommen skal fritaks- eller regnskapslignes. Dersom boligen skal fritakslignes, innebærer det automatisk at det ikke gis fradrag for vedlikeholdskostnader. Hvis huset derimot skal regnskapslignes, må retten vurdere hvorvidt utgiftspostene kan fradragsregnes.

En bolig skal enten fritaks- eller regnskapslignes. Dersom vilkårene for førstnevnte er oppfylt, kan ikke skattyter velge at boligen likevel skal regnskapslignes. Det er ingen valgadgang for skattyter, jf. Lignings-ABC 2012/13 s. 212.

Hovedregelen er at boliger regnskapslignes, jfr. skatteloven § 5-1. Dersom eieren *"helt eller delvis bruker fritidsbolig selv"* er fordelten ved det ikke skattepliktig, jf. skatteloven § 7-1 første ledd, og boligen skal fritakslignes. I Lignings-ABC s. 211 heter det at *"[f]orutsetningen for fritaksligning av fritidseiendommer er at eieren over tid benytter fritidseiendommen i rimelig omfang og eiendommen ikke har fått karakter av utleieeiendom"*.

Staten har ikke anført at A har brukt boligen, og det er enighet om at det skal legges til grunn for vurderingen at boligen har stått tom/vært under oppussing, frem til den ble utleid fra den 1. juli 2014. Hva gjelder boliger som står tomme, fastsetter Lignings-ABC 2012/13 følgende på s. 216; *"I noen tilfeller kan ikke-bruk likestilles med eierens bruk av boligen. Dette gjelder f.eks. i forbindelse med kjøp eller salg av bolig eller ved utenlandsopphold. Se også LRD 18. desember 1989 (Eidsivating) i Utv. 1990/44. (...). Forutsetningen for fritaksligning er at boligen ikke hovedsakelig er anskaffet som eller brukt som utleiebolig"*.

Nevnte dom gjaldt en leilighet som var nedslitt, og som trengte betydelige vedlikeholds- og utbedringsarbeider. Eieren pusset opp leiligheten i tiden august 1983 til mars 1984, og flyttet selv inn i mai 1984. Høyesterett konkluderer her med at eieren *"må sies å "benytte" [leiligheten] til egen bolig også i oppussingstiden, selv om den da er ubeboelig, og etter praksis derfor ikke anses som inntektsgivende"*.

Faktum i dommen skiller seg imidlertid fra denne saken på et punkt. I Utv. 1990/44 var det på det rene at eieren hadde kjøpt leiligheten og pusset den opp med sikte på å ta den i bruk som egen bolig, hvilket han også hadde gjort. Det var således bare den teoretiske muligheten som forelå ved årsskiftet 1983/84 for at han skulle ombestemme seg og ikke flytte inn, som ikke kunne tillegges avgjørende vekt, all den tid innflyttingen var et etablert faktum på tidspunktet for den ordinære ligningsbehandlingen.

I denne saken er det uenighet om siktemålet ved ervervelsen, og hvorvidt dette eventuelt endret seg etter kjøpet og under oppussingsperioden. I tillegg er det klart at A ikke selv bruker boligen, men at den i motsetning er utleid, selv om inntektene ikke er skattepliktige, jf. skatteloven § 7-2.

A forklarte for retten at han ved ervervelsen ikke hadde et konkret formål med kjøpet, og at han vurderte flere alternativ, herunder å bruke eiendommen som fast bopel, fritidseiendom eller å leie den ut.

I selvangivelsen for 2008 er boligen ført som *"Annen fast eiendom med skattepliktig avkastning"* under punkt 4.3.5, hvilket kan være en indikasjon for at A på dette tidspunktet hadde bestemt seg for å leie ut huset. Det er imidlertid ikke krevd fradrag for forsikring, kommunale avgifter mv. for 2011. Ettersom A hadde lang erfaring med utleievirksomhet, må det antas at han ville krevd fradrag for slike kostnader, dersom han hadde planer om å leie ut boligen etter oppussingsperioden.

Det eneste tidsnære beviset som foreligger i saken, er en e-post fra A til Løyning av den 24. september 2008, altså bare måneder etter at boligen var kjøpt. Her skriver A *"Ellers var jeg unøyaktig når jeg sa jeg bare skulle bruke huset som fritidsbolig. Om ikke så mange år gjør jeg regning med å flytte dit permanent"*. A forklarte i retten at han ikke hadde ment det han her skrev. Planen var allerede på dette tidspunktet å leie ut huset. Bakgrunnen for det siterte var angivelig at A trodde han ville få bedre service, hvis Løyning var av den oppfatning at A selv skulle bo i huset. Denne forklaringen fester retten ikke lit til, og det legges til grunn at A, i alle fall på dette tidspunktet, hadde planer om å benytte eiendommen selv, enten som fritidsbolig eller fast bopel.

Det er imidlertid ikke grunnlag for å legge til grunn at A på noe tidspunkt rent faktisk har brukt huset selv. Resultatet i Utv. 1990/44 ser ut til å være betinget av egen etterfølgende bruk, jf. setningen *"en ny eier som flytter inn i en leilighet, må sies å "benytte" den til egen bolig også i oppussingstiden, selv om den da er ubeboelig, og etter praksis derfor ikke anses som inntektsgivende"* (rettens understrekning). Ettersom A ikke har flyttet inn eller selv brukt eiendommen, er retten kommet til at eiendommen må regnskapslignes. Ved denne vurderingen er det også vektlagt at boligen har stått tom over flere perioder hvor det har vært stillstand i arbeidet, og at "oppussingsperioden" samlet sett strekker seg over seks år. Dette i motsetning til Utv. 1990/44, hvor oppussingen ble utført over en periode på syv måneder. Retten er på denne bakgrunn kommet til at boligen skal regnskapslignes, jf. skatteloven § 5-1.

For at kostnadene skal være fradragsberettiget, må de være *"pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt"*, jf. skatteloven § 6-1.

Kostnadene er pådratt i 2011 og 2012, og retten er enig med saksøker i at det er motivet på tidspunktet for pådragelsen av kostnadene som skal vurderes, og ikke As motiv med anskaffelsen i 2008. As motiver på dette tidspunktet fremstår imidlertid ikke som klare. Huset er leid ut fra den 1. juli 2014, og er således i dag en utleieeiendom. Dagens leieinntekter er imidlertid kun kroner 4 800,- per år, og dermed ikke skattepliktige, jf. skatteloven § 7-2. Om, og eventuelt når, boligen kan innbringe skattepliktige leieinntekter, er høyst usikkert. Fradragsrett foreligger imidlertid i utgangspunktet selv om inntekten først kan forventes å oppstå i et senere år, og selv om det er usikkert når inntektene vil komme, jf. Rt. 2007 s. 1822.

Retten finner det imidlertid ikke nødvendig å gå nærmere inn på vurderingen om det er tilstrekkelig tilknytning mellom utgiftene og en eventuell fremtidig skattepliktig inntekt, da retten uansett er kommet til at det ikke er sannsynliggjort at kostnadene ble pådratt med utleie som formål. Boligen er riktignok utleid i dag, men det er uklart på hvilket tidspunkt A bestemte seg for å leie ut huset. Det har vært anført at A allerede i 2011 inngikk samtaler om leie med nåværende leietaker, men at planene ble utsatt på grunn av utbedringsarbeidene. Det er ikke fremlagt noen bevis for slike samtaler, verken i form av korrespondanse eller vitneførsel. I fravær av andre bevis rundt formålet med oppussingen, finner retten å legge avgjørende vekt på e-posten sendt til Løyning, hvor A selv skriver at han vil bruke huset som egen fritidsbolig eller fast bopel.

Retten er således kommet til at det ikke er sannsynliggjort at A pådro seg kostnadene i 2011 og 2012 for å sikre seg fremtidig skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-1, og Skatteklagenemndas vedtak oppheves ikke hva gjelder boligen i Lund.

#### Sakskostnader

Staten har fått medhold i det vesentlige, har med det vunnet saken og skal etter hovedregelen ha dekket sine saksomkostninger, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd jf. annet ledd. Det foreligger ikke slike tungtveiende grunner som tilsier at A helt eller delvis bør fritas fra å dekke sakskostnadene etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokat Jon Vinje har lagt frem en oppgave over sakskostnader hvor det fremgår at Statens samlede sakskostnader utgjør 186 317 kroner. Det har ikke vært innvendinger til oppgaven. Kostnadene har etter rettens syn vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5. Sakskostnadsoppgaven legges til grunn.

#### *DOMSSLUTNING*

- 1. Staten v/SkattVest frifinnes.*
- 2. A dømmes til å betale 186 317-hundreogåttisekstusentrehundreogsyttent kroner i sakskostnader til Staten v/SkattVest innen 2- to – uker fra forkynnelse av denne dom.*

# Uttalelser Finansdepartementet

## SkN 15-099 Helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke til kontroll etter ligningsloven

**Lovstoff:** Ligningsloven § 6-5, jf. § 6-1.

**Prinsipputtalelse** publisert 20. august 2015.

**Sammendrag:** Finansdepartementet vurderer i uttalelsen forholdet mellom helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke til kontroll etter ligningsloven. Etter ligningsloven § 6-5 nr. 2 skal den opplysningspliktige gi ligningsmyndighetene adgang til gjennomsyn av arkiver. I den forbindelse «kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos ligningsmyndighetene.» Departementet legger likevel til grunn at Skatteetaten som den klare hovedregel, ikke skal kopiere hele arkivet til skattyter dersom sensitive opplysninger som eksempelvis pasientjournaler enkelt kan skilles ut. Skulle opplysningene i pasientjournalene være lagret på en slik måte at det vil være vanskelig for skattemyndighetene å skille dem fra annet materiale ved kopiering av resten av arkivet, må skattemyndighetene vurdere behovet for å kopiere, herunder behovet for å motvirke at skattyter vanskeliggjør kontrollen, opp mot personverninteressene.

Finansdepartementet har i et brev til Helse- og omsorgsdepartementet vurdert forholdet mellom helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke til kontroll etter ligningsloven.

Spørsmålet ble tatt opp i tilknytning til en klage over pålegg om kontroll hos en lege. Finansdepartementet vurderer om det forhold at arkivet inneholder pasientjournaler med taushetsbelagt informasjon setter grenser for hva skatteetaten kan kopiere med hjemmel i lignl. § 6-5 jf. § 6-1.

### Brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet, datert 4.februar 2015:

#### Helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke ved kontroll etter ligningsloven

Departementet viser til tidligere korrespondanse, sist Helse- og omsorgsdepartementets brev 6. januar 2015

Saken gjelder helsepersonells taushetsplikt og plikt til å medvirke ved kontroll etter ligningsloven ved kopiering av elektronisk arkiv.

### **Sakens bakgrunn**

Som ledd i kontrollen av en lege ønsket skattekontoret å kopiere legens elektroniske arkiv. Legen viste til at serveren inneholdt taushetsbelagte opplysninger i form av pasientjournaler og deles med en rekke andre leger. Kopieringen ville dermed medføre at også opplysninger om andre legers pasienter kom med. Legen kontaktet Den norske legeforening for å få bistand til å klage over pålegget om medvirkning til kontroll. Skattedirektoratet fastholdt pålegget i vedtak 20. desember 2013. Den norske legeforening anmodet 13. januar 2014 om omgjøring av vedtaket. Skattedirektoratet fastholdt vedtaket 17. januar 2014.

Skattedirektoratet har i brev 3. mars 2014 anmodet om Finansdepartementets syn.

Skattedirektoratet presiserte at saken er begrenset til å gjelde adgangen til å kopiere elektronisk arkiv, jf. ligningsloven § 6-5 nr. 2 og ikke hvilke opplysninger som kan kreves fremlagt etter § 6-1 nr. 1. Det blir vist til at det fremgår av Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009) at skattyter ikke kan gi bindende anvisning på hvilke deler av arkivet som kan inneholde dokumenter av betydning for ligningen, eller kontrollen av denne og at lovgiver var kjent med at Skatteetaten ved kopiering av elektronisk arkiv kunne få tilgang til taushetsbelagte opplysninger.

Videre anførte Skattedirektoratet at «Formålet med arkivgjennomgangen og kopieringen er at skattekontoret skal ha mulighet til å finne frem og vurdere hvilke opplysninger som skal kreves utlevert etter ligningsloven § 6-5 nr. 2 første punktum, jf. ligningsloven § 6-1. De opplysninger som kan kreves utlevert etter ligningsloven § 6-1 er opplysninger som «kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne.» Dersom et skattekontor under en eventuell gjennomgang av et arkiv finner opplysninger som pålegges utlevert, kan den opplysningspliktige klage på pålegget etter ligningsloven § 3-6. Taushetsbelagt informasjon som ikke kan ha betydning for skattyters bokføring eller ligning og kontrollen av denne vil ikke et skattekontor kunne kreve utlevert eller bruke under en kontroll.»

Skattedirektoratet viste til at regelverket om sammenblandet arkiv innebærer at hele serveren kan kopieres selv om den også benyttes av andre.

Etter Skattedirektoratets syn var personvern hensyn ivaretatt ettersom det var klare regler for hvordan kopiert materiale skulle behandles og antall personer som hadde tilgang var begrenset. Ansatte i Skatteetaten er dessuten underlagt strenge taushetspliktregler i ligningsloven § 3-13.

Den norske legeforening innhentet Helsedirektoratets vurdering i saken. I brev 22. januar 2014 til Den norske legeforening kom Helsedirektoratet med sin vurdering. Det ble vist til at helsepersonell er underlagt taushetsplikt etter helsepersonelloven § 21. Taushetsplikten ivaretar viktige hensyn som å verne om pasientens integritet, sikre tilliten til helsevesenet, og bidra til at pasienten gir informasjon om seg selv og sin helsetilstand som helsepersonell trenger for å utføre sitt arbeid på en forsvarlig måte. Taushetsplikten skal også hindre at personer som trenger helsehjelp unnlater å kontakte helsetjenesten ved behov, i frykt for uønsket spredning av helseopplysninger.

Pasientjournalmateriale vil inneholde relevante og nødvendige opplysninger fra helsehjelpen pasienter har fått, bl.a. opplysninger om sykehistorie, observasjoner, funn, diagnose, behandling og annen oppfølging som iverksettes. Administrative opplysninger fra helsepersonells

pasientbehandling vil derimot være eksempel på informasjon med betydning for helsepersonells ligning.

Helsedirektoratet anførte at pasientjournalssystemene utelukkende inneholder informasjon om helsehjelp til enkeltpasienter og vil i svært liten grad gi informasjon av betydning for ligningen. Forholdsmessigheten mellom mengden sensitiv informasjon som skal gjennomgå og den forventede informasjonsverdien for skattemyndighetene taler for at hjemmel for gjennomgang og kopiering ikke foreligger.

Videre ble det anført at strenge regler for journalføring og oppbevaring medfører at det ikke er risiko for bevisforspillelse i saker som gjelder pasientjournaler. Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2007 s. 1612 om adgang til å gjennomgå sammenblandet arkiv for selskaper utenfor helsesektoren hadde derfor ikke overføringsverdi.

Helsedirektoratet understreker at også helsepersonells virksomhet skal kunne kontrolleres av skattemyndighetene. Kontroll kan gjennomføres ved innsyn i helsepersonells pasientadministrative systemer, timebestillingsystemer og andre typer administrative registre. Kontrollen av slike kilder kan avdekke opplysninger som skattemyndighetene vil ha behov for å sjekke med opplysninger i pasientjournaler. Det må i tilfelle dreie seg om konkret angitte opplysninger som ligningsmyndighetene påviser kan ha betydning for skattyters ligning.

Helsedirektoratet gir uttrykk for at gjennomsyn og kopiering av pasientjournalssystemer i et omfang som i denne saken, ville innebære en mer alvorlig krenkelse av personverninteressene enn hva utlevering av enkeltstående journalopplysninger representerer. Helsedirektoratet la til grunn at ligningsloven § 6-5 nr. 2 jf. § 6-1 ikke var klar nok hjemmel til å gi rettsgrunnlag for unntak fra taushetsplikten. Det ble anført at «en konkret vurdering av opplysningsplikten etter § 6-1 i et gitt tilfelle, må være det bestemmende grunnlag for hvilke opplysninger helsepersonell er pliktige til å utlevere eller gi innsyn i etter ligningsloven.»

Helse- og omsorgsdepartementet opplyste i brev 21. mars 2014 til Finansdepartementet at Helse- og omsorgsdepartementet sluttet seg til Helsedirektoratets tolkning. Det ble lagt til grunn at ligningsloven § 6-5 ikke hjemler innsyn i eller kopiering av pasientjournaler i et slikt omfang som følger av Skattedirektoratets vurdering. Helse- og omsorgsdepartementet anførte at hensynet bak taushetsplikten, personvern og tillitsforholdet mellom pasient og helsepersonell tilsier at hjemmelen må være klarere. Helse- og omsorgsdepartementet ber om Finansdepartementets syn.

Den norske legeforening har i brev til Helse- og omsorgsdepartementet 28. januar 2014 vist til at taushetsplikten etter helselovgivningen er strengere enn etter ligningsloven og at utlevering til skattemyndighetene øker muligheten for videre utlevering.

### **Departementets vurdering**

Kontroll hos den opplysningspliktige er regulert i ligningsloven § 6-5. Etter § 6-5 nr. 2 skal den opplysningspliktige gi ligningsmyndighetene adgang til gjennomsyn av arkiver. I den forbindelse «kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos ligningsmyndighetene.»

Nærmere regler er gitt i forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll. Kopiering av såkalt sammenblandet arkiv er regulert i § 4 tredje ledd. «Deler den opplysningspliktige elektronisk arkiv med andre, og arkivet er innrettet slik at kontrollmyndighetene ikke umiddelbart kan skille mellom hvilke opplysninger som gjelder den opplysningspliktige (sammenblandet arkiv) kan hele arkivet kopieres.»

Bestemmelsen om sammenblandet arkiv er i samsvar med det Høyesterett la til grunn i Rt. 2007 s. 1612. Høyesterett uttalte at ligningsmyndighetene ikke kunne være avhengige av at selskapet selv utpekte hvilke filer som kunne være relevante for ligningen. De måtte derfor gis mulighet for kontroll av alle data på serveren. Det forhold at det i denne saken foreligger et sammenblandet arkiv med opplysninger lagret av andre enn skattyter selv medfører dermed ikke i seg selv noen begrensning av skattemyndighetenes adgang til å kopiere.

Spørsmålet blir således om det forhold at arkivet inneholder pasientjournaler med taushetsbelagt informasjon setter grenser for hva som kan kopieres. Det fremgår av ligningsloven § 6-5 nr. 2 at den opplysningspliktige skal «gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter § 6-1 til § 6-4.» Videre har ligningsmyndighetene krav på å få adgang til gjennomsyn av arkiver der ligningsmyndighetene kan ta kopi for senere gjennomgang.

Etter ligningsloven § 6-1 nr. 1 skal skattyter «etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne. Det fremgår av Prop. 141 L punkt 2.4.5.2 at det er ikke noe krav at opplysningene i dokumentet vil få betydning for den konkrete skatte- eller avgiftsplikten, men opplysningene må kunne være egnet som kontrollmiddel for skatte- eller avgiftsplikten. Utgangspunktet for vurderingen vil være om de aktuelle opplysningene generelt anses å være av betydning for skatte- eller avgiftsplikten. Ifølge § 6-1 nr. 3 har den opplysningspliktige «plikt til å legge fram opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte.» Taushetsplikt er derfor ikke til hinder for at skattemyndighetene får tilgang til opplysningene.

Høyesterett behandlet spørsmålet om plikt til å fremlegge timebestillingsbøker i Rt. 2000 s. 788. Etter dagjeldende ligningslov § 4-10 nr. 1 a var det et vilkår for å kunne kreve et dokument fremlagt at dette var av betydning for skattyters ligning og kontrollen av den. Høyesterett la til grunn at timebestillingsbøkene ville være av betydning for kontrollen av ligningen.

Det var enighet om at timebestillingsbøkene var underlagt taushetsplikt. Høyesterett viste til at timebestillingsbøker var et planleggingsverktøy og registreringsdokument for skattyteren. Bøkene hadde ingen funksjon som diagnostisk verktøy eller i behandling av pasientene og pasientens diagnose fremgikk ikke. Høyesterett gikk ikke inn på spørsmålet om skattemyndighetene kunne kreve fremlagt pasientjournaler.

Helsedirektoratet har anført at pasientjournalene i svært liten grad vil gi opplysninger av betydning for ligningen. Hva slags dokumentasjon som kan være av betydning for å sikre korrekt ligning av skattyter, vil kunne variere fra sak til sak. I en normalsituasjon må det antas at pasientjournalssystemene ikke eller i svært begrenset grad inneholder opplysninger som er av betydning for ligningen, og at innsyn i journalopplysninger derfor vil ha svært begrenset verdi sammenlignet med for eksempel timebestillingsbøker og andre typer administrative registre.

Imidlertid kan det ikke helt utelukkes at informasjon i pasientjournaler kan ha betydning for skattemyndighetene. Helsedirektoratet har vist til at gjennomgangen av timelister og administrative systemer kan avdekke opplysninger som ligningsmyndighetene vil ha behov for å sjekke med opplysninger i pasientjournalene. Opplysningene i pasientjournalene kan også ha en viss bevisverdi for å klarlegge omfanget av en leges virksomhet. Saker der informasjon i pasientjournalene kan ha betydning for skattemyndighetenes saksbehandling fremstår imidlertid som klare unntakstilfeller. Etter departementets syn vil derfor pasientjournalene normalt ikke kunne kreves fremlagt etter ligningsloven § 6-1 nr. 1, da de normalt ikke «kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne.» Dersom det skulle oppstå tilfeller hvor pasientjournalene vil ha betydning, må det foretas en avveining mellom Skatteetatens behov for å få dem fremlagt og personverninteressene. Det må foreligge meget tungtveiende kontrollhensyn for at det skal være aktuelt å kreve innsyn i journalopplysninger i medhold av ligningsloven § 6-1 nr. 1.

Med hensyn til spørsmålet om gjennomsyn og kopiering av arkiv har Skattedirektoratet vist til at formålet med dette er at skattekontoret skal ha mulighet til å finne frem og vurdere hvilke opplysninger som kan kreves utlevert etter ligningsloven § 6-5 nr. 2 første punktum, jf. ligningsloven § 6-1. Dersom skattekontoret under en eventuell gjennomgang av et arkiv finner opplysninger som kan pålegges utlevert ettersom de «kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne», kan den opplysningspliktige klage på pålegget etter ligningsloven § 3-6. Taushetsbelagt informasjon i pasientjournalene som ikke kan ha betydning for skattyters bokføring eller ligning og kontrollen av denne, jf. omtalen av rekkevidden av § 6-1 ovenfor, vil ikke et skattekontor kunne kreve utlevert eller bruke under en kontroll. Helsepersonell vil dermed selv etter kopieringen kunne anføre at pasientjournalene ikke kan utleveres. Skattemyndighetene vil imidlertid allerede ha fått adgang til opplysningene ved kopieringen.

Ut fra opplysningene om pasientjournalenes innhold legger departementet til grunn at en kopiering av arkivet vil omfatte en stor mengde taushetsbelagte opplysninger. Helseopplysninger av denne karakter må anses som særlig sensitive. De reelle hensyn som taler for å begrense spredningen av helseopplysninger er dermed vesentlig sterkere i denne saken enn i Rt. 2000 s. 788 der for eksempel pasientens diagnose ikke fremgikk av timebestillingsbøkene.

Helsedirektoratet har anført at det ikke er forholdsmessighet mellom mengden sensitiv informasjon og forventet informasjonsverdi for skattemyndighetene. Kopiering av arkiv vil i saker som dette kunne medføre at mange taushetsbelagte opplysninger med liten relevans for skattesaken blir tilgjengelige for Skatteetaten. Departementet ser at dette er problematisk ut fra et personvernperspektiv.

Som Skattedirektoratet har påpekt, er det klare regler for hvordan kopiert materiale skal oppbevares. Kun ansatte som arbeider med sikring og analyse av data har full tilgang, i praksis ikke mer enn ca. 2-4 personer. Dette innebærer at spredningen av opplysninger i Skatteetaten på grunn av kopiering og kontroll er svært begrenset, og risikoen for irregulær spredning må anses som svært lav. For pasientene vil imidlertid selv en slik begrenset spredning kunne oppfattes som belastende.

Regelverket om gjennomsyn og kopiering av arkiver i ligningsloven § 6-5 og forskrift 8. mars 2013 nr. 258 inneholder ikke unntak for de tilfellene der informasjon i arkivet er omfattet av taushetsplikt, ikke har betydning for skattemyndighetene eller der kopieringen omfatter en uforholdsmessig mengde sensitiv informasjon. Departementet legger likevel til grunn at Skatteetaten som den klare hovedregel, ikke skal kopiere hele arkivet til skattyter dersom sensitive opplysninger som eksempelvis pasientjournaler enkelt kan skilles ut. Det er da lagt vekt på omfanget av sensitive helseopplysninger som vil bli kopiert, og den begrensede informasjonsverdi de taushetsbelagte opplysningene normalt vil ha for å klarlegge skattemessige forhold.

Skulle opplysningene i pasientjournalene være lagret på en slik måte at det vil være vanskelig for skattemyndighetene å skille dem fra annet materiale ved kopiering av resten av arkivet, må skattemyndighetene vurdere behovet for å kopiere, herunder behovet for å motvirke at skattyter vanskeliggjør kontrollen, opp mot personverninteressene. Det er ikke opplyst at det i denne saken skulle være et slikt særskilt behov for å ta en kopi som omfatter pasientjournalene. I en slik vurdering må en også legge vekt på Skatteetatens mulighet til å gjennomgå arkivet og foreta utskillelsen av relevant materiale på stedet i medhold av ligningsloven § 6-5 nr. 2, 2. pkt. som et alternativ til å kopiere hele skattyterens arkiv.

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 15-100 GE Healthcare AS - SKDs domskommentar

**Skattedirektoratets kommentar** til Høyesteretts dom av 13. mai 2015 – GE Healthcare AS mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter. Domskommentaren er publisert 6. august 2015 og avgitt 16. juni 2015.

### Innledning

Saken gjaldt gyldigheten av skatteklagenemda for storbedrifters vedtak av 29. september 2011 vedrørende ligningen av det norske selskapet GE Healthcare AS for inntektsårene 2003-2006. Spørsmålet var om det var i strid med skatteavtalen mellom Norge og Irland å skattlegge GE Healthcare AS for inntekter som det irske selskapet GE Healthcare hadde opptjent og blitt skattlagt for i Irland.

GE Healthcare Ireland ble stiftet som et "limited company" i 1990, et selskap med begrenset ansvar tilsvarende et norsk aksjeselskap. I 1995 ble selskapet omdannet til et "unlimited company having a share capital". Eierne av selskapet har et ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, men først ved likvidasjon.

Eierne av GE Healthcare Irland var GE Healthcare Norge AS og en ansatt i GE Healthcare Norge AS som eide en aksje på vegne av GE Healthcare AS. Det irske selskapet var dermed i realiteten heleid av GE Healthcare Norge AS.

Eierandelen i GE Healthcare Irland ble oppført som en investering i et aksjeselskap i GE Healthcare AS' selvangivelser for 2003-2006. Av eget tiltak ble det i 2006 levert en redegjørelse for de irske selskapsreglene, og det ble reist spørsmål om eierandelene var håndtert korrekt i selvangivelsene.

Sentralskattekontoret fattet 9. oktober 2009 vedtak hvor GE Healthcare AS ble beskattet for GE Healthcare Irlands inntekter, og det ble gitt kreditfradrag for skatt betalt i Irland. GE Healthcare AS fikk medhold i krav om forhøyet konsernbidrag. GE Healthcare AS påklaget vedtaket begrunnet i at skatteavtalen mellom Norge og Irland var til hinder for norsk beskatning. Klagen førte ikke frem.

GE Healthcare Norge AS tok ut stevning mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter med påstand om at skatteklagenemdas vedtak måtte oppheves. Staten fikk medhold i tingretten og lagmannsretten.

### **Høyesteretts dom**

Høyesterett er enig i Skatteklagenemdas vurdering av skatteplikt etter norske regler. Nemda la til grunn at virksomheten i Irland måtte anses som en del av GE Healthcare AS' virksomhet og skattlegges som en filial, da det irske selskapet etter norsk rett ikke kunne anses som aksjeselskap eller annet tilsvarende selskap. Dette var heller ikke omtvistet ved behandlingen for Høyesterett.

Spørsmålet var om skatteavtalen mellom Norge og Irland medførte at Norge allikevel ikke kunne skattlegge inntektene fra GE Healthcares virksomhet i Irland. GE Healthcare AS anførte at GE Healthcare Irland bare kunne skattlegges i Irland fordi det var skattepliktig til Irland etter irsk internrett og ikke hadde fast driftssted i Norge, jf. skatteavtalen artikkel 7 nr. 1.

Høyesterett tilbakeviser dette, og viser til at GE Healthcare AS skal beskattes for inntekter både i Norge og utlandet, jf. skatteloven § 2-2. Da GE Healthcare Irland ikke er eget skattesubjekt etter norsk internrett inngår også disse inntektene i GE Healthcare AS' skattepliktige inntekt i Norge. Den dobbeltbeskatning som oppstår som følge av at Norge skattlegger GE Healthcare AS' inntekter fra filialen i Irland, og Irland skattlegger GE Irland som eget skattesubjekt, løses ved at GE Healthcare Norge AS innrømmes kreditfradrag for skatt betalt i Irland, jf. skatteavtalens artikkel 24, nr. 2 bokstav a.

Høyesterett kommer da til at skatteklagenemdas vedtak er i tråd med det som retten mener er riktig forståelse av skatteavtalen mellom Norge og Irland.

GE Healthcares anførsel om at løsningen i skatteklagenemdas vedtak vil uthule Irlands interne skatteregler, og medføre dobbeltbeskatning av fremtidige transaksjoner, tilbakevises. En mulig, fremtidig dobbeltbeskatning må løses på grunnlag av norsk internrett og skatteavtalen på det tidspunktet problemstillingen måtte bli aktuell.

### **Skattedirektoratets vurdering**

Dommen slår fast prinsippet om at ved anvendelse av skatteavtaler er det internretten i det land som anvender skatteavtalen som er avgjørende for klassifisering av selskaper. Denne løsningen er forutsatt i OECDs kommentarer til mønsteravtalen og i skatterettslig teori.

Ved vurdering av skattepliktens omfang for selskaper etter skatteloven § 2-2 er det den norske klassifiseringen av selskapet i utlandet som er bestemmende for hvorvidt det norske selskapet skal skattlegges for investering i aksjer eller virksomhet via filial. At virksomheten utgjør et selvstendig skattesubjekt i det annet land er ikke førende for beskatningen i Norge.

Dobbeltbeskatning som måtte oppstå avverges ved at Norge gir fradrag for skatt betalt i utlandet.

## SkN 15-101 Canadisk ULC og fritaksmetoden

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-38.

**Prinsipputtalelse Skattedirektoratet** publisert 6. august 2015, avgitt 14. april 2015

**Kort referat:** Skattedirektoratet avga i 2013 en uttalelse vedrørende skatteplikten til Norge for et canadisk ULC (unlimited liability company). Det ble da lagt til grunn at ULCet var skattepliktig for mottatt utbytte fra Norge, og at utbyttet ikke var omfattet av fritaksmetoden. Direktoratet har etter en fornyet vurdering kommet frem til at det er mest nærliggende å klassifisere ULCet som deltakerlignet selskap, slik at spørsmålet om kildebeskatning avgjøres separat for den enkelte deltaker. Utbyttet skal dermed ikke tilordnes det canadiske ULC-selskapet.

Skattedirektoratet avga på anmodning fra skattyter uttalelse 10. april 2013 om hvorvidt utbytte fra et norsk selskap til et canadisk ULC (unlimited liability company) var skattepliktig til Norge [Uttalelsen er tatt inn i Skattenytt 13-079].

Etter Skattedirektoratets vurdering var ULCet som privatrettslig eier av aksjene skattepliktig etter skatteloven § 10-13. Det ble på bakgrunn av dette lagt til grunn at ULCet var skattepliktig for mottatt utbytte. Videre ble det lagt til grunn at utbyttet ikke var omfattet av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38.

### **Skattedirektoratet har foretatt en ny vurdering:**

Det må først gjøres en klassifisering av ULCet for norske, skatterettslige formål. Vurderingen gjøres på grunnlag av norsk rett. Denne klassifiseringen skal blant annet bygge på ansvaret for selskapets forpliktelser og deltakelsen i selskapets over- og underskudd. I henhold til canadisk selskapslovgivning har aksjonærene i et ULC ubegrenset, personlig solidarisk og direkte ansvar for alle selskapsforpliktelsene. Skattedirektoratet finner det nærliggende å sammenligne ULCet med et norsk, deltakerlignet selskap.

Etter norsk selskapslovgivning må deltakerlignede selskaper ha minst to deltakere, jf. skatteloven § 10-40 første ledd jf. selskapsloven § 1-1 første ledd. Basert på at ULCet kun har en eier, vil selskapet i utgangspunktet ikke falle i kategorien deltakerlignet selskap etter norsk, intern rett.

Etter Skattedirektoratets vurdering må det imidlertid her legges avgjørende vekt på ansvarsformen. Siden det foreligger et ubegrenset ansvar må selskapet i denne sammenheng klassifiseres som et deltakerlignet selskap som ikke er selvstendig skattesubjekt. Når aksjonæren etter dette klassifiseres som et deltakerlignet selskap, skal spørsmålet om kildebeskatning avgjøres separat for den enkelte deltaker. Utbyttet skal dermed ikke tilordnes det canadiske ULC-selskapet.

ULCet er 100 % eid av et nederlandsk BV som er et selskap med begrenset ansvar. Skattedirektoratet legger til grunn at det nederlandske selskapet vurdert etter norsk rett er eget

skattesubjekt. Utbyttet blir derfor å tilordne det nederlandske selskapet etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav c.

Det må dernest vurderes om det nederlandske selskapet er kildeskattepliktig etter skatteloven § 10-13. I utgangspunktet vil alle utenlandske aksjonærer være kildeskattepliktig. Imidlertid er selskap hjemmehørende i utlandet som tilsvarer norske kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden fritatt for kildeskatteplikt, såfremt selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav i jf. § 2-38 femte ledd. Dette innebærer at det nederlandske selskapet ikke er kildeskattepliktig til Norge for det utdelte utbyttet, forutsatt at selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i Nederland. Skattedirektoratet har ikke vurdert om selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i Nederland.

Selskapet ønsker videre avklart om det foreligger plikt til å trekke kildeskatt i tilfelle hvor utbyttet er fritatt for beskatning etter fritaksmetoden. Etter skattebetalingsloven § 5-4 andre ledd første punktum skal det trekkes kildeskatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13. Ved utbetaling av utbytte til et utenlandsk deltakerlignet selskap vil det utdelende selskapet som regel ikke ha kjennskap til deltakerne i selskapet og det vil da foreligge plikt til å trekke kildeskatt med 25 %. Har det utdelende selskapet kjennskap til hvem som er deltaker i selskapet og til at utbytte til deltakerne er unntatt fra beskatning etter fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 første ledd bokstav i jf. § 2-38 femte ledd, vil det ikke foreligge trekkplikt.

# Uttalelser Sivilombudsmannen

## SKN 15-102 Sak om summarisk fellesoppgjør – særlig om forenklet vedtak kan være gyldig fastsettelsesgrunnlag

**Lovstoff:** Ligningsloven § 3-11 nr. 4.

**Sammendrag:** Saken gjaldt ordningen med summarisk fellesoppgjør på arbeidsgivers hånd grunnet ufullstendig innberetning av ytelser til ansatte. I rapport etter bokettersyn ble foreslått å ligne samtlige ansatte, alle bosatt i Polen, på nytt for 2006 grunnet arbeidsgivers ufullstendige lønnsinnberetninger. Sentralskattekontoret for utenlandssaker fulgte ikke forslaget i bokettersynsrapporten, og sendte i stedet den polske arbeidsgiveren varsel om summarisk fellesoppgjør til arbeidsgivers adresse i Polen. Arbeidsgiver mottok aldri varselet. Det ble ikke sendt skriftlig vedtak. Et sentralt spørsmål var om skattekontorets fastsettelse av summarisk fellesoppgjør «ved forenklet vedtak» er bindende for arbeidsgiveren. Ombudsmannens konklusjon var at fastsettelse av summariske fellesoppgjør faller utenfor anvendelsesområde for «forenklede vedtak» etter ligningsloven § 3-11 nr. 4. Det gjennomførte summariske fellesoppgjøret i saken kunne ikke anses gyldig fastsatt, og var følgelig ikke bindende for arbeidsgiveren.

**Sivilombudsmannen** har i uttalelse av 10. juli 2015 (sak 2014/2612), publisert 11. august 2015 uttalt:

### Uttalelse

#### Sakens bakgrunn

I august 2008 avholdt Skatteoppkrever utland bokettersyn hos A, med kontroll av lønnsinnberetningen for 2006 og 2007. I bokettersynsrapporten 30. september 2008 het det blant annet at innberetningen av de ansattes fri kost og fritt losji var mangelfull for begge årene. I rapporten ble også påpekt at samtlige ansatte var blitt innvilget standardfradrag under ligningsbehandlingen for 2006, men ikke fått tillagt fri kost, fritt losji og hjemreiser som skattepliktige naturalytelser. Derfor ble foreslått å ligne samtlige ansatte på nytt for 2006. For de med opphold i Norge under 183 dager ble ligningen foreslått frafalt. For de med opphold over 183 dager ble foreslått å ligne dem uten standardfradrag. Da ville fritt losji ikke anses som skattepliktig fordel, men det ville kostbesparelse i hjemmet være.

I brev til Skatteoppkrever utland 30. oktober 2008 bestred A innberetningsfeilene nedfelt i rapporten. Skatteoppkreveren ba så A om opplysninger om trygdeinnbetalingene for de ansatte.

Opplysningene, sendt fra A 12. november 2008, viste at A skal ha hatt 103 arbeidere i Norge med opphold over 183 dager i 2006 og 142 i 2007.

Den 2. mars 2010 sendte SFU varsel til A om ileggelse av skatt på grunnlag av summarisk fellesoppgjør for 2006 med i alt kr ... . I samme varsel ble opplyst at for 2007 ville ligningen av de ansatte bli endret på grunnlag av informasjonen fra A i brevet 12. november 2008. Varselet, som ble sendt til selskapets adresse i Polen, opplyses aldri å være mottatt der. Det ble ikke utformet skriftlig vedtak i saken.

Første indikasjon på at det var fattet avgjørelse i saken fikk selskapet da Skatteoppkrever utland ett år senere, 6. mai 2011, sendte «Betalingskort for skatt og avgift» med innbetalingskrav for «Fastsatt summarisk oppgjør» kr ... til As norske adresse registrert i Enhetsregisteret.

Etter innsyn hos SFU 30. september 2011 og hos Skatteoppkrever utland i mars 2013, ble As advokat, B, kjent med at SFU i brev 21. april 2010 hadde sendt Skatteoppkrever utland kopi av ovennevnte varsel. Fra SFUs brev til Skatteoppkreveren gjengis:

«Det er ikke mottatt innsigelser fra selskapet og endring gjennomføres som varslet, jf ligningsloven § 3-11.»

Etter forespørsel til Skatteoppkreveren fikk As advokat opplyst at man der ikke fant andre henvendelser til A i saken om summarisk fellesoppgjør enn betalingskort/krav om innbetaling. Angivelig hadde A ikke fått særskilt informasjon om at vedtak var fattet, om klageadgang osv.

Den 30. april 2013 ble vedtaket påklaget til SFU. Ett klagepunkt var om Skatteetaten hadde hjemmel til å unnlate å sende vedtak til den skattepliktige i saker om summarisk fellesoppgjør. Det ble påpekt at det i slike saker ikke sendes ut noe nytt skatteoppgjør, og at uten særskilt underretning får den skattepliktige da ingen informasjon om at vedtak er fattet, om klagerett m.m.. Det ble også anført andre prosessuelle og materielle feil ved vedtaket, og stilt spørsmål om vedtaket var gyldig.

I e-post 30. juli 2013 ble A orientert om at SFU hadde besluttet å legge saken frem for skatteklagenemnda. I brev 17. november 2013 ble klagen likevel avvist av SFU som for sent fremsatt, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 8. SFU fant heller ikke grunn til å be skatteklagenemnda prøve endringsanmodningen etter ligningsloven § 9-5 nr. 3 jf nr. 7. Overfor SFU anførte så advokat B blant annet at vurderingene i avvisningsvedtaket ikke var i samsvar med lov og forskrift. SFU svarte i desember 2013 at de nå vurderte hvordan saken skulle behandles videre. I orienteringsbrev i februar 2014 het det at saken var under behandling, og ville bli tatt opp på nemndsmøte 14. mars 2014. I brev 12. juni 2014 opplyste SFU, under henvisning til tidligere avvisningsvedtak, at saken var avvist, uten nemndsbehandling.

I brev hit 23. september 2014 med vedlegg anførte advokat B på vegne av A at vilkårene for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8 med tilhørende forskrift, ikke var oppfylt i denne saken. Prinsipalt mente hun derfor at avgjørelsen om summarisk fellesoppgjør var ugyldig. Subsidiært mente hun at SFUs vurdering og avvisning av As endringsanmodning bygget på feilaktig anvendelse av ligningsloven § 9-5 nr 7. Det ble vist til at selskapet aldri mottok SFUs varsel 2. mars 2010. Etter advokatens syn passet ikke bestemmelsen i ligningsloven

§ 3-11 nr. 4 om «forenklet vedtak» i saker om summarisk fellesoppgjør. Hun viste også til at flere av saksbehandlingsreglene i forskrift om summarisk fellesoppgjør §§ 4 og 5 ikke var fulgt av SFU.

Tidsforløpet, fra SFU 30. september 2011 oversendte saksdokumentene til 30. april 2013, da skattekontorets avgjørelse om summarisk fellesoppgjør ble påklaget, forklarte advokat B slik i brevet hit 23. september 2014:

«At det gikk noe tid fra man fikk innsyn i saken hos SFU, til anmodningen ble sendt, skyldes flere ulike forhold. Blant annet kan det nevnes at man har hatt vondt for å tro at det virkelig kunne være sant at norske skattemyndigheter har ilagt A skatt på vegne av over hundre ansatte, uten å svare på innsigelser mot grunnlaget, uten å sende vedtak, og hvor første tegn på vedtakets eksistens er et krav om innkreving av skattekravet 16 måneder senere, hvor det da allerede var påløpt flere hundre tusen kroner i renter. Det var først ved innsyn i saken hos skatteoppkrever utland, 18.03.2013, hvor man fikk bekreftet at det ikke var sendt ut noen form for informasjon om vedtaket fra skatteoppkreveren heller, at man kunne konkludere endelig med at vedtaket var beheftet med vesentlige feil.»

Det ble funnet grunn til å undersøke saken nærmere. I brev herfra 15. januar 2015 ble SFU blant annet bedt om å gi sitt syn på advokat B' anførsler om at skattekontoret etter forskrift om summarisk fellesoppgjør §§ 4 og 5 har plikt til å sende arbeidsgiver både varsel og vedtak i slike saker, uavhengig av om skattekontoret mottar innsigelser til tidligere utsendt varsel. SFU ble også bedt om en redegjørelse for praksis ved skriftlige henvendelser til utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge, herunder om når foretakets adresse i hjemlandet benyttes, og når selskapets adresse i Norge benyttes. Ved bruk av adressen i hjemlandet ble bedt opplyst om brev eventuelt sendes rekommandert, og om det eventuelt gjøres bruk av e-post for å informere det utenlandske foretaket om at brev er underveis i ordinær post.

Videre ble bedt om kommentarer til advokat B' anførsler om at vilkårene i ligningsloven § 9-5 nr. 8 for å fatte vedtak om summarisk fellesoppgjør for inntektsåret 2006 ikke var oppfylt, og om at prosessuelle og materielle feil ved vedtaket tilsa at avgjørelsen måtte anses som ugyldig.

Skattekontoret ble dessuten bedt om å forklare hvorfor beslutningen om at As klage skulle legges frem for skatteklagenemnda, orientert om i e-post 30. juli 2013, ble omgjort.

I brevet herfra fikk SFU også følgende anmodninger:

«Advokat B mener angivelig at beslutningen om å ligne B etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 må anses som et «endret faktisk forhold», ettersom bokettersynsrapporten 30. september 2008 ikke var inne på bruk av summarisk fellesoppgjør som et alternativ til å endre ligningen for 2006 for de ansatte. Det bes om Sentralskattekontorets syn på advokat B oppfatning på dette punkt.

Advokat B påpeker at «spørsmålets betydning», jf. ligningsloven § 9-5 nr. 7, ikke ble vurdert. Hun mener det «vel må være det sentrale å ta stilling til i denne saken. Sentralskattekontoret bes om kommentere denne anførselen.»

I SFUs svarbrev 20. februar 2015 het det blant annet:

«Sentralskattekontoret sendte ikke ut skriftlig vedtak i saken slik det stilles krav til i forskrift om summarisk fellesoppgjør § 5. Det ble ansett som tilstrekkelig fra sentralskattekontorets side å foreta forenklet vedtak i henhold til ligningsloven § 3-11 nr. 4.

For det andre anføres det brudd på øvrige prosessuelle bestemmelser i forskrift om summarisk fellesoppgjør. I følge forskriften § 4 skal arbeidsgiver varsles om summarisk fellesoppgjør. Varsel ble sendt 02.03.2010 til selskapets oppgitte adresse i henhold til Enhetsregisteret.

Videre skal arbeidsgiver etter forskriften § 4 i varselet bli oppfordret til å gi opplysninger om eventuelle ansatte som vil kreve individuell endring av ligningen og ansatte som er lignet for den aktuelle ytelsen. Slik oppfordring er ikke gitt i varselet.

Siden vedtak ikke er foretatt skriftlig i saken ble det ikke sendt opplysninger i henhold til forskriften.

Tredje anførsel er at varselet fra sentralskattekontoret er sendt til feil adresse.

Varselet ble sendt til selskapets oppgitte adresse i Enhetsregisteret. Denne adressen er:

A, ..., Polen.

.....

Ved utsendelse av brev til foretak i utlandet blir foretakets oppgitte adresse i Enhetsregisteret benyttet. I utgangspunktet blir ikke brev sendt rekommandert ved bruk av adresse i utlandet. Det er ikke vanlig å sende e-post for å informere det utenlandske foretaket om at brev er underveis i ordinær post.

.....

Etter sentralskattekontorets vurdering foreligger det ikke brudd på materielle regler ved å illegge summarisk fellesoppgjør. Vurderingen av summarisk fellesoppgjør bygger en totalvurdering der det bl.a. er lagt vekt på at det foreligger innberetningsfeil for over 100 arbeidstakere. Når det gjelder eventuelle prosessuelle feil vil sentralskattekontoret bemerke at det er ligningsloven § 9-7 som regulerer varsel om endringssak som i dette tilfellet. Ved eventuelle prosessuelle feil eller manglende varsel har skattyter sin klagerett i behold:

«Er vedtak truffet uten slikt varsel til skattyteren, kan han i klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling.»

Fristen for slik klage er tre uker etter at melding er kommet frem til skattyter, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 5, jf. § 3-7.

Under enhver omstendighet fikk selskapet melding om at summarisk fellesoppgjør ble foretatt ved oversendelse av sakens dokumenter i brev datert 30.09.2011 ..... På grunnlag av dette er sentralskattekontorets vurdering at det ikke foreligger prosessuelle eller materielle feil som medfører at vedtaket er ugyldig.

.....

Det bes om forklaring på hvorfor saken ikke ble fremlagt til nemnda etter at kontoret i e-post datert 30.07.2013 underrettet om at fremleggelse for nemnda var bestemt.

Saksbehandler som skrev e-posten er samme saksbehandler som fattet vedtak i endringssak. Ved klage til skatteklagenemnda på dette vedtak skal ikke den samme saksbehandler ha befatning med saken. Rent praktisk er det likevel slik at denne saksbehandleren ofte vil være den person som mottar klage på sitt vedtak først, siden vedkommende er oppført som ansvarlig for endringssaken. Saksbehandler som skrev e-post i saken skal ikke avgjøre om saken skal fremlegges for nemnda eller ikke. Det skal i slike situasjoner henvises til at skattekontoret vil foreta en vurdering av dette. E-posten som ble sendt ut er derfor misvisende. Avgjørelsen av om saken skulle legges frem for skatteklagenemnda var ikke foretatt på dette tidspunkt. Formuleringen i e-posten var derfor ikke korrekt.

Samtidig forelå det ikke klageadgang til skatteklagenemnda innenfor ligningslovens frister. Dette viser også selskapets advokat til i sin anmodning om endring datert 30.04.2013.

Det eneste grunnlaget for at sentralskattekontoret kunne behandle anmodningen på var å kreve at skatteklagenemnda overprøvde skattekontorets vedtak i endringssak, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 3. Etter sentralskattekontorets syn kunne det derfor uansett ikke foreligge en berettiget forventning om at saken skulle fremlegges for skatteklagenemnda på bakgrunn av e-posten datert 30.07.2013.

.....Det er sentralskattekontoret som har beslutningsmyndighet til å foreta endringer i ligningen for fysiske personer eller selskap. At summarisk fellesoppgjør er foretatt på bakgrunn av en bokettersynsrapport foretatt av kemner, har ingen betydning for hvilke endringer skattekontoret kan foreta eller ikke. Utgangspunktet er at det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger tilknyttet ligningen for de aktuelle personer nevnt i rapporten.

.....

Sentralskattekontoret foretok en grundig vurdering av ligningsloven § 9-5 nr. 3, herunder en samlet vurdering av momentene i ligningsloven § 9-5 nr. 7. Kontoret tok anmodningen til etterretning og har gjennomgått alle prosessuelle og materielle forhold ved saken for å påse at behandlingen er riktig og forsvarlig. Sentralskattekontoret vil bemerke at sentralskattekontoret i sin avvisning datert 17.11.2013 har vist til den tid som har gått som det momentet som har blitt tillagt vesentlig vekt. Det stilles ikke krav til en utførlig redegjørelse for skattekontorets vurdering av alle momenter som inngår i denne totalvurderingen. Etter sentralskattekontorets syn kan det derfor ikke være tale om at avgjørelsen er beheftet med feil eller ugyldighet. Uansett er det ikke grunn til å regne med at

manglende skriftlig redegjørelse av alle momenter i vurderingen har innvirket på avgjørelsens innhold.»

I brev 16. mars 2015 med vedlegg hadde advokat B en rekke innsigelser til SFUs syn på sakens faktiske og rettslige sider i skattekontorets svar til ombudsmannen. Ved innhentet bekreftet utskrift 9. mars 2015 fra Brønnøysundregistrene dokumenterte hun at A i det tidsrommet som er aktuelt for denne saken hadde norsk, ikke polsk, forretnings- og postadresse registrert i Enhetsregisteret.

SFU kom så tilbake til saken i brev 15. april 2015. Det ble erkjent at As forretnings- og postadresse registrert i enhetsregisteret var norsk. Videre het det:

«Begrunnelsen for at skattekontoret likevel sendte varselet til adresse i Polen var fordi tilsvaret fra selskapet i tilknytning til kontrollrapport foretatt av Skatteoppkrever utland ble sendt fra denne polske adressen. Tilsvaret var i tillegg merket med denne adresse i topp tekst/bunntekst. Sentralskattekontoret har benyttet denne adresse med hensyn til god forvaltningsskikk om at

korrespondanse blir rettet mot den adresse som selskapet selv har oppgitt i sin siste henvendelse ved sitt tilsvare til kontrollrapporten.»

SFU skrev og:

«Sentralskattekontoret synes det er uheldig at det ble sendt e-post med bekreftelse på at saken skulle behandles av skatteklagenemnda. Etterfølgende saksbehandler var ikke klar over at slik orientering var gitt til rådgiver, og kommenterte derfor ikke dette i skattekontorets avvisning av anmodningen. E-posten kan ikke anses som et bindende vedtak. Sentralskattekontoret fremhever igjen at spørsmålet om anmodningen skal tas til følge eller ikke er en administrativ avgjørelse som ikke kan påklages til skatteklagenemnda. E-posten kan derfor uansett ikke være til hinder for at skattekontoret konkluderer med at saken likevel ikke skulle fremlegges for skatteklagenemnda.»

Advokat B kom ytterligere tilbake til saken i e-brev 21. april 2015. Hun skrev:

«..... Skattekontoret/SFU sendte varselet til Polen fordi tilsvaret fra selskapet ... til kontrollrapport ... ble sendt fra denne polske adressen. Det hevdes at dette er i tråd med god forvaltningsskikk. .... tilsvaret ble sendt til Skatteoppkrever utland per e-mail. Det er selskapets hovedkontor i Polen som har utarbeidet tilsvaret. Polsk adresse fremgår derfor av bunnteksten i selskapets brevpapir.

Undertegnede er ikke kjent med at god forvaltningsskikk tilsier at en offentlig instans (Skattekontoret), må sende brev til adresser som fremgår av bunnteksten på sist innkomne brev sendt til en annen offentlig instans (Skatteoppkrever).

Undertegnede er kjent med at skattemyndighetene bruker siste kjente adresse på personer, fordi personer ikke alltid oppdaterer i folkeregisteret hvor de bor. At man bruker et slikt prinsipp overfor juridiske personer, (selskaper) er imidlertid helt ukjent, og fremstår i så fall

som lite skjønnsomt. Et registrert selskap og alle som forholder seg til dette, må kunne stole på enhetsregisterets informasjon og at det er denne som blir benyttet. Formålet med registrering av adresse i Enhetsregisteret er nettopp å sikre at myndigheter og andre skal bruke denne adressen. Informasjonen gir sågar legitimasjonsvirkninger overfor tredjemenn. Når SFU velger å benytte annen adresse og dette ikke kommer frem, må SFU ta risikoen for dette, med mindre man har en spesifikk avtale med den enkelte skattyter om å bruke denne andre adressen.

Hvis det virkelig skulle være slik at god forvaltningsskikk påla SFU å sende brev til andre adresser ut i fra bunntekster mv, ville utenlandske selskaper i realiteten bli nødt til å spesifisere i all korrespondanse med SFU hvilken adresse SFU skulle bruke.

.....

Etterfølgende saksbehandler C skriver at han ikke visste om at det var sendt ut en mail fra Seniorskattejurist D hvor det ble lovet behandling i nemnda. Det bemerkes at etterfølgende saksbehandler C ble kopiert inn på mailen som ble sendt fra Seniorskattejurist D, ... Det bemerkes videre at det to ganger ble sendt ut mail om at saken skulle behandles av nemnda. Andre gang kom mailen fra etterfølgende saksbehandler C selv, ...»

SFU har fått oversendt utskrift av advokat B e-brev 21. april 2015 for eventuelle merknader, men SFU har ikke kommet tilbake med ytterligere kommentarer.

## **Ombudsmannens syn på saken:**

### *1. Om SFUs behandling av saken*

I forbindelse med undersøkelsene herfra har As advokat dokumentert at selskapet hadde norsk forretningsadresse registrert i Enhetsregisteret da varselet 2. mars 2010 ble sendt til selskapets adresse i Polen, jf vedlegg 1 til hennes brev hit 16. mars 2015. Likeledes har advokaten dokumentert at saksbehandleren hun betegner som «etterfølgende saksbehandler» ved SFU, må ha kjent til at A to ganger nærmest var blitt lovet at saken skulle fremlegges for behandling i skatteklagenemnda, jf hennes henvisninger i e-brev hit 21. april 2015 til vedlegg 10 og 12 til klagen hit 23. september 2014. Det er ikke tillitvekkende at SFU i brevene til ombudsmannen henholdsvis 20. februar og 15. april 2015 ga uriktige opplysninger på disse punkter, særlig siden SFU ikke på noen måte senere har gjort forsøk på å beklage dette.

### *2 Arbeidsbyrdevilkåret i ligningsloven § 9-5 nr. 8*

Adgangen til summarisk fellesoppgjør er regulert i ligningsloven § 9-5 nr. 8. Bestemmelsen lyder:

«Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på

arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør). Vedtaket kan påklages av arbeidsgiver etter reglene i § 9-2.

....

Departementet gir forskrift om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør.»

Forskrift om summarisk fellesoppgjør med hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 8 ble gitt 20. november 1997. I § 2 nr. 2, annet avsnitt heter det:

Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan alltid treffes når antall ordinære endringssaker, hvor én skattyter for ett inntektsår regnes som én sak, samlet vil utgjøre enten

a. ....

b. minst 100 saker, og det gjennomsnittlige oppgavepliktige beløp pr sak som nevnt ikke overstiger 20 prosent av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår, eller

. ....

I e-post 12. november 2008 til Skatteetaten ved skatterevisor E dokumenterte og erkjente A at selskapet i 2006 hadde 103 ansatte med opphold i Norge over 183 dager. A har også dokumentert og erkjent at det aktuelle gjennomsnittlige og eventuelt oppgavepliktige beløp i de 103 sakene ikke oversteg 20 prosent av folketrygdens grunnbeløp. Det legges derfor til grunn at ut fra samlet antall ordinære endringssaker hadde skattekontoret i utgangspunktet adgang til å benytte ordningen med å fatte vedtak om summarisk fellesoppgjør for 2006.

### *3. Formkrav til vedtak som fastsetter summarisk fellesoppgjør*

I forskrift om summarisk fellesoppgjør §§ 4 og 5 er det gitt særskilte bestemmelser om varsel og vedtakets innhold i slike saker. Bestemmelsene lyder:

«§ 4 Varsel om summarisk fellesoppgjør

Før vedtak om summarisk fellesoppgjør fattes skal arbeidsgiver varsles om dette og gis en passende frist for uttalelse.

Varsalet skal angi hvilke forhold som omfattes av forslaget, eventuelt ved henvisning til ettersynsrapport, og et anslag over størrelsen av det krav som i tilfelle vil bli fremmet overfor arbeidsgiveren. Arbeidsgiveren skal i varselet bli oppfordret til å gi opplysninger om eventuelle ansatte som vil kreve individuell endring av ligningen og ansatte som er lignet for den aktuelle ytelsen.

§ 5. Vedtakets innhold

Vedtaket skal angi grunnlaget for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør, jf § 2, inneholde en kort begrunnelse og herunder angi hvilke omstendigheter som er lagt til grunn, samt omfatte:

- a. Arbeidsgiverens navn.
- b. Arbeidsgiverens eventuelle anførsler i saken.
- c. Hvilke arbeidstakere oppgjøret skal omfatte, så langt mulig angitt ved navn, fødselsnummer og skattekommune, og ellers avgrenset på annen entydig måte når identiteten er ukjent. Slik avgrensing skal i tilfelle skje med angivelse av bestemt antall eller gruppe av arbeidstakere, henført til bestemt arbeidssted og/eller arbeidsoppdrag, samt hvilken tidsperiode aktuelle arbeidsoppdrag faller innenfor.
- d. Hvilke inntektsår vedtaket omfatter.
- e. Arten og verdien av ytelser som omfattes av oppgjøret.
- f. Beløpsmessig beregningsgrunnlag, spesifisert som nevnt i forskriften § 6 nr 1.

Vedtaket skal videre angi hvilken sats som skal benyttes ved fastsettelse av kravet på skatt, jf § 6 nr 2 og § 10 nr 3.»

Det er ikke bestridt at SFUs varsel aldri ble mottatt av A. SFU har erkjent at det ikke ble sendt ut et skriftlig vedtak i saken, slik det stilles krav til i forskriften § 5. Skattekontoret anså det som tilstrekkelig «å foreta forenklet vedtak i henhold til ligningsloven § 3-11 nr. 4». Dette angivelig fordi A ikke hadde kommet med innsigelser til varselet som var sendt ut, men ikke mottatt.

Som det fremgår ovenfor, mener As advokat at slikt «forenklet vedtak» ikke kan anvendes ved fastsettelse av summarisk fellesoppgjør, og at det aktuelle vedtaket derfor ikke er gyldig. Ombudsmannen er enig i dette. Ligningsloven § 3-11 om «vedtak» lyder:

- 1. Endringssak og sak om tilleggsskatt avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal angi de endringer i skattyterens ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort, med en kort begrunnelse.
- 2. Skattekontoret sender gjenpart av vedtaket til skattyteren med opplysning om den adgang han har til å klage på vedtaket.
- 3. Skattekontoret kan rette skrive- eller beregningsfeil i vedtaket.
- 4. Der skattekontoret avgjør endringssak og skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring, eller skattyters klage fullt ut tas til følge, gjelder § 8-3 nr. 5 tilsvarende. Hvis tilleggsskatt ilegges, følges reglene i nr. 1 til 3.

Nr. 4 ble tilføyet ved lovendring 12. desember 2003. Formålet med bestemmelsen i nr. 4 var å ivareta hensynet til en rasjonell saksbehandling ved endring av skattyters ligning etter at det var

gjennomført et skatteoppgjør for vedkommende skattyter. Det går klart frem av forarbeidene som står i Ot.prp. nr 1 (2003-2004) punkt 18.6.4. Her heter det blant annet:

«Etter gjeldende bestemmelser i ligningsloven § 8-3 nr. 5 skal endringer under ordinær ligning gis påtegning på selvangivelsen, på dokument som følger selvangivelsen, eller endringen skal fremgå av protokollen, med opplysninger om hvilken post som har vært fraveket og med hvilket beløp. I melding om skatteoppgjøret fremgår normalt bare selve fastsettelsen av formue og inntekt. Skattyter kan imidlertid kreve en etterfølgende begrunnelse for hvordan ligningsmyndighetene har kommet frem til ligningsresultatet.

I endringssak etter ligningsloven kapittel 9 kreves alltid skriftlig vedtak, jf ligningsloven § 3-11 nr. 1. I vedtaket skal det angis de endringer som er foretatt i skattyterens ligning og eventuelt hvilke andre spørsmål som er avgjort, med en kort begrunnelse. Deretter skal ligningskontoret sende gjenpart av vedtaket til skattyteren med opplysning om klageadgangen.

Etter departementets syn er ikke formreglene i ligningsloven kapittel 8 så godt egnet for endringer av ligning som skjer etter at det foreligger et skatteoppgjør. Bakgrunnen for dette er som nevnt at det i slike tilfelle vil dreie seg om endring i et allerede gjennomført skatteoppgjør. Samtidig er det viktig at hensynet til en rasjonell saksbehandling også ivaretas på dette stadium av ligningsarbeidet. Etter departementets vurdering vil det først og fremst være i de tilfeller skattyteren har inngitt tilsvaret til varselet om endring, at det vil være størst behov for et begrunnet vedtak. Departementet foreslår derfor at reglene om vedtaks form og underretning skal gjelde i de tilfeller skattyter har kommet med tilsvaret til varselet om endring. Dersom det ikke er inngitt tilsvaret til varselet, vil skattyteren normalt akseptere endringen. Er skattyteren uenig i endringen, kan denne likevel påklages. I de tilfellene det ilegges tilleggsskatt bør likevel reglene om vedtak gjelde, som i dag under ordinær ligning.»

Forarbeidene kan vanskelig forstås annerledes enn at det her presiseres at begrepet «endringssak» i § 3-11 nr. 4 kun er ment å omfatte saker hvor det er aktuelt med endringer i oppgaver som gjelder ligningen av skattyteren selv. Henvisningen i § 3-11 nr 4 til § 8-3 nr 5 innebærer nettopp en forutsetning om at slike «forenklede endringssaker» knytter seg til ligningen av skattyter i egentlig forstand. Derfor skal det endringen går ut på gå frem av påtegnete fravikelser eller tilsidesettelser av poster i skattyters selvangivelse, dokument som følger selvangivelsen, eller ført protokoll knyttet til selvangivelsen.

I tillegg fremgår det klart av bestemmelsen i ligningsloven § 9-5 nr. 8 at summarisk fellesoppgjør overfor arbeidsgiver er ment å kunne foretas i stedet for å gjennomføre ordinære endringssaker for de aktuelle arbeidstakere. At ordningen på nærmere bestemte vilkår kan anvendes i stedet for å gjennomføre ordinær endringssak for den enkelte ansatte, gjør ikke at summarisk fellesoppgjør kan anses og behandles som en ordinær endringssak etter ligningsloven. I forarbeidene til ordningen med summarisk fellesoppgjør karakteriseres den som en «ekstraordinær fremgangsmåte», jf. Ot.prop. nr. 100 (1992-1993) punkt 4.1.

At bestemmelsen er plassert i ligningsloven kapittel 9 om «endring av ligning», nærmere bestemt i § 9-5 om «endring uten klage», og at arbeidsgivers klage på et vedtak om summarisk

fellesoppgjør skal følge klagereglene i § 9-2, jf. henvisningen i § 9-5 nr. 8 første ledd siste punktum, kan i denne sammenheng ikke tillegges vekt av noen betydning.

Også de særskilte bestemmelsene i forskrift om summarisk fellesoppgjør §§ 4 og 5 – med detaljerte pålegg om varselets og vedtakets innhold i slike saker – tyder på at det ikke er adgang til å fastsette summarisk fellesoppgjør på grunnlag av «forenklet vedtak» etter ligningsloven § 3-11 nr. 4.

Formålet med summarisk fellesoppgjør er riktignok å forenkle fremgangsmåten og lette arbeidsbyrden for Skatteetaten i en situasjon der arbeidsgiver har forsømt sin rapporteringsplikt. Ordningen med summarisk fellesoppgjør er imidlertid svært inngripende for arbeidsgiver med et ansvar for en betydelig økonomisk skattebyrde som egentlig påhviler hans ansatte. Det tilsier at denne typen beslutninger må treffes med skriftlige vedtak uten adgang til å følge den fremgangsmåten § 3-11 nr. 4 åpner for.

Ombudsmannens konklusjon er derfor at SFU i denne saken har fastsatt summarisk fellesoppgjør overfor A uten å ha gyldig grunnlag for slik fastsettelse. A er følgelig ikke forpliktet til å betale kravet etter betalingskortet utstedt 6. mai 2011 av Skatteoppkrever utland på kr. ...

## **Oppsummering**

Undersøkelsene herfra har gitt ombudsmannen klart inntrykk av SFUs behandling av As sak om summarisk fellesoppgjør på flere punkt ikke har vært slik selskapet og dets advokat hadde grunn til å forvente. Fastsettelse av summariske fellesoppgjør faller utenfor «forenklede vedtak» etter ligningsloven § 3-11 nr. 4. Det gjennomførte summariske fellesoppgjøret i denne saken kan ikke anses gyldig fastsatt, og er følgelig ikke rettslig bindende for A. Hvis SFU er uenig i ombudsmannen syn på gjeldende rett i denne saken, forutsetter ombudsmannen at SFU så snart som mulig legger saken frem for behandling i skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Ombudsmannen ber om å bli holdt løpende orientert om SFUs, eventuelt skatteklagenemndas, oppfølging av denne uttalelsen. I tillegg til at uttalelsen sendes sakens parter, vil kopi av uttalelsen bli sendt Skatteoppkrever utland.

## **SkN 15-103 Sak om tidsbruk ved illeggelse av tilleggsskatt var i strid med EMK artikkel 6 nr. 1**

**Lovstoff:** EMK artikkel 6 nr. 1. Ligningsloven § 10-2.

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om Skatt østs tidsbruk på i overkant av fem år ved illeggelse av tilleggsskatt for A og B innebar en krenkelse av Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK) artikkel 6 nr. 1. Etter en konkret helhetsvurdering kom ombudsmannen til at tidsbruken var i strid med EMK. Særlig tungtveiende i vurderingen var at Skatt østs håndtering av klagesaken syntes å ha vært preget av lange perioder uten aktiv behandling.

**Sivilombudsmannen** har i uttalelse av 13. november 2014 (sak 2014/1947), publisert 17. desember 2014 uttalt:

## **Uttalelse**

21. november 2008 sendte Skatt øst A og B (skattyterne) varsel om endring av likningene for inntektsårene 2005, 2006 og 2007, inkludert varsel om tilleggsskatt. Skattekontoret traff 11. mars 2010 vedtak om endring av ligning og ileggelse av tilleggsskatt på 30 % for inntektsåret 2005 og 15 % for inntektsåret 2006 og 2007 for begge skattyterne. I brev 16. april 2010 klaget advokat C på vegne av skattyterne over vedtakene til Skatt øst. Skatteklagenemndas to klagevedtak 2. desember 2013 stadfestet fullt ut Skatt østs vedtak for begge skattyterne.

Advokat C klaget i brev hit 4. juli 2014 på vegne av skattyterne over flere forhold ved skatteklagenemndas vedtak. Ett av klagepunktene var at saksbehandlingstiden for spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt for årene 2005, 2006 og 2007 var så lang at den innebar en krenkelse av EMK art. 6 nr. 1.

## **Undersøkelsene herfra**

Skatt øst ble i brev herfra 31. juli 2014 bedt om å redegjøre for hva det var som gjorde at behandlingen av skattyternes klagesaker tok over tre og et halvt år. Videre ble Skatt øst bedt om å kommentere advokat Cs anførsel om at det hadde vært vesentlige dødperioder i saksbehandlingen. I tillegg ble Skatt øst spurt om skattekontoret har tiltak for å sikre dokumentasjon for anvendelsen av medgått tid i langdryge saker.

I svarbrev 27. august 2014 skrev Skatt øst blant annet:

«[i] denne saken har det vært til dels vanskelige spørsmål og nødvendig å gjennomgå avtaler på engelsk. Utover dette er det den samlede ressursituasjonen som gjør at klagebehandlingen har tatt lang tid.

.....

[v]i har ingen dokumentasjon som viser om det ble foretatt noen saksbehandling av klagene fra 16.04.2010 til 04.01.2012. I denne perioden på ca. 20 måneder har det trolig ikke skjedd noen saksbehandling av betydning.

Fra januar 2012 til det ble gitt innsyn 15.03.2013 gikk det ca. 14,5 måneder. Selv om det ikke foreligger noen dokumentasjon som viser at saksbehandler har jobbet med saken, så anser vi at ingen deler av denne perioden kan karakteriseres som dødperioder.

.....

Fra tilsvaret ble innsendt, 19.04.2013, til skatteklagenemndas vedtak ble sendt skattyternes fullmektig, 04.12.2013, gikk det ca. 7,5 måneder. ... Siden sakene ble meldt opp for skatteklagenemnda 04.11.2013, kan det legges til grunn i denne saksbehandlingen først startet opp etter sommerferien.

.....

Skatt øst har ingen rutine for å dokumentere medgått tid på de enkelte saker, men vi registrerer saksbehandlingstid og følger opp saksbehandler særskilt når saken blir liggende for lenge.»

Advokat C kom med nye merknader til saken i brev 24. september 2014. Han mente blant annet at alle de rettslige spørsmålene i saken fremgikk klart både av Skatt østs vedtak 11. mars 2010 og av klagen 16. april 2010. Under henvisning til utdrag fra Borgarting lagmannsretts kjennelse 6. mai 2014 (LB-2014-050030) skrev han at

«[I]agmannsrettens begrunnelse taler for at det er tilstrekkelig at det ikke har vært aktiv saksbehandling i en lengre periode, og at det ikke er nødvendig med fullstendige dødperioder. ...

Når dødperioden ses sammen med den etterfølgende, trolig ikke videre aktive, saksbehandlingstiden, fremstår bruddet på EMK som ytterligere forsterket.»

Skatt øst har ikke hatt ytterligere merknader til saken.

## **Ombudsmannens syn på saken**

EMK er ved lov 21. mai 1999 nr. 30 gjort til del av norsk rett, og skal ved motstrid gå foran bestemmelsene i annen lovgivning, jf. lovens § 2 pkt 1, jf. § 3.

EMK artikkel 6 nr. 1 første punktum lyder slik, i norsk oversettelse:

«For å få avgjort sine borgerlige rettigheter og plikter eller en straffesiktelse mot seg, har enhver rett til en rettferdig og offentlig rettergang innen rimelig tid ved en uavhengig og upartisk domstol opprettet ved lov.»

Ved tolkningen av konvensjonsbestemmelsene vil praksis fra Høyesterett og EMD være tungtveiende.

Etter Rt-2002-509 sammenholdt med Rt-2000-996 er det klart at EMK artikkel 6 nr. 1 om at en straffesiktelse skal avgjøres innen rimelig tid også gjelder ved skattemyndighetenes ileggelse av ordinær tilleggs-skatt. Det er partene enige om. Partene synes også enige om at fristen for ileggelse av tilleggs-skatten etter EMK artikkel 6 nr. 1 begynte å løpe ved Skatt østs varsel om endring av likningene for inntektsårene 2005, 2006 og 2007, inkludert varsel om tilleggs-skatt, datert 21. november 2008. Ombudsmannen deler den oppfatningen. Det er varslene 21. november 2008 om tilleggs-skatt som må anses som straffesiktelsene i denne saken.

Det sentrale og avgjørende spørsmålet i denne saken er således om de endelige avgjørelsene om den ilagte tilleggs-skatten, skatteklagenemndas to vedtak 4. desember 2013, ble fattet «innen rimelig tid» etter EMK artikkel 6 nr. 1.

Når kravet i EMK artikkel 6 nr. 1 om avgjørelse innen rimelig tid skal gis anvendelse på skattemyndighetenes behandling av en sak om tilleggsskatt, må det blant annet tas hensyn til at avgjørelsen om tilleggsskatt er direkte knyttet til avgjørelsen av skattesaken. Tilleggsskatt kan først beregnes når skatten er fastsatt. Hvis skattesaken er komplisert, vil det ha betydning også for vurderingen av skattemyndighetenes tidsbruk i forhold til tilleggsskatten. I tillegg må det vurderes særskilt om skattyter, eventuelt skattemyndighetene, kan bebreides for at saken har trukket ut i tid. I Rt-2004-134 premiss (43) heter det således: «(s)ærlig vil det være tungtveiende om myndighetene har latt saken ligge uten behandling over en lengre periode».

I lys av Høyesteretts praksis, jf. Rt-2000-996 og Rt-2004-134, kan det ikke være tvil om at en administrativ behandlingstid på over fem år for en sak om ileggelse av tilleggsskatt krever en forklaring. Slik saken er opplyst i skatteklagenemndas to vedtak, synes de faktiske forhold i all hovedsak å ha vært klarlagt da varslene om endring av ligningene og tilleggsskatt for inntektsårene 2005, 2006 og 2007 ble sendt 21. november 2008. Skatt østs endringsvedtak, hvor det ble lagt til grunn at det var et slikt interessefellesskap mellom skattyterne at skatteloven § 13-1 fikk anvendelse, forelå ca. 15 måneder senere, i mars 2010. Det fremstår i seg selv som relativt lang behandlingstid.

Etter det opplyste gikk det så nærmere tre år fra klagen ble innsendt 16. april 2010 til Skatt øst 15. mars 2013 hadde utarbeidet forslag til skatteklagenemndas vedtak i saken. Deretter tok det ytterligere seks og en halv måned før saken ble oversendt skatteklagenemnda til behandling. Det er derfor Skatt østs tidsbruk i klageomgangen frem til vedtakene ble fattet i skatteklagenemnda i desember 2013 som har vært gjenstand for nærmere undersøkelse herfra.

Saken gir ingen holdepunkter for at skattyterne kan bebreides for at Skatt øst forberedelse av saken for skatteklagenemnda trakk slik ut i tid.

Slik det er redegjort for skattekontorets rettslige vurderinger i skatteklagenemndas vedtak 2. desember 2013, kan ikke ombudsmannen se at sakens rettslige sider var spesielt omfattende og komplekse. Heller ikke nødvendig gjennomgang av engelske avtaledokumenter kan forsvare en lengre forsinkelse i klagebehandlingen ved Skatt øst. Skattekontoret har anført at også «den samlede ressursituasjonen» medvirket til at klagebehandlingen tok lang tid. Slike forhold kan vanskelig tillegges nevneverdig vekt i denne sammenheng, jf Rt-2000-996 s. 1023 der det blant annet heter:

«Myndighetenes interne prioriteringer og en vanskelig arbeidssituasjon kan vanligvis ikke hindre at et tidsforløp som er urimelig langt i forhold til den private part, anses som en krenkelse av artikkel 6 nr. 1.»

Skatt øst har erkjent at det fra advokat Cs klage 16. april 2010 og frem til 4. januar 2012, ca. 20 måneder senere, «trolig ikke skjedde noen saksbehandling av betydning». I tillegg har Skatt øst opplyst at det heller ikke skjedde noe i saken fra advokat Cs tilsvaer 19. april 2013 til «etter sommerferien [2013]». Disse dødperiodene er i seg selv alvorlige. Skatt øst kan imidlertid heller ikke dokumentere at saken har vært under kontinuerlig behandling i tiden mellom 4. januar 2012 og 15. april 2013. Sakens omfang og karakter tatt i betraktning, anses det lite sannsynlig at saken har vært under kontinuerlig aktiv behandling i hele dette tidsrommet. Slik tidsbruken er opplyst og forklart legger ombudsmannen derfor til grunn at saken har ligget uten behandling i flere

lengre perioder. Etter rettspraksis er det et tungtveiende moment i vurderingen av om saksbehandlingstiden er blitt urimelig lang i henhold til EMK artikkel 6 nr. 1, jf. Rt-2004-134 premiss (43).

## **Oppsummering**

Ombudsmannen er kommet til Skatt østs behandlingstid for illeggelse av tilleggsskatt i denne saken på i overkant av fem år – herunder ca. tre og et halvt år i forbindelse med utarbeiding av forslag til vedtak i skatteklagenemnda – etter en helhetsvurdering innebærer en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1. Sakens karakter og kompleksitet kan ikke rettferdiggjøre en så lang behandlingstid som saken fikk. Særlig tungtveiende i vurderingen har vært at Skatt østs håndtering av klagesaken synes å ha vært preget av lange perioder uten aktiv behandling.

På denne bakgrunn ber ombudsmannen Skatt øst ta kontakt med Skattedirektoratet med sikte på å få skatteklagenemndas to vedtak 2. desember 2013 overprøvet av Riksskattenemnda for så vidt gjelder illeggelsen av tilleggsskatt for årene 2005, 2006 og 2007. For ordens skyld vises i denne forbindelse til Skattedirektoratets retningslinjer fastsatt 4. januar 2008 vedrørende saksforberedelse for overprøving av skatteklagenemndas vedtak i Riksskattenemnda. Det vises og til ligningsloven § 9-6 punkt 5 bokstav d).



# 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

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-104 Euroteam	1
SkN 15-105 Kverva AS	11
SkN 15-106 Global Skipsholding Norden AS	31
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>46</b>
SkN 15-107 Fradrag for tap på fordring	46
SkN 15-108 Gevinstbeskatning ved salg av leilighet	54
<b>TINGRETTSDOMMER</b>	<b>64</b>
SkN 15-109 Avskjæring av underskudd etter sktl. § 14-90	64
SkN 15-110 Lønnstaker eller selvstendig næringsdrivende	72
<b>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER</b>	<b>93</b>
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
<b>LOVENDRINGER</b>	<b>116</b>
SkN 15-115 Ikraftsetting av lov 2014:80, endr skatteloven	116
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>117</b>
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).

**Ankemotpart:** 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 endringssak 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 korrigerende 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 alternativ 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 skatteyters 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 tilsvær 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. Sakskostnader 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 oversittet 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 skatteyters 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, for såvidt 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 gruppesalget, 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 skatteyder 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 anførselene 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 - enmilliontohundreogførtitretusentohundreogsytt - 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 - enmilliontohundreogførtitretusentohundreogsytt - 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 (mørselskapet).

**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** konstatere 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 konstatere 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 inntektsserverv 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 inntektsserverv 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 inntektsserverv 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 tilsi at en kostnad ikke kan være pådratt for å fremme et inntektsserverv. Men domstolene skal ikke sensurere skattyters forretningssskjønn, 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 oppofrelse 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 undervisningssenter 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 fradragsførte 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 utdanningssenter 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 - etthundreognittitusenett 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) Ettersom 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 forretningsskjønnet 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 forretningsskjønnet 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 inntektsgrunnlaget 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 langsomt 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 konkurranseevne. 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 fradragsrett 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 fradragsretten 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 fradragsrett 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 fradragsrett 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) Vilåret 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 vilåret 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 tilfredsstiller 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)

**Ankemotpart:** 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 fradragsføring av en fradragspost, er det åpenbart at det vil skje en automatisk korrigering 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 fradragsført 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 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. 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 skattelovgivningens 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 tilleggsskatt 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 tilleggsskatt 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 tilleggsskatt 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 tilleggsskatt. 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. Tilleggsskatt 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 % tilleggsskatt. Ved ny ligning legges til grunn at tilleggsskatt 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 unnlatsen av å gi korrekte opplysninger om inntekt og formue var unnskyldelig, og at regelen om unntak fra tilleggsskatt 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 tilleggsskatten 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 tilleggsskatt 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 korleksjonen 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 korrigert 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 tilleggsskatt, 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 tilleggsskatten 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 tilleggsskatt etter nettometoden etter § 10-4 nr. 4 bokstav b fordi tilfellet alt ville vært unntatt fra tilleggsskatt 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 tilleggsskatt 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 illeggelse av tilleggsskatt innebærer 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 tilleggsskatt 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 Sørdal).

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 fradragsberettiget 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 tapsføringen, 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 interessefellesskap skal foretas fastsettelse som om interessefellesskapet 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 selskapelig 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.

Fradrag 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 nords 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 overtakelsen/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 skjønnet i vedtak av 31.10.2011 med hensyn til inngangsverdien. Skjønnet 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 Bjørnstad. **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 m<sup>2</sup> og bruks- /boligareal på 190 m<sup>2</sup>. 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 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 tilleggsskatt ilegges med 30 % av skatt på uoppgitt kapitalinntekt med kr 3 265 000. I tillegg ilegges skjerpet tilleggsskatt 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 tilleggsskatt. Den atter subsidiære påstanden var at det ikke var grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, og atter atter subsidiært at satsen for tilleggsskatt 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 tilleggsskatt.

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 tilleggskfunksjonene 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 illeggelse 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 etter 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, 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 tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt 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 tilleggsskatt 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 m<sup>2</sup> bruttoareal og 190 m<sup>2</sup> 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 egenerklæringsskjemaet 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 plikter 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 tilleggsskatt foreligger.

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

De objektive vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt tilsvarer vilkårene for å ilegge ordinær tilleggsskatt. Som nevnt er det ikke hevdet fra As side at de objektive vilkårene ikke foreligger. Skjerpet tilleggsskatt 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 tilleggsskatt 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 tilleggsskatt.

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 Nicolaissen 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 forretningssamarbeid 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 prosjekresultat 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 tillegsskatt, 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 investeringsselskap 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 fusionsfusjon, 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 fusionsfusjon, 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 prosjekresultatet 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 skattelistene, 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 - etthundreogtittitotusenettthundreogfem- 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 tilsvarende 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 partenens 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 drosjevirksomhet. 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 sjåfører 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 fradregsføre 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» fradragsretten. 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 opptrådt 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 sjåfører. 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 sjåfører, 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 drosjevirksomhet, 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.

Rettens konklusjon er 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 tilfredsstiller 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 rettsteknisk uheldig dersom man skulle nysensere 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 fradragsrett. 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 konkurransevridding 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 kundennummer 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.

Rettens konklusjon er 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 renvaske 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. Vilkaene 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 jordbrukstomt.

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 tomtens. 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 rettsspørsmål 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 skattespørsmål 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 korrigering av avskrivningene 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 fradragsberettiget, 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 gevinstoppgjør 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 gevinstoppgjør, 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 korrigering 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 - rentebegrensningsregelen

**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 rentebegrensningsregelen.

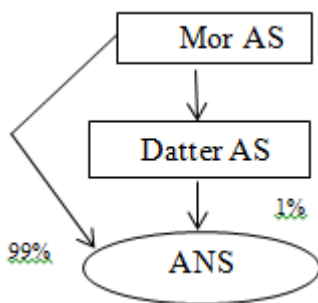
Bindende forhåndsuttalelse nr 8/2015 avgitt av Skattedirektoratet 29. juni 2015, publisert 22. september 2015.

## 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 forenklede regler for beskatning av deltakere i DLS.

Under punkt 4.6.5 omtales forslag om å endre reglene for fradragsbegrensning 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 begrensningsregelen 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 tilsvarende 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 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. 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 sikkerhetsstillingen 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 interessellesskap, 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. Ansvar 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) Oppstillingen 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.



# Skattenytt 10/2015

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

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-118 SKS Produksjon	1
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>18</b>
SkN 15-119 Spillegevinster fra poker	18
SkN 15-120 Utbytte eller tilbakebetaling av kapital	28
SkN 15-121 Virksomhetsbegrepet, innkjøp og drift av båt	38
<b>UTTALELSER SIVILOMBUDSMANNEN</b>	<b>47</b>
SkN 15-122 Eiendomsskatt på eiendom i friområde	47
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>50</b>
SkN 15-123 Endr. i forskrift om sykepengeforsikring, småbedrifter	50
SkN 15-124 Endr. i FSFIN forskrift til skatteloven	50
SkN 15-125 Endr. i FSFIN forskrift til skatteloven	51

# Høyesterettsdommer

## SkN 15-118 SKS Produksjon

**Lovstoff:** Skatteloven § 18-5 første ledd, jf. § 18-1 annet ledd bokstav a, jf. eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum.

**Høyesterett:** Dom av 24. september 2015, sak nr. HR-2015-1945-A

**Dommere:** Matheson, Bergsjø, Bull, Bårdsen, Stabel. **Saksgang:** Salten tingrett TSALT-2011-86182 - Hålogaland lagmannsrett LH-2014-111014 - Høyesterett HR-2015-1945-A, (sak nr. 2015/334), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** SKS Produksjon AS og Energi Norge (partshjelper) (advokat Finn Backer-Grøndahl)

**Ankemotpart:** Gildeskål kommune (advokat Silje Aga Rogan - til prøve) og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) (partshjelper) (advokat Caroline Lund).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om begrepet «kraftanlegg» i sktl. § 18-1 annet ledd bokstav a også omfattet i) ledningsnett fra kraftverket til det ordinære overføringsnett og ii) et administrasjonsbygg, to garasjebygg og en fjellhytte. Hvis disse objekter *ikke* var en del av «kraftanlegget» kunne de verdsettes og gjøres til gjenstand for særskilt utskrivning av eiendomsskatt. Alternativet var at objektene var omfattet av eiendomsskattegrunnlaget for selve kraftverket («kraftanlegget»).

**Kort omtale av dommen:** **Saksforholdet:** SKS Produksjon AS (SKS) eide og drev tre kraftanlegg i Gildeskål kommune. I 2009 ble det i denne kommune utskrevet eiendomsskatt på de tre kraftanleggene. I tillegg til kraftanleggene ble det utskrevet særskilt eiendomsskatt for følgende objekter: i) to kraftlinjer fra kraftverk til det ordinære kraftnettet i Sundsfjord, ii) et administrasjonsbygg iii) et garasjeanlegg ved kraftstasjon, iv) en garasje for snøscooter på fjellet og v) og en hytte ved Langvann. For disse objekter ble det foretatt en selvstendig verdsettelse og skrevet ut eiendomsskatt i tillegg til eiendomsskatten på de tre kraftanleggene – en skatt som utgjorde NOK 23.333 pr. år.

SKS hevdet at eiendomsskattegrunnlaget for de tre kraftanleggene også omfattet objektene nevnt under punkt i) – v) ovenfor, og klaget på vedtaket til den sakkyndige ankenemnd for eiendomsskatt som ikke tok klagen til følge – klagevedtak 24.11.2010.

**Rettslig overprøving:** Saken ble bragt inn for rettslig prøvelse ved stevning av 25.05.2011 men Gildeskål kommune ble frifunnet ved **Salten tingretts dom av 14.04.2014**. Dommen ble påanket – denne gang med Energi Norge som partshjelper for saksøker og Landssamanslutninga for Vasskraftkommuner (LVK) som partshjelper for kommunen, men ankene ble forkastet ved **Hålogaland lagmannsretts dom av 01.12.2014** og senere av **Høyesterett** ved denne dom. – Saksomkostninger ble ikke ilagt av tingretten, men ankemotparten fikk dekket saksomkostnader både for tingrett og lagmannsrett ved lagmannsrettens dom og for Høyesterett ved denne dom – kostnader som totalt utgjorde

noe i overkant av 1,3 millioner kroner.

**Ledningsnett:** Høyesterett tar først standpunkt til om *ledningsnettet fra kraftverket til det ordinære overføringsnett kunne anses som del av kraftanleggene*. Det poengteres i dommen at det fremgår av Ot.prp.nr.23 (1995-1996) at verdsettelse av kraftanlegg for ligningsformål også skal legges til grunn ved beregningen av eiendomsskatt for slike anlegg. Det avgjørende blir da hva som ligger i begrepet «kraftanlegg» i sktl. § 18-1 bokstav a som ikke omfatter «fjernledninger og fordelingsanlegg». For utskrivningen av eiendomsskatt på det ledningsnett denne saken gjelder, ville det være avgjørende hva som omfattes av begrepet «fjernledninger» som ikke regnes som del av kraftanlegget. At man senere utvidet «vannsiden» i kraftverkdefinisjonen kunne ikke tillegges vekt for avgrensningen mot nettsiden («fjernledninger»).

Høyesterett konkluderer med at «grensesnittet mellom kraftanlegg og nettanlegg ...[må] ... trekkes der maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning» (avsn. 87). Konklusjonen ble da at overføringslinjene fra kraftverkene til det ordinære nettet ikke utgjorde noen del av kraftverkene. Følgelig kunne disse linjer gjøres til gjenstand for særskilt utskrivning av eiendomsskatt.

**Bygninger:** Deretter tar Høyesterett standpunkt til om et administrasjonsbygg, to garasjebygg og en fjellhytte kunne anses for å være en del av «kraftanlegget» eller om det kunne utskrives særskilt eiendomsskatt på disse anlegg. Det følger av et rundskriv fra Riksskattestyret fra 1965 (Rundskriv 400) og en avgjørelse i Utv-2005-162 (overligningsnemnda SFS) at bygninger som hadde "en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjon, slik som bygninger og haller for turbiner, generatorer, styring, overvåkning mv. utgjorde en integrert del av "kraftstasjonen". Men ingen av de bygninger saken gjaldt hadde en såpass direkte tilknytning til kraftproduksjonen at de kunne anses som "noen del av det egentlige produksjonsanlegget ved kraftstasjonen". Bygningene kunne følgelig verdsettes særskilt etter byskatteloven § 5.

**Referentens kommentarer:** Denne dom dreier seg en relativt teknisk avgrensning av hva som skal regnes som kraftanlegg eller del av slikt anlegg i relasjon til skatteloven § 18-1 og eiendomsskatteloven § 4 første ledd – og utfallet av saken fremstår ikke som særlig overraskende: 3-0 til Gildeskål kommune.

Det klareste er nok *bygningene* som ikke syntes å ha en slik direkte tilknytning til selve kraftproduksjonen at det var naturlig å karakterisere dem som del av et "kraftanlegg". For fjellhytta og kanskje også garasjebyggene synes denne konklusjonen nokså åpenbar. Bruken av administrasjonsbygget var åpenbart knyttet til virksomheten med å produsere strøm, men hadde neppe en så direkte tilknytning til selve produksjonen at det var naturlig å anse som en integrert del av selve produksjonsanlegget.

For *ledningsnettet* tar Høyesterett – etter en nøye gjennomgang av forarbeider og andre kilder – utgangspunkt i en avgrensning som synes relativt naturlig: Ledningsnett hvor maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning, må anses som del av ledningsnettet og ikke del av "kraftanlegg". – Heller ikke på dette punkt fremstår utfallet som særlig overraskende.

Et lite spørsmål til slutt: Hvorfor bruke de ankende parter 1,3 millioner kroner for å overprøve et krav på eiendomsskatt som for det aktuelle år utgjorde i overkant av 23 tusen kroner? Svaret må åpenbart være at dette er et prinsipielt spørsmål som antas å ha en

rekkevidde langt ut over den foreliggende sak.

Syv

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av kommunalt vedtak om beregning av eiendomsskatt. Spørsmålet er hva som utgjør et «kraftanlegg» etter skatteloven § 18-5 første ledd, jf. § 18-1 annet ledd bokstav a.
- (2) Gildeskål kommune innførte eiendomsskatt for verk og bruk i 1980. SKS Produksjon AS - heretter SKS - eier tre kraftanlegg i kommunen; henholdsvis Sundsfjord, Forså og Langvann. De ble taksert i 1983, og SKS har betalt eiendomsskatt for anleggene til kommunen i en årrekke. Eiendomsskattegrunnlaget er blitt fastsatt av Sentralskattekontoret for storbedrifter etter oppgave fra kraftforetaket.
- (3) Gildeskål kommune innførte generell eiendomsskatt på fast eiendom fra og med 2009. Det ble da - i tillegg til eiendomsskatt på de tre kraftanleggene - også skrevet ut eiendomsskatt på annen eiendom som tilhører SKS. Dette gjaldt først og fremst to 22 kV kraftlinjer fra henholdsvis Forså og Langvann kraftstasjoner og frem til det ordinære nettet i Sundsfjord. Videre ble det skrevet ut eiendomsskatt på et administrasjonsbygg og et garasjeanlegg ved Sundsfjord kraftstasjon, en snøscootergarasje på fjellet og en hytte ved Langvann - begge de sistnevnte til bruk ved vedlikeholdsarbeider på reguleringsanleggene. Den samlede eiendomsskatten på de to kraftlinjene og de fire bygningene var 23 333 kroner per år.
- (4) Jeg nevner allerede her at SKS i saken omtaler de to kraftlinjene som produksjonslinjer, produksjonsrelaterte nett eller nettanlegg, eventuelt matelinjer. Kommunen synes derimot å være noe mer tilbakeholden med å klassifisere linjene som produksjonsrelaterte nettanlegg. Ettersom denne karakteristikken - som jeg skal komme tilbake til - er legaldefinert i forskrift 11. mars 1999 nr. 302 (kontrollforskriften) § 17-1, vil jeg inntil videre omtale de to 22 kV kraftlinjene saken gjelder som «produksjonslinjene» eller «kraftlinjene».
- (5) SKS påklagde kommunens vedtak og gjorde gjeldende at linjene og bygningene var omfattet av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanleggene, og at det derfor var foretatt dobbeltbeskatning. Som grunnlag for klagen ble det vist til eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum om at bygninger og anlegg som hører til eller trengs til verksdriften, skal «reknast saman med verket».
- (6) Kommunens sakkyndige ankenemnd for eiendomsskatt traff 24. november 2010 vedtak der klagen ikke førte frem.
- (7) SKS reiste ved stevning 25. mai 2011 til Salten tingrett søksmål mot kommunen med påstand om at vedtaket er ugyldig og må oppheves.
- (8) Saken ble stanset i påvente av en avgjørelse i Frostating lagmannsrett vedrørende utskrivning av eiendomsskatt på en kraftlinje i et lignende sakskompleks; den såkalte KVO-saken. Etter at saken ble satt i gang igjen, avsa tingretten 14. april 2014 dom med slik domsslutning:

- «1. Gildeskål kommune frifinnes.
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke.»

(9) SKS anket dommen til Hålogaland lagmannsrett med Energi Norge som partshjelper. Gildeskål kommune tok til motmæle med Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar som partshjelper. Lagmannsretten avsa 1. desember 2014 dom [LH-2014-111014] med slik domsslutning:

- «1. Anken forkastes.
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler SKS Produksjon AS og Energi Norge - som solidarisk ansvarlige - kr 467 793,24 til Gildeskål kommune og Landssamanslutninga for Vasskraftkommunar i fellesskap. Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.
- 3. I sakskostnader for tingretten betaler SKS Produksjon AS kr 381 124,32 til Gildeskål kommune. Oppfyllelsesfristen er to uker fra dommens forkynnelse.»

(10) SKS har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Energi Norge og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar har erklært partshjelp også for Høyesterett. Saken står ellers i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.

(11) Den ankende part - *SKS Produksjon AS* - har med tilslutning fra partshjelperen Energi Norge i korthet gjort gjeldende:

(12) Skatteloven definerer «kraftanlegg» i § 18-1 annet ledd. Definisjonen er ikke entydig. Det er flere holdepunkter for at begrepet også omfatter de to produksjonslinjene og bygningene saken gjelder:

(13) Vurderingen må ta utgangspunkt i eiendomsskattelovens angivelse i § 4 annet ledd tredje punktum av hva eiendomsskatteobjektet omfatter. Det som hører sammen med eller trengs til verksdriften, «skal reknast saman med verket». Produksjonslinjene og bygningene er driftsmidler som hører til eller trengs til kraftanlegget som «verk og bruk». Eiendomsskattelovens regel må ut fra symmetribetraktninger danne rammen for hva som utgjør et «kraftanlegg» i skattelovens forstand.

(14) For så vidt gjelder produksjonslinjene uttales det i forarbeidene til kraftskattereformen at grensen for produksjonsanlegget bør settes der «linjene frå verket vert tilknytta eit overføringsnett som også kan brukast av andre enn kraftverket», jf. NOU 1992:34 side 133. I lovproposisjonen gis dessuten uttrykk for at «kraftverk» skal defineres noe videre enn hva som fulgte av Riksskattestyrets rundskriv 400, jf. Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 98.

(15) Beregningsmåten for anleggets ligningsverdi bekrefter at produksjonslinjer er del av kraftanlegget i skattelovens forstand. Beregningen skjer med grunnlag i spotmarkedsprisen på det punktet der kraften innmates i det ordinære nettet. Etter skatteloven § 18-5 tredje ledd jf. § 18-3 tredje ledd nr. 1 gis fradrag for kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet. Dette viser at verdsettelsen etter § 18-5 også må omfatte de driftsmidler som er nødvendige for å føre kraften frem til dette referansepunktet.

- (16) Grensedragningen styrkes av at kraftskattereformen bygger på et helt systematisk skille mellom kraftanlegg på den ene siden og nettanlegg på den andre. Skillet trekkes mellom monopolvirksomhet og produksjonsvirksomhet i kraftforsyningen. Produksjonslinjene er ikke underlagt monopolkontroll og skal følgelig ses som del av kraftanlegget.
- (17) Skillet er også lagt til grunn for skattemessige avskrivninger i grunnrenteskatten og fradragsberettigede kostnader i grunnrenteskatten. Det er videre lagt til grunn for verdsettelse av driftsmidler for skattemessige formål - såkalte gjenanskaffelsesverdier for særskilte driftsmidler i kraftverket. Etter disse reglene er produksjonslinjene en del av kraftverket.
- (18) Uttalelser fra Finansdepartementet, Skattedirektoratet og Sentralskattekontoret for storbedrifter, samt i juridisk teori, bekrefter at «kraftanlegg» også omfatter produksjonslinjer som i foreliggende sak.
- (19) De bygningene saken gjelder, må for eiendomsskatteformål bedømmes på samme måte som de to kraftlinjene. Bygningene har funksjoner i direkte tilknytning til drift og vedlikehold av kraftanlegget og er derfor en del av dette.
- (20) SKS og partshjelperen Energi Norge har nedlagt slik felles påstand:
- «1. Sakkyndig ankenemnd i Gildeskål kommunes vedtak av 24. november 2010 vedrørende taksering av eiendommer tilhørende SKS Produksjon AS oppheves.  
2. SKS Produksjon AS og Energi Norge tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett. SKS Produksjon AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.»
- (21) Ankemotparten - *Gildeskål kommune* - har i korthet gjort gjeldende:
- (22) Skatteloven § 18-1 annet ledd definerer «kraftanlegg» som «kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg». Eiendomsskatteloven § 4 bestemmer hva som kan være objekt for eiendomsbeskatning, men gir ikke veiledning for hvordan verdsettelsen skal foregå. Det er ikke noe i veien for at ulike deler av et eiendomsskatteobjekt etter § 4 verdsettes etter ulike regelsett.
- (23) Kraftlinjene og bygningene som saken gjelder, faller utenfor skattelovens definisjon av kraftanlegg og inngår derfor ikke i verdsettelsen av anlegget. Disse driftsmidlene kan dermed verdsettes som egne eiendomsskatteobjekter etter byskatteloven § 5.
- (24) Anleggsdefinisjonen har et klart grensesnitt mot nett. De to produksjonslinjene er nettanlegg og faller dermed utenfor definisjonen. Det er ikke grunnlag for å forstå forarbeidene til kraftskattereformen slik at begrepet «kraftverk» - og senere «kraftanlegg» etter skatteloven 1999 - også skulle omfatte nettanlegg.

- (25) Skillet mellom ordinært og produksjonsrelatert nett er uegnet for fastsettelse av hvordan verdsettelsen av det enkelte objekt skal foregå med tanke på eiendomsskatt. Produksjonslinjene er uansett underlagt monopolkontroll, og et eventuelt skille mellom monopolvirksomhet og produksjonsvirksomhet gir derfor ingen veiledning i vår sak.
- (26) Grensesnittet for hva som etter anleggsdefinisjonen anses som overføringsnett, endres heller ikke av at innmatingspunktet i sentralnettet er referansepunktet for den spotprisen som ligger til grunn for inntektsfastsettelsen. Kraftanleggets verdi isoleres ved hjelp av fradragsreglene i § 18-5 tredje ledd jf. § 18-3 tredje ledd. Fradragsreglene innebærer ikke at driftsmidlene er verdsatt som en del av kraftanlegget.
- (27) Enkeltstående uttalelser i myndighetspraksis og i juridisk teori som kunne støtte SKS' oppfatning av at produksjonslinjene er del av kraftanlegget, har begrenset rettskildeverdi.
- (28) De aktuelle bygningene omfattes heller ikke av anleggsdefinisjonen og inngår derfor ikke i verdsettelsen av kraftanlegget.
- (29) Konsekvensen av SKS' syn er at jo flere driftsmidler som konsumeres gjennom fradragsregler for utgifter, jo lavere vil eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegget bli. Det kan ikke være riktig.
- (30) Partshjelperen - *Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar* - har i hovedsak sluttet seg til kommunens anførsler og har særlig fremhevet:
- (31) Det har helt tilbake til 1960-tallet vært lang og fast praksis for å beskatte nettanlegg som egne eiendomsskatteobjekter. Det er i den forbindelse vist til Rt-1999-192 (Statnett), Rt-2002-94 (Neset) og Rt-2006-813 (Canal Digital). Ettersom nettanlegg verdsettes etter substansverdi og kraftanlegg etter avkastningsverdi, kreves et klart grensesnitt som ikke er basert på skjønn.
- (32) Lagmannsretten har lagt til grunn at Hydroconsult i takstrapporten fra 1983 bygget på at skillet mellom kraftverk og fjernledninger ble trukket ved transformatorer for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere. Bevisvurderingen er ikke påanket og Høyesterett må derfor bygge på hva lagmannsretten kom til på dette punktet.
- (33) Finansdepartementets høringsnotat 6. november 2002 punkt 11.4 bekrefter at taksering «etter gjeldende verdsettelsesregler i byskatteloven § 5 synes å ha vært rimelig ensartet for overføringsanlegg». Det må med et slikt utgangspunkt kreves sterke holdepunkter for at lovgiver med kraftskattereformen mente å endre verdsettelsesmåten for denne type driftsmidler. Slike holdepunkter finnes ikke.
- (34) For det tilfellet at monopolkontroll skulle anses avgjørende for grensedragningen, er det ikke tvilsomt at «produksjonsrelaterte nettanlegg» er underlagt monopolkontroll og derfor ikke kan anses som del av kraftanlegget.

(35) Gildeskål kommune og partshjelperen Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar har nedlagt slik felles påstand:

«1. Anken forkastes.

2. Gildeskål kommune og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.»

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

(37) Jeg redegjør først for eiendomsskattelovens system med hensyn til hvilke objekter som kan eiendomsbeskattes.

(38) I § 4 første ledd bestemmes at eiendomsskatt «vert skriven ut på dei faste eigedomane ut frå tilhøva den 1. januar i skatteåret». Hva som regnes som fast eiendom, er angitt i annet ledd og omfatter blant annet «verk og bruk». Det er sikker rett at som «verk og bruk» anses anlegg for så vel produksjon som overføring av elektrisk kraft. For kraftanlegg kan det vises til Rt-1988-1123 (Øvre Otra) der dette er lagt til grunn «uten at det er nødvendig å ta standpunkt til hvilken kategori i oppregningen slike anlegg nærmest hører under». For overføringsnett kan det vises til Rt-2002-94 (Neset) på side 101 og Rt-2006-813 (Canal Digital) avsnitt 35. Løsningen er også lagt til grunn i Ot.prp.nr.23 (1995-1996) på side 155.

(39) I eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum heter det så:

«Bygningar og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta.»

(40) Av bestemmelsen følger at bygninger og anlegg som alene ikke er «verk og bruk», likevel er del av verket som eiendomsskatteobjekt «når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta».

(41) Jeg går så over til å se på eiendomsskattelovens system for hvordan verdsettelsen av skattepliktig eiendom skal skje.

(42) På tidspunktet for klagevedtaket i 2009 bestemte eiendomsskattelovens § 8 første ledd generelt at eiendomsskatten «skal reknast ut etter verdet (taksten) som eigedomen vert sett i ved likninga året før skatteåret». Bestemmelsen var imidlertid med virkning fra 1. januar 2001 bare satt i kraft for «anlegg for produksjon av elektrisk kraft», jf. kongelig resolusjon 27. juni 2003.

(43) Verdien som slike anlegg «vert sett i ved likninga», bestemmes av reglene i skatteloven § 18-5 om verdsettelse av kraftanlegg. Taksten bygger på en lønnsomhetsberegning som er nærmere regulert i § 18-5 første til fjerde ledd. Rent skjematisk skal skattetaksten i henhold til første ledd beregnes som nåverdien av anleggets netto inntekt - det vil si differansen mellom salgsinntekter og driftsutgifter multiplisert med en kapitaliseringsfaktor - fratrukket nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler. Annet til fjerde ledd gir detaljerte regler om hva som skal inngå i disse beregningene. Lovgiver har tilstrebet at takseringsreglene skal bygge på objektive og registrerbare størrelser. Blant annet er det i

annet ledd bestemt at brutto salgsinntekter som utgangspunkt skal fastsettes som et produkt av spotmarkedspriser multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket.

- (44) For annen eiendom enn anlegg for produksjon av elektrisk kraft, bestemte eiendomsskatteloven § 33 at verdsettelsen skulle foretas i henhold til skattelov for byene av 18. august 1911 - byskatteloven - § 4 og § 5. Etter byskatteloven § 4 skulle eiendommens skatteverdi fastsettes ved taksering. Taksten skulle etter § 5 settes til «det beløp, som eiendommen efter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg»; ofte omtalt som substansverdi.
- (45) Eiendomsskatteloven kapittel 3 ble endret med virkning fra og med skatteåret 2013. Lovrevisjonen var av teknisk og ikke materiell karakter. Vår sak må uansett løses etter de regler som gjaldt på vedtakstidspunktet i 2009.
- (46) Jeg skal nå se nærmere på problemstillingen i vår sak.
- (47) Det er ingen uenighet om at bygningsmassen og de to kraftlinjene er omfattet av eiendomsskatteloven § 4 og derfor er objekter for eiendomsskatt. Hovedspørsmålet i saken er imidlertid om disse driftsmidlene er del av kraftanleggene og derfor inngikk i verdsettelsen etter eiendomsskatteloven § 8 jf. skatteloven § 18-5, eller om de - slik som lagt til grunn for vedtaket - faller utenfor og derfor kunne eiendomsbeskattes særskilt etter de verdsettelsesreglene som fulgte av eiendomsskatteloven § 33 jf. byskatteloven § 5 for annen eiendom. Spørsmålet er det samme etter dagens regler som etter de bestemmelsene som gjaldt på vedtakstidspunktet.
- (48) Før jeg går inn på hovedspørsmålet, bør nevnes at skatteloven § 18-5 har sin bakgrunn i kraftskattereformen av 1997. Denne reformen skyldtes delvis at det samlede skatte- og avgiftssystemet for kraftforsyningen ikke var tilpasset liberaliseringen av kraftmarkedet som fulgte av energiloven av 29. juni 1990 nr. 50, i kraft fra 1. januar 1991. Ved energiloven ble kraftomsetningen endret fra å være monopolbasert til å bli konkurranseorientert og markedsbasert.
- (49) Ved endringslov av 28. juni 1996 nr. 41 til skatteloven 1911 fikk § 37 bokstav a om verdsettelse av formue en tilføyelse der det blant annet ble bestemt at verdsettelsen av «[k]raftverk med tilhørende reguleringsanlegg eller rettigheter i slike anlegg» skulle foretas etter nye og detaljerte retningslinjer. Reglene trådte i kraft fra og med inntektsåret 1997. De erstattet de tidligere retningslinjene for beregning av formue i kraftverk som var utviklet gjennom lignings- og rettspraksis. Reformen bygget på en utredning fra det såkalte Rødseth-utvalget, jf. NOU 1992:34 Skatt på kraftselskap og på departementets lovforslag i Ot.prp.nr.23 (1995-1996).
- (50) Det var i proposisjonen forutsatt at verdsettelsen av kraftanlegg for ligningsformål også skulle benyttes for beregningen av eiendomsskatt på slike anlegg, jf. Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 141. Dette ble gjennomført ved at eiendomsskatteloven § 8, som allerede nevnt, ble satt i kraft 1. januar 2001 for så vidt gjaldt anlegg for produksjon av elektrisk kraft.

- (51) På dette tidspunktet hadde skatteloven 1999 trådt i kraft. 1999-loven er en teknisk lovfornyelse der man har ment å videreføre de skattepolitiske og materielle løsningene i den tidligere loven, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 5. Utgangspunktet for 1999-loven kapittel 18 har vært å samle alle særreglene om skattlegging av kraftforetak, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 84. Bestemmelsene som ble føyet til i 1911-loven § 37 bokstav a, er videreført i § 18-5.
- (52) Jeg går så over til spørsmålet om noen av de omtvistede driftsmidlene på vedtakstidspunktet var del av et «kraftanlegg» i skatteloven § 18-5s forstand og dermed omfattet av Sentralskattekontorets verdsettelse av anlegget.
- (53) Innledningsvis vil jeg understreke at eiendomsskatt er en objektskatt underlagt et objektivitetsprinsipp. Prinsippet går ut på at det er eiendommens verdi i seg selv - her kraftanlegget - og ikke eierens nytte eller konkrete bruk, som er styrende for verdsettelsen. Høyesterett har slått dette fast i en lang rekke dommer. Jeg nøyer meg her med å vise til Rt-2011-51 (Sydvaranger) avsnitt 34 der det i tilknytning til tolkningen av byskatteloven § 5 gis følgende oppsummering av rettstilstanden:
- «Prinsippene for hvordan bestemmelsen skal forstås og verdsettelsen skal foretas, er utviklet gjennom langvarig rettspraksis. I Rt-1912-501 (LKAB 1-dommen) ble første gang uttalt at taksten skal gi uttrykk for eiendommens objektiviserte omsetningsverdi. Prinsippet er gjentatt en rekke ganger senere, blant annet i Rt-1987-129 (Tyssefall-dommen) der det på side 132 heter at man ved takseringen skal søke å finne frem til den verdi eiendommen eller anlegget har i seg selv, objektivt bedømt. Videre uttales det at den aktuelle eiers interesse i eiendommen i prinsippet ikke er gjenstand for vurdering, se tilsvarende Rt-1999-192 (Statnett-dommen) på side 201.»
- (54) Begrepet «kraftanlegg» er definert i § 18-1 annet ledd bokstav a. Annet ledd inneholder flere legaldefinisjoner av betydning for saken, og lyder i sin helhet:
- «Definisjoner:
- a. Med kraftanlegg menes kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, men unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg.
  - b. Med kraftverk menes selve kraftstasjonen.
  - c. Med reguleringsanlegg menes anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter.
  - d. Med kraftforetak menes bedrift som driver produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft.»
- (55) Jeg ser først på om produksjonslinjene er omfattet av hva som menes med «kraftanlegg» etter bokstav a.
- (56) Slik jeg forstår SKS' anførsler, gjøres det gjeldende at man ved tolkningen må ta utgangspunkt i eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum. Dette er jeg ikke enig i. Eiendomsskattelovens bestemmelse om hva som hører til eller trengs til driften, angir hva

som er objektet for eiendomsskatt. En slik bestemmelse kan ikke overstyre legaldefinisjonen i skatteloven § 18-1 om hva som er objektet for den verdsettelse som skal foretas etter § 18-5. Heller ikke formuleringen om at bygninger og anlegg skal «reknast saman med verket» gjør eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum til en verdsettelsesregel.

- (57) Jeg nevner også at ulike deler av et eiendomsskatteobjekt etter eiendomsskatteloven § 4 kan verdsettes etter ulike prinsipper. Dommen i Rt-1974-332 (Hydro) gir god støtte for dette. I avgjørelsen som gjelder eiendomsskattetakst etter byskatteloven, slås det fast at det ikke er noe til hinder for at man ved fastsettelsen av substansverdien for et anlegg som består av bygninger og maskiner, anvender ulike verdsettelsesregler på de to delene - henholdsvis kapitalisering av netto leieinntekt og anskaffelsesverdi med fradrag for slit og elde. Selv om det i vår sak ikke er spørsmål om å komme frem til en samlet substansverdi for verket, må kraftanlegg og andre driftsmidler som inngår i verket, på samme måte som i Hydro-dommen, kunne verdsettes etter ulike regler.
- (58) Spørsmålet om produksjonslinjene er «kraftanlegg» etter § 18-1 må etter dette avgjøres med utgangspunkt i en tolkning av lovens egen begrepsbruk. Et «kraftanlegg» er i annet ledd bokstav a definert som kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg «unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg». Fjernledninger mv. regnes altså ikke som del av kraftanlegget. Men hvordan begrepet «fjernledninger» skal forstås, sier loven ikke noe om.
- (59) Rent språklig må formuleringen ta sikte på de ledningene som forbinder anlegget med omverden - fjerntilknytningen - dette i motsetning til ledninger som måtte finnes internt i anlegget. Det ville etter min oppfatning ha formodningen mot seg om man med fjernledninger bare hadde ment ledninger som utgjør sentral- og distribusjonsnett, for på den måten å gi et tildekket uttrykk for at ledninger mellom slike nett og kraftstasjonen skal anses som del av kraftanlegget i lovens forstand.
- (60) Spesialmerknadene til § 18-1 annet ledd bekrefter at produksjonslinjer ikke er del av et «kraftanlegg». Departementet uttaler der at definisjonene «svarer til Riksskattestyrets definisjoner som er inntatt i Rundskriv 400 avd I av 21. juni 1965, og er i samsvar med gjeldende rett», jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 85. Rundskrivet inneholder et kapittel om «Betydningen av en del tekniske uttrykk m.v.», og i definisjonene det siktes til, uttales blant annet følgende om begrepene «kraftanlegg», «kraftverk» og «reguleringsanlegg»:

«2. 'Kraftanlegg'.

Hermed forstås det egentlige produksjonsanlegg - kraftstasjonen - med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, men unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg.  
...

3. 'Kraftverk'.

Dette uttrykket er betegnelsen på selve produksjonsanlegget og er således et snevrere begrep enn 'kraftanlegg'. Til kraftverket henregnes etter vanlig språkbruk transformatorer som oppstilles i eller ved dette for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere m.v. Dessuten vil kraftverket som regel omfatte anlegg og rettigheter fra og med inntaksdammen,

herunder tilløpstunnelen, til og med undervannet fra kraftstasjonen, der dette faller ut i elven eller sjøen. ... .

4. 'Reguleringsanlegg' m.v.

Reguleringsanlegg antas å omfatte anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter. ... .»

- (61) Punkt 3 i sitatet avgrenser kraftverket ved «transformatorer som oppstilles i eller ved dette for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere m.v.». Punkt 2 og 3 sett i sammenheng viser at grensesnittet for hva som er fjernledninger i rundskrivets - og dermed lovens - forstand, trekkes der maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning. Kraft som sendes videre på en produksjonslinje vil nettopp være opptransformert til overføringsspenning. Et slikt nettanlegg vil derfor ikke være del av et «kraftanlegg» etter § 18-1.
- (62) Jeg kan ikke se at det er holdepunkter i forarbeidene for at det likevel må legges til grunn en videre forståelse av anleggsbegrepet, slik som anført av SKS. Selskapet har i den forbindelse vist til Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 98. Departementet gjengir der definisjonen av «kraftverk» i Rundskriv 400 og uttaler:

«I arbeidet med forslaget i denne proposisjonen har departementet lagt til grunn en noe videre definisjon av 'kraftverk' enn det som er brukt i rundskrivet fra Riksskattestyret. Departementet har lagt til grunn at et kraftverk omfatter alle tilhørende regulerings- og pumpeanlegg eller andel i slike, men unntatt overførings- og distribusjonsnett. Departementet foreslår at denne noe utvidede definisjonen av kraftverk legges til grunn for vannkraftinntekten. Det vil være fradragsrett for utgifter og avskrivninger som knytter seg til reguleringsanlegg mv., eller andel i slike, fordi dette er utgifter til kraftproduksjonen. Tilsvarende skal det være fradragsrett for kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverket til norminntektens referansepunkt, herunder påløpt innmatingsavgift. Disse kostnadene bør komme til fradrag fordi norminntekten beregnes på grunnlag av spotmarkedspriser som er referert innmatet i nettet.»

- (63) Her fremgår direkte at man har ment å utvide «vannsiden» i kraftverksdefinisjonen i Rundskriv 400; nærmere bestemt fra å omfatte «anlegg og rettigheter fra og med inntaksdammen til og med undervannet fra kraftstasjonen» til også å omfatte «alle tilhørende regulerings- og pumpeanlegg». Ved dette tas også vanntilfanget over inntaksdammen med i kraftverksdefinisjonen. Denne utvidelsen ble innarbeidet i § 37 bokstav a nytt tredje ledd i skatteloven 1911 ved at verdsettelsen skulle gjelde kraftverk «med tilhørende reguleringsanlegg».
- (64) Jeg finner det klart at utvidelsen av kraftverksdefinisjonen ikke også innebar at anleggets «nettside» ble flyttet. Det er verdt å merke seg at departementet i det siterte avsnittet uttrykkelig uttaler at overførings- og distribusjonsnett skulle være unntatt.

- (65) For ordens skyld nevnes at Frostating lagmannsrett i den såkalte KVO-saken inntatt i Utvalget 2011 side 1563 [LF-2011-23513], kom til at en kraftlinje ikke var del av kraftanlegget. Anken til Høyesterett ble ikke tillatt fremmet. Selv om dommen i sitt resultat bedømmer kraftlinjer som et eget eiendomsskatteobjekt adskilt fra kraftanlegget, kan jeg ikke se at premissene gir veiledning for foreliggende sak.
- (66) Det følger av drøftelsen så langt at begrepet «kraftanlegg» i § 18-5 jf. § 18-1 ut fra alminnelige tolkningsprinsipper ikke omfatter produksjonslinjer. Dette var også utgangspunktet for Rødseth-utvalget, jf. NOU 1992:34 side 71 der det uttales at linjenett og transformatorer «takseres normalt for seg på grunnlag av teknisk verdi». Dette er videreført i rettspraksis, jf. blant annet Rt-1999-192 (Statnett) som riktignok gjelder sentralnettet. Det er imidlertid på bakgrunn av min gjennomgang ingen holdepunkter for at produksjonslinjer kommer i noen annen stilling.
- (67) SKS har like fullt gjort gjeldende som sitt bærende syn at produksjonslinjer er del av kraftanlegget. Ut fra det resonnement jeg allerede har gjort rede for, og som etter min oppfatning ikke volder særlig tvil, er det i utgangspunktet vanskelig å finne plass for en fortsatt diskusjon av tolkningsspørsmålet. På bakgrunn av prosedyren for Høyesterett vil jeg likevel bemerke:
- (68) SKS' anførsel tar, slik jeg forstår den, utgangspunkt i at kostnadene ved å føre kraften frem til sentralnettet skal komme til fradrag i vannkraftinntekten som verdsettelsen av anlegget bygger på. Om dette heter det i skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 annet og tredje punktum som § 18-5 viser til:
- «Det gis ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finanskostnader. Det gis likevel fradrag for kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet.»
- (69) Tredje punktum må ses i sammenheng med hva jeg allerede har sitert fra proposisjonen om at det skal være «fradragsrett for kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverket til norminntektens referansepunkt».
- (70) SKS har pekt på at loven her viderefører bestemmelsene som ble vedtatt som del av kraftskattereformen i 1997, jf. daværende § 37 bokstav a tredje ledd og § 19A-4 nr. 3 bokstav a. Det gjøres gjeldende at legaldefinisjonen i § 18-1 annet ledd er yngre enn dette. Ut fra lovgivers forutsetninger for skatteloven 1999 skulle § 18-1 da ikke kunne forstås på noen annen måte enn det som var rettstilstanden forut for lovvedtaket.
- (71) Som jeg allerede har påvist, ble imidlertid grensen for anleggets «nettside» også ved kraftskattereformen trukket der kraften ble opptransformert til overføringsspenning. Produksjonslinjer med overføringsspenning var etter dette ikke omfattet av kraftanlegget. Avgrensningen av slike anlegg bygget den gang som i dag, på fysiske og funksjonelle kriterier. Det er disse kriteriene som avgjør hva verdsettelsen omfatter. Bestemmelsen i § 18-1 har ikke endret på dette.

(72) Det er etter min oppfatning ingen rettslige holdepunkter for at fradrag som gjøres i den tekniske beregningsmåten for vannkraftinntekten, medfører at driftsmidlet som fradraget er knyttet til, blir konsumert av verdsettelsen. Lovgiver har kun satt den neddiskonterte nåverdien av netto vannkraftinntekt som mål på formuesverdien av kraftanlegget.

(73) Takstmannens uttalelser i Hydroconsults utredning av 24. mai 1983 der I/S Sundsfjord Kraftlags anlegg vurderes som grunnlag for eiendomsskattetakst, underbygger dette. Han uttaler der:

«Alternativt kan rentabilitetsberegningen utføres med en redusert kraftpris (Statkraftpris minus den prisandel som tilskrives overføringskostnader). Resultatet vil da gi verdien av kraftanlegget alene.

Vi finner det her riktigst å bruke det sistnevnte prinsipp ... .»

(74) Uttalelsen viser at man ved å trekke fra nettkostnaden ved kapitaliseringen, bare får frem verdien på selve anlegget - ikke også verdien av nettet. Dette bekrefter at en slik verdsettelsesmetode for anlegget ikke er til hinder for at nettet kan verdsettes og eiendomsbeskattes særskilt etter byskatteloven § 5.

(75) Det ville gi en kunstig økonomisk løsning dersom adgangen til å trekke fra kostnader i vannkraftinntekten skulle innebære at driftsmidlet som fradraget er knyttet til, anses omfattet av verdsettelsen. I så fall ville formuesverdien på objektet for eiendomsskatt bli lavere, jo flere driftsmidler det kunne knyttes fradrag til. Etter mitt syn ville dette ikke gi god mening.

(76) Videre har SKS til støtte for sin tolkning vist til overgangsreglene til kraftskattereformen, jf. lov 28. juni 1996 nr. 41 del III bokstav A. Disse reglene inneholdt bestemmelser om fastsettelse av «inngangsverdier i skattemessig åpningsbalanse for driftsmidler i kraftforetak» som måtte utarbeides i forbindelse med at kraftforetakene ved reformen gikk over til regnskapsligning. I Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 184 uttales at kostnadsgrunnlaget bare omfatter driftsmidler i selve kraftverket, og at driftsmidler som faller utenom, «herunder driftsmidler som er tilknyttet overføring/distribusjon», må finne andre grunnlag for fastsettelse av åpningsbalanse.

(77) NVE traff vedtak om endelige gjenanskaffelsesverdier pr. 1. januar 1997 i de tre kraftanleggene. Produksjonslinjene er i vedtakenes punkt 5.9 verdsatt som del av anleggene. Verdsettelsen ble foretatt i henhold til NVEs publikasjon «Gjenanskaffelsesverdier for særskilte driftsmidler i kraftforetak - Beregningsmetode», utgitt i januar 1997. Publikasjonen inneholdt et rapporteringsskjema om «Tekniske data for særskilte driftsmidler i kraftverk». Skjemaets punkt 5.9 omhandler «[k]raftlinjer som ikke regnes til monopoldel (matelinjer)» og som ut fra sammenhengen skulle regnes som del av kraftstasjonsområdet. SKS mener dette underbygger selskapets oppfatning av at produksjonslinjene inngår som del av kraftanlegget i § 18-5s forstand.

(78) Lagmannsretten har bemerket at det er «uklart hva NVE bygde på i denne sammenheng». Denne karakteristikken er jeg enig i. Etter det jeg kan se er klassifiseringen direkte i strid med motivuttalelsen om at driftsmidler som er «tilknyttet overføring/distribusjon» skulle finne andre grunnlag for åpningsbalanse. NVEs opplegg for rapporteringen kan uansett ikke være bestemmende for hvordan begrepet «kraftanlegg» i § 18-5 jf. § 18-1 annet ledd bokstav a skal forstås.

(79) SKS har dernest gjort gjeldende at grensen mellom nettanlegg og kraftanlegg må trekkes mellom monopolvirksomhet og produksjonsvirksomhet i kraftforsyningen. Det anføres at produksjonslinjene ikke er underlagt monopolkontroll, men må anses som produksjonsvirksomhet og dermed skal tilordnes «kraftanlegg» i skattelovens forstand.

(80) Spørsmålet om monopolkontroll reguleres av energiloven med tilhørende forskrifter. I Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 148 Skattlegging av kraftforetak heter det blant annet:

«Produksjon og omsetning av kraft er basert på konkurranse, mens overføring og distribusjon er monopolvirksomhet som følge av at produksjonsteknologien kan betraktes som et naturlig monopol. ... Monopolkontrollen kan skje både ved at kunder har anledning til å klage overføringstariffene inn for NVE, og ved at NVE på eget initiativ foretar kontroll.»

(81) Monopolkontroll skal etter kontrollforskriften - jf. forskrift 11. mars 1999 nr. 302 - sikre at kraft overføres til riktig leveringskvalitet og pris, og at nettet utnyttes og utbygges på en sikker og samfunnsmessig rasjonell måte, jf. § 1-1. Det er vanskelig å se at energilovens regler om kontroll med tilgangen til - og tarifferingen i - nettet, skal kunne overstyre hva som følger av en ellers klar tolkning av begrepet «kraftanlegg» i skatteloven § 18-5 jf. § 18-1.

(82) Jeg oppfatter det dessuten slik at spørsmålet om monopolkontroll i noen grad bygger på skjønn, avhengig av nettanleggets karakter, jf. NVEs «Rundskriv - EMP 1/2006 - Behandling av produksjonsrelaterte nettanlegg» av 5. juni 2006. Der heter det at omstendighetene i de ulike sakene ofte er svært forskjellige, «noe som gjør det nødvendig å utøve et visst skjønn ved vurdering av om et anlegg er produksjonsrelatert nettanlegg eller ordinært nettanlegg». Det samme er også fremhevet i Sentralskattekontorets brev 15. november 2009 og 15. februar 2013. I sist nevnte brev heter det:

«Rettstilstanden er etter kontorets syn at det må gjøres en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle av om et nett eller en overføringslinje er underlagt NVEs monopolkontroll. ...

Den konkrete vurderingen er komplisert og kan slå ulikt ut. Kontoret ser derfor et behov for en klarere regel som gir større forutsigbarhet for selskapene, kommunene og for ligningsmyndighetene.»

(83) Den usikkerhet som et skjønnbasert avgrensningskriterium ville skape, forteller at monopolkontroll ikke er noe egnet kriterium for å avgjøre hva som er «kraftanlegg» etter

skatteloven § 18-5. Behovet for klare kriterier oppnås enklest ved å la grensesnittet trekkes ved opptransformering til overføringsspenning utenfor kraftstasjonsveggen, slik Rundskriv 400 gir anvisning på og som lovgiver har gitt sin tilslutning til.

- (84) Det kan etter min oppfatning ikke legges vekt på den forvaltningspraksis mv. som SKS har trukket frem til støtte for sitt syn:
- (85) I Finansdepartementets høringsnotat av 6. november 2002 som SKS har vist til, uttales i punkt 8.2.3 at produksjonslinjer og transformatorer mv. som er nødvendige for overføring av elektrisk kraft fra kraftanlegget til sentralnettet, ikke er omfattet av NVEs monopolkontroll og «anses hensyntatt ved verdsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg». Av uttalelsen fremgår imidlertid at departementets forståelse bygger på en oppfatning av at eiendomsskatteloven § 4 annet ledd tredje punktum om eiendeler som skal «reknast saman med verket», er bestemmende for hva verdsettelsen etter § 18-5 omfatter. Den samme oppfatningen ligger til grunn for at Skattedirektoratet i brev 5. september 2001 også uttalte at produksjonslinjer faller inn under lovens begrep «kraftanlegg». Jeg har allerede konkludert med at eiendomsskatteloven § 4 ikke kan forstås på den måte departementet og direktoratet la til grunn.
- (86) Sentralskattekontoret for storbedrifter har videre i uttalelser av henholdsvis 15. november 2009 og 15. februar 2013 bygget på at den skatterettslige konsekvens av at et linjestykke ikke er underlagt monopolkontroll, vil være at linjen må anses som særskilt driftsmiddel i kraftproduksjon og dermed er en del av «kraftanlegg». Jeg har tidligere vist til disse uttalelsene og der konkludert med at monopolkontroll ikke er et relevant avgrensningskriterium for hva et «kraftanlegg» omfatter.
- (87) I og med at grensesnittet mellom kraftanlegg og nettanlegg etter min oppfatning trekkes der maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning, gir subsumsjonen i foreliggende sak seg selv: Overføringslinjene mellom Forså og Langvann kraftstasjoner og det ordinære nettet ved Sundsfjord er ingen del av de respektive kraftanleggene. Følgelig kan disse linjene som eiendomsskatteobjekter verdsettes særskilt etter byskatteloven § 5.
- (88) Det er ut over denne konklusjonen grunn til å kommentere lagmannsrettens uttalelse om at man ved verdsettelsen av kraftanleggene kan gjøre et skjønnsmessig fradrag for de deler av verdien av produksjonslinjene som ikke kommer til uttrykk gjennom fradraget for kostnader til drift av linjene. I dommen heter det:
- «I den grad kapitalisert verdi av kraftanlegget etter slikt fradrag reflekterer verdien av linjen, skyldes det at fradraget for påløpte kostnader ikke fullt ut reflekterer det som ville vært markedsmessig leie.»
- (89) Jeg forstår lagmannsretten ut fra sammenhengen slik at det her er tale om å gjøre fradrag for å unngå eventuell dobbeltbeskatning skapt av at fradraget for linjekostnader er satt for lavt når kraftanleggene og produksjonslinjene tilhører samme selskap. Det er imidlertid med utgangspunkt i de lovbestemte fradragsreglene vanskelig å se hva som er det rettslige

grunnlaget for slike skjønnsmessige fradrag. Og lagmannsretten har heller ikke gjort forsøk på å angi hvordan eventuelle fradrag skal kvantifiseres.

- (90) Her nøyer jeg meg med å peke på at et skjønnsmessig fradrag vil være uforenlig med lovgivers klare uttalelse om at takseringen «skal være bygget på klart definerte størrelser som i minst mulig grad skal gi rom for skjønn», jf. Ot.prp.nr.23 (1995-1996) side 138.
- (91) Det er dessuten verdt å minne om at hele takstsystemet er bygget på sjablonger, og ikke på eksakte verdier. Jeg viser her til at vannkraftinntekten skal stipuleres med utgangspunkt i kraftproduksjonen ved uttakspunktet ved kraftstasjonen multiplisert med spotmarkedsprisen ved innmatingspunktet i det ordinære nettet. Ved verdsettelsen - som også gjelder for eiendomsskatten - kompenseres det altså hverken for spenningsstap eller for faktisk oppnådd pris.
- (92) Jeg går til slutt over til spørsmålet om hvilke bygninger som kvalifiserer som «kraftanlegg» i lovens forstand.
- (93) Det må ved tolkningen tas utgangspunkt i hva som etter en språklig forståelse utgjør «kraftstasjonen» i § 18-1 annet ledd bokstav a. Som jeg allerede har gjort rede for, vil dette måtte avgjøres i lys av anvisningene i Rundskriv 400, og da ut fra hva som omfattes av «det egentlige produksjonsanlegg» i punkt 2. Etter mitt syn vil dette omfatte bygninger som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen, slik som bygninger og haller for turbiner, generatorer, styring, overvåkning og annet utstyr som er nødvendig for selve genereringen av elektrisk kraft.
- (94) Uttalelsen i Utvalget 2005 side 162 er egnet til å illustrere dette. Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter kom der til at et bygg som styrte produksjonen ved flere kraftverk, var nødvendig for driften av kraftanlegget. Et slikt administrasjonsbygg måtte derfor kunne medtas i beregningene av utskiftingskostnadene etter § 18-5 fjerde ledd.
- (95) Den utvidede kraftverksdefinisjonen som fulgte av Ot.prp.nr.23 (1995-1996) og som jeg tidligere har gjennomgått, innebar ingen utvidelse av hvilken bygningsmasse kraftstasjonen etter dette skal omfatte.
- (96) I foreliggende sak er det som tidligere nevnt, tale om et administrasjonsbygg, to garasjebygg og en fjellhytte. Jeg finner det klart at ingen av bygningene er noen del av det egentlige produksjonsanlegget ved kraftstasjonen. Bygningene kan ved eiendomsbeskatningen da verdsettes særskilt etter byskatteloven § 5.
- (97) Ettersom ingen av SKS' anførsler har ført frem, må anken forkastes.
- (98) Gildeskål kommune har vunnet saken fullstendig og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 tilkjennes sakskostnader. Det er ikke fremsatt innsigelser til oppgaven, og det er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra lovens hovedregel.

(99) Kommunen og partshjelperen har etter oppgave krevd kostnader dekket med til sammen 479 775 kroner inklusive merverdiavgift. Oppgaven legges til grunn.

(100) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler SKS Produksjon AS og Energi Norge i fellesskap til Gildeskål kommune 479 775 - firehundreogsyttinitusensjuhundreogsyttifem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(102) Dommer **Bull**: Likeså.

(103) Dommer **Bårdsen**: Likeså.

(104) Dommer **Stabel**: Likeså.

(105) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. *Anken forkastes.*
2. *I sakskostnader for Høyesterett betaler SKS Produksjon AS og Energi Norge i fellesskap til Gildeskål kommune 479 775 - firehundreogsyttinitusensjuhundreogsyttifem - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

# Lagmannsrettsdommer

## SkN 15-119 Spillegevinster fra poker

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-30 og 5-50. Ligningsloven § 10-2 og § 10-3.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 11. mai 2015, **sak nr.:** LB-2014-91404

**Dommere:** Konstituert lagdommer Odd Magne Gjerde, lagdommer Sveinung Koslung, ekstraordinær lagdommer Wenche Skjæggestad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-148361 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-91404 (14-091404ASD-BORG/03).

**Parter:** A (advokat Knut-Olaf Skarvang, advokatfullmektig Karne K. Musken) mot Staten v/Skatt Nord (advokat Lars Nygaard).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om spillegevinster etter pokerspill på nettet utgjorde virksomhetsinntekt etter skatteloven § 5-30, eller om inntektene skulle anses som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50. Enkeltgevinster under 10.000 kroner ville i så fall være skattefrie. Det var enighet om at aktiviteten var drevet for skattyters regning og risiko, og lagmannsretten var ikke i tvil om at kravet til varighet og omfang var oppfylt. Det hadde etter lagmannsrettens syn ingen betydning at skattyter hadde annet arbeid i tillegg, og retten kom videre til at den aktuelle pokeraktiviteten var egnet til å gi overskudd. Lagmannsretten kom til at de foreliggende pokerinntekter var skattepliktige som næringsinntekt etter skatteloven § 5-30. Også ilagt tilleggsskatt ble opprettholdt.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 12. mars 2013 når det gjelder As ligning for 2005 - 2008. Konkret dreier saken seg om spillegevinster etter pokerspill på nettet utgjør en virksomhetsinntekt etter skatteloven § 5-30, eller om inntekten fra en slik aktivitet skal anses som tilfeldig inntekt med den følge at den er skattefri dersom enkeltgevinstene er under 10 000 kroner, jf. skatteloven § 5-50. I tillegg er det spørsmål om A skal ilegges tilleggsskatt fordi han ikke oppga inntektene fra pokerspillingen på selvangivelsene for de respektive år.

Følgende fremstilling av sakens faktiske side fremgår av tingrettens dom:

I perioden 2005-2008 spilte A poker på en rekke forskjellige nettsider. A spilte i hovedsak såkalte «cash games», med små enkelpotter, og hvor det var begrensninger på hvilken innsats spillerne kunne legge i potten på hvert spill. Han vant etter hvert betydelige pengebeløp, til sammen over 3,5 millioner kroner i årene 2005 - 2008, selv om hver enkeltgevinst var liten.

Ved brev fra Skatt nord av 30. juli 2009 ble A varslet om kontroll av inntekter. Skatt nord foretok så en kontroll ved å innhente opplysninger fra valutaregisteret og skattyters bankkonti. Det ble utarbeidet en rapport etter kontrollen er datert 19. mai 2010. På bakgrunn av kontrollen fant skattekontoret at A hadde mottatt betalinger fra utlandet på om lag 3,5

millioner kroner i tidsrommet 2005-2008. De fleste betalingene relaterte seg til pokerspillingen som nevnt ovenfor.

A ble varslet om endring av ligning ved brev fra Skatt nord av 30. mai 2010. Skatt nord fattet så 7. oktober 2011 vedtak om endring av ligning. I vedtaket ble det konkludert med at inntekt som knyttet seg til spillaktiviteten skulle anses som næringsinntekt, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-30 og at det skulle fastsettes personinntekt, jf. skatteloven § 12-10. Det ble foretatt et skjønnsmessig fratrekk på 30 % for kostnader. Det ble ilagt også tilleggsskatt på 30 %, jf. ligningsloven § 10-2 nr.1.

A påklaget vedtaket ved klage datert 9. januar 2011, etter at klagefristen var blitt utsatt av Skatt nord ved brev av 5. desember 2011.

Skattekontoret avga innstilling til vedtak i skatteklagenemnda Skatt nords sak i innstilling datert 12. desember 2013. A innga merknader til skattekontorets innstilling til vedtak ved brev av 31. januar 2013.

Den 21. mars 2013 fattet skatteklagenemnda vedtak. I vedtaket ble As ligning for 2005 endret hva gjaldt personinntekt og tilleggsskatt, mens ligningen for 2006 ble endret hva gjaldt alminnelig inntekt, personinntekt og tilleggsskatt. Ligningen for 2007 og 2008 ble fastholdt. I vedtaket la skatteklagenemnda Skatt nord, som Skatt nord, til grunn at As pokergevinster var vunnet som ledd i skattepliktig virksomhet, jf. skatteloven § 5-30. Det ble ilagt 30 % tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-3.

Ved stevning av 5. september 2013 reiste A sak ved Oslo tingrett, med påstand om at ligningen for årene 2005-2008 skulle oppheves, og at det ved ny ligning at spillegevinstene utover kroner 200 000 for inntektsåret 2005 skulle legges til grunn som skattefri inntekt. Advokat Lars Nygaard innga den 14. oktober 2013 på vegne av Staten ved Skatt nord rettidig tilsvaer med påstand om frifinnelse.

Partene er enige om at ovennevnte fremstilling i all hovedsak er korrekt.

Oslo tingrett avsa 27. mars 2014 dom med slik domsslutning:

Staten ved Skatt nord frifinnes.

I saksomkostninger betaler A til staten ved Skatt nord 125 776 - etthundreogtjuefemtusensjuhundreogsyttiseks - kroner innen 2 - to - uker fra dommen er forkynt.

A innga anke til lagmannsretten 28. april 2014.

Ankeforhandling ble holdt i Borgarting lagmannsretts hus 28. april 2015. A møtte sammen med sin prosessfullmektig og rettslig medhjelper, og avga forklaring. Staten ved Skatt nord var representert ved sin prosessfullmektig samt Nina Vorland og Morten Leiknes. Om bevisførselen for øvrig vises det til rettsboken.

**Den ankende part, A, har i hovedtrekk anført:**

Pokerspillingen på nettet har vært en hobby for A, ikke en virksomhet. Virkningen av dette er at enkeltgevinster under 10 000 kroner er skattefrie, jf. skatteloven § 5-50. Pokerspillingen har vært utført på kvelden/natten, ved siden av full jobb i egne virksomheter. Pokerspillingen var ikke i noen del av perioden As hovedbeskjeftigelse.

Pokerspillingen til A har ikke hatt tilstrekkelig omfang/varighet, til at den kan klassifiseres som virksomhet i skattelovens forstand. Pokerspillingen var sporadisk. Den hadde et visst omfang i 2005, men var minimal i 2006 til 2008. Det var videre ingen varig aktivitet. Tingretten har vurdert omfanget/varigheten av As pokerspill feil.

Pokerspillingen var videre ikke egnet til å gå med overskudd. Tingretten har i for liten grad skilt mellom de ulike typer pokerspill. Noen typer pokerspill er egnet for å drive virksomhet, andre ikke. A har spilt «fixed limit» poker, ikke «no limit» poker.

Vurderingen av om pokerspillingen var egnet til å gå med overskudd må skje objektivt. Vurderingen må være fremtidsrettet, og gjøres over en viss periode. Pokerspill kjennetegnes ved at det kun skjer en omfordeling av innsatsen, etter fradrag av avgiften til administrator/huset (rake). Det skapes således ingen verdier, og det går mindre ut til spillerne enn det de går inn med.

Det er ikke grunnlag for tilleggsskatt i saken. Tilleggsskatt er en straff og det må kreves klar sannsynlighetsovervekt for illeggelse av slik skatt. Frem til 2009 var den alminnelige oppfatning i pokermiljøet at det ikke var mulig å drive virksomhet ved å spille poker. Skatteetaten forsterket denne oppfatning ved uttalelser som ble gitt i media. Om lagmannsretten likevel skulle komme til at det er grunnlag for tilleggsskatt bør satsen reduseres fra 30 % til 15 %. Det vises til at A er lite å bebreide for at spillegevinstene ikke ble oppgitt på selvangivelsene.

Ankende part nedla slik påstand:

1. Ligningen for A for inntektsårene 2005 til 2008 oppheves.
2. Ved ny ligning legges det til grunn at spillegevinstene utover 200 000 kroner for inntektsåret 2005 utgjør skattefri inntekt, jf. skatteloven § 5-50.
3. Staten v/Skatt nord betaler sakens omkostninger til A.

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

Tingretten har korrekt lagt til grunn at As pokerspilling i årene 2005 - 2008 må regnes som virksomhet etter skatteloven § 5-50. Både spilleaktivitetens omfang og varighet tilsier at inntekten er en virksomhetsinntekt. Det må legges til grunn at den reelle tidsbruk for A når det gjelder pokerspillingen har vært høyere enn de oppstillinger han har utarbeidet i ettertid. Det var aktivitet over hele kontrollperioden på fire år.

Pokerspillet i denne saken har hatt en klar økonomisk karakter. De opptjente inntekter i perioden viser at spillingen er egnet til å gi overskudd. Ingen av øktene i 2005 endte med tap. Inntektene fremstår ikke som tilfeldige.

Poker er et ferdighetsspill, selv om det er tilfeldig hvilke kort man får utdelt. De dyktige vinner over tid. A er både dyktig og profesjonell. Det er derfor ikke tilfeldig at han har innkassert en betydelig gevinst i kontrollperioden.

Det er ikke avgjørende at aktiviteten ble utført på fritiden. A har hatt kapasitet til både ordinært arbeid og pokerspilling.

Det er enighet om at pokerspillingen har vært drevet for As regning og risiko.

Tilleggsskatten er korrekt ilagt. Skatteyers opplysningsplikt må praktiseres strengt. De subjektive unnskyldningsgrunner som A har anført får ikke anvendelse. Rettsvillfarelse fritar ikke for tilleggsskatt. Det foreligger ikke grunnlag for å anvende en lavere tilleggsskattesats enn 30 %.

Ankende part nedla slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. A betaler staten v/ Skatt nord sakskostnader for lagmannsretten.

**Lagmannsretten** er kommet til at anken forkastes, og kan i det alt vesentligste slutte seg til tingrettens merknader i saken. Lagmannsretten vil i tillegg bemerke:

A spilte i perioden 2005 - 2008 online pokerspill på ulike nettsider, særlig Poker Stars og Pacific Poker. Han deltok i tillegg i en til tre turneringer i året, herunder var han hvert år med i NM som ble arrangert i Dublin. I sistnevnte turnering har han deltatt tolv år på rad.

Denne saken gjelder hvorvidt A er skattepliktig for de inntekter han fikk ved sitt online pokerspill i perioden. Inntekter, eventuelt tap, ved deltakelse i turneringene er ikke en del av saken.

A oppga ikke inntektene i selvangivelsene for årene 2005 - 2008. Dette fordi de - med unntak for gevinster i 2005 på til sammen 200 000 kroner - ikke oversteg grensen for skattefrie tilfeldige inntekter på 10 000 kroner i skatteloven § 5 - 50. Gevinstene på 200 000 kroner kom etter det lagmannsretten forstår fra turneringsspill, ikke online spill. Gevinstene på 200 000 kroner ble likevel ikke tatt til beskatning, uten at dette berører denne saken.

A forklarte at han kun spilte et kontantspill (cash game) med en fiksert innsatsgrense («fixed limit»), i motsetning til «no limit» spill. Et cash game spill innebærer at hver hånd (omgang) spilles separat, med en vinner av potten. Cash game spill kjennetegnes ved at det er mange spill med samme innsats. Innsatsen er begrenset, som regel i området fra 5 - 50 USD. Det enkelte spill varer kun i kort tid, i gjennomsnitt ca. 30 sekunder. Den enkelte velger selv hvor mange omganger han vil spille. Det varierer videre hvem man spiller mot. Rulleringen av spillere medfører at det er vanskelig å danne seg et inntrykk av hvorledes den enkelte spiller. Dette i

motsetning til turneringsspill, hvor man får et bedre erfaringsgrunnlag i forhold til den enkelte spiller.

«Fixed limit» spill gir spillerne lite rom for å benytte egen erfaring og kunnskap. Dette i motsetning til «no limit» spill, som etter det anførte har en helt annen «verktøykasse». «Fixed limit» spill er således, etter det A opplyste, svært tilfeldig. Det er kortene som avgjør hvem som vinner potten. Dette har medført at det ikke er noen profesjonelle pokerspillere som spiller «fixed limit» poker. De profesjonelle spiller «no limit spill» og turneringer.

En annen forskjell er at det går mer til administratoren (huset) ved «fixed limit» spill enn ved «no limit» spill.

A forklarte at han spilte når han hadde ledig tid, som regel om kveldene. Han spilte kun noen få bord av gangen. A forklarte at han så spillingen som en avkopling etter jobben. Han opplyste at han ikke har spilt nettpoker etter 2009.

A var i den angjeldende periode i full jobb i virksomheter som han helt eller delvis eide selv. Han er registrert som daglig leder og/eller styreleder/medlem i til sammen ti selskaper. Hovedbeskjeftigelsen var i Automatservice AS og A Eiendom AS.

A opplyste at han var samboer fra 2006 og utover. Han har ingen barn. Utover jobben opplyste han å bruke mye tid til å se på fotball.

Det er fremlagt bearbeidede oversikter over As aktivitet hos Poker Stars i perioden 2005 - 2008 samt hos Pacific Poker i 2005. Råmaterialet som ligger til grunn for oversiktene ble også fremlagt i ligningssaken, men materialet er bearbeidet av ankende parts prosessfullmektig etter at ligningsvedtaket forelå. Partene er enige om størrelsen på de inntekter A har hatt av nettpokeren i perioden, og periodiseringen av disse inntekter. Det er således ikke nødvendig for retten å ta stilling til om de aktuelle oversikter inneholder ny informasjon etter at ligningsvedtaket ble fattet.

Når det gjelder aktiviteten hos Poker Stars i 2005 - 2008 kan den oppsummeres slik:

	2005	2006	2007	2008
Antall ganger nettstedet er besøkt	72	44	16	40
Antall timer spilt	136	83	17	56
Antall hender (omganger)	18 488	10 713	3 210	5 931
Gjennomsnittstid per hånd (i sekunder)	27	28	19	34
Netto gevinst (i NOK)	759 613	241 240	(96 879)	(58 649)

Når det gjelder Pacific Poker ble det kun spilt der i 2005. Følgende opplysninger fremgår av en oversikt mottatt fra nettstedet:

Antall ganger nettstedet er besøkt	607
Antall hender (omganger)	43 232
Netto gevinst (i NOK)	1 858 195

Ved ligningsbehandlingen ble A gitt et sjablonmessig kostnadsfradrag på 30 % av de samlede netto gevinster for kostnader han måtte ha hatt i Norge i tilknytning til pokerspillingen.

Ved fastsettelsen av størrelsen på As inntekt fra nettpokeraktiviteten de enkelte år ble det ved ligningsbehandlingen tatt utgangspunkt i de beløp A har fått overført til sin bankkonto fra utenlandske spillelskaper. Avgiften til spilleadministratoren (huset) var fratrasket før overførselen til Norge. A har opplyst at det ikke er samsvar mellom de overførte beløp det enkelte år og resultatet av spillingen dette år. Det skyldes dels at selskapene hadde begrensinger på hvilke beløp man kunne ta ut i måneden, og dels at det var nødvendig å ha noen midler på spillekontoen for å spille videre. Partene er likevel - som foran nevnt - enige om å periodisere inntektene i samsvar med overførslene til bankkontoen.

Det sentrale rettslige spørsmålet som saken reiser er om inntektene A har hatt ved nettpokeraktiviteten skal anses som næringsinntekt, jf. skatteloven § 5-1 jf. § 5-30 eller om inntektene fra denne aktiviteten skal anses som tilfeldig inntekt som er skattefri dersom enkeltgevinstene er under 10 000 kroner, jf. skatteloven § 5-50 første ledd.

Skattedirektoratet avga en prinsipputtalelse om beskatning av pokergevinster 8. mars 2006. Det fremgår av uttalelsen at gevinster ved pokerspill som hovedregel vil bli beskattet som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50. Etter denne bestemmelse er enkeltgevinster lavere enn 10 000 kroner skattefri, mens enkeltgevinster over 10 000 kroner er skattepliktig. Skattedirektoratet utelukker likevel ikke at det i spesielle tilfeller vil kunne ligge slik an at det kan reises spørsmål om gevinsten er vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30. Ved vurderingen av om det er aktuelt med virksomhetsbeskatning, er det vist til de alminnelige regler for slik beskatning.

Hovedregelen om virksomhetsinntekter er skatteloven § 5-1 som i første ledd lyder slik:

Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.

Skatteloven § 5-30 presiserer regelen om virksomhetsinntekter, uten at den tilfører denne saken noe særskilt. I forarbeidene (Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48) er det uttalt at alle former for næringsvirksomhet vil inngå i virksomhetsbegrepet. Unntaksvis vil også enkeltstående transaksjoner og tiltak kunne omfattes av begrepet virksomhet, selv om de ikke vil kunne anses som næring.

Videre fremgår følgende om virksomhetsbegrepet i de nevnte forarbeider til skatteloven:

Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet skal kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det følger av doms- og ligningspraksis og skatterettslig teori at følgende momenter vil være sentrale:

Det må være utøvet *aktivitet* av et visst omfang og en viss varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektsverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter. Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet. Men forretningsforetak som

tilfredsstiller de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.

Aktiviteten må være utøvet for *skattyterens regning og risiko*. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren.

Aktiviteten må ha *økonomisk karakter* og må objektivt sett *være egnet til å gi overskudd*. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.

I foreliggende lovutkast er begrepet «virksomhet» brukt om aktivitet som oppfyller disse kriteriene.

Både skatteklagenemnda og tingretten vurderte As aktivitet opp mot disse kriteriene. Lagmannsretten er enig i at dette er en riktig tilnærming til problemstillingen, og vil nedenfor foreta en tilsvarende vurdering.

Det er enighet om at aktiviteten har vært drevet for As regning og risiko. Det avgjørende vil således være om kravet til varighet og omfang er oppfylt, og hvorvidt aktiviteten er egnet til å gi overskudd.

Lagmannsretten er ikke i tvil om at kravet til varighet og omfang, er oppfylt. Lagmannsretten viser når det gjelder disse kriteriene til tingrettens utfyllende drøftelse, som også reflekterer lagmannsrettens syn på saken.

Når det gjelder varigheten skal det bemerkes at aktiviteten vedvarte, om enn med betydelige variasjoner i omfanget, over hele kontrollperioden på fire år. Dette er klart tilstrekkelig, jf. for eksempel Zimmers Lærebok i skatterett 7. utgave side 138 hvor det fremgår at det neppe stilles store krav til varigheten for at det skal foreligge virksomhet.

Når det gjelder omfanget viser As egne beregninger en netto spilletid på 839 timer fordelt over kontrollperioden. Staten har anført at den faktiske tid som har medgått til pokeraktiviteten har vært høyere. Det er vist til at As beregninger, som er gjort i ettertid, kun tar hensyn til spilletiden. Det er ikke beregnet tid for administrasjon, vurderinger av aktiviteten utover den tid spillingen pågikk mv. Lagmannsretten legger til grunn at reell tidsbruk på aktiviteten trolig har vært noe større enn den As oversikter viser, uten at dette har noen betydning for rettens vurdering av spørsmålet. Den tidsbruk som vises av As oversikter er uansett tilstrekkelig til å oppfylle kravet til omfang av den utøvde aktivitet.

I tillegg viser lagmannsretten til det betydelige antall hender (omganger) som er spilt, og til de betydelige pengebeløp som har vært involvert.

Det har etter lagmannsrettens syn ingen betydning at A har hatt annet arbeid i tillegg. Det vises til at det ikke er noe i veien for at en skatteyder driver flere aktiviteter på samme tid som hver for seg gir skattepliktig inntekt i henhold til skatteloven § 5-1.

Lagmannsretten går etter dette over til å vurdere vilkåret om at aktiviteten må ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

A har forklart at han helt siden tenårene har hatt ulike pengespill som hobby, herunder poker. Pokerspillingen ble benyttet som avkopling, hovedsakelig på kveldstid. I tillegg til pokerspilling på nettet deltar han også i noen pokerturneringer.

Lagmannsretten er likevel ikke i tvil om at pokerspillingen i det omfang denne saken viser, er av økonomisk karakter. Det vises til at As inntekter fra pokeraktiviteten i årene 2005 -2008 var vesentlig større enn de øvrige inntekter han hadde i denne periode. Pokerinntektene var videre et resultat av et meget betydelig antall spill, som åpenbart har tatt mye tid, jf. de tidsoversikter As prosessfullmektig har utarbeidet. Lagmannsretten legger til grunn at utsiktene til gevinst var en viktig årsak til pokerspillingen i denne periode. Dette vises ikke minst ved at spilleaktiviteten var høyest i 2005 og 2006 da utsiktene til gevinst var størst, jf. nærmere nedenfor. Vilket om at aktiviteten må ha økonomisk karakter, er derved oppfylt.

Det avgjørende blir etter dette hvorvidt pokerspillingen var egnet til å gi overskudd for A. Ved vurderingen av dette er det sentrale om «virksomheten objektivt sett (var) egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så i alle fall på noe lengre sikt», jf. Rt-1985-319 (Ringnes dommen - tredje avsnitt side 323). Lagmannsretten legger videre til grunn at det skal skje en konkret vurdering av den enkelte skatteyder og ikke en generell vurdering av aktivitetens karakter, jf. Ringnes dommen side 323 femte avsnitt.

A gjennomførte i 2005 72 økter i Poker Stars som alle ga gevinst. Bak hver økt ligger det en mengde ulike hender (omganger). Samlet gevinst på disse øktene utgjorde USD 117 861, som med en valutakurs på 6,445 tilsvarer 759 613 kroner. Samme år gjennomførte han 607 økter hos Pacific Poker som alle ga gevinst. Samlet gevinst utgjorde USD 288 316 som med samme valutakurs som foran nevnt tilsvarer 1 858 195 kroner.

I 2006 gjennomførte A 44 økter hos Poker Stars hvorav 12 endte med tap og 32 med gevinst. Samlet netto gevinst utgjorde USD 37 588 som med en valutakurs på 6, 418 tilsvarer 241 240 kroner.

I 2007 gjennomførte A 16 økter hos Poker Stars hvorav 11 endte med tap og 5 med gevinst. Samlet tap utgjorde USD 16 532 som med en valutakurs på 5,86 tilsvarer 96 879 kroner.

I 2008 gjennomførte A 40 økter hos Poker Stars hvorav 27 endte med tap og 13 med gevinst. Samlet tap utgjorde USD 10 406 som med en valutakurs på 5,6361 tilsvarer 58 649 kroner.

Det er således betydelige resultatforskjeller i de enkelte år, selv om spillet var det samme. A har forklart dette med at pokerinteressen fikk et betydelig oppsving i årene rundt 2005, blant annet fordi man viste store pokerturneringer på tv i USA. Virkningen av dette var at mange uten tidligere erfaring og kunnskap om spillet, prøvde lykken. Dette medførte at omsetningen i dette

markedet økte betydelig. Mange av de nye spillerne spilte dårlig. Dette gjorde det enkelt å vinne, selv om det i utgangspunktet er tilfeldig hvem som får utdelt de beste kortene i hver omgang. A forklarte at hans suksess i 2005 og 2006 bygde på standard pokerforståelse, kombinert med tålmodighet og mange urutinerte motspillere.

A forklarte videre at det i 2006 ble innført et forbud i USA mot pokernettspill.

Lagmannsretten legger As forklaring til grunn om at markedsituasjonen i 2005 og 2006 gjorde det mulig for dyktige pokerspillere å tjene penger, også på kontantspill med «fixed limit». Etter at blant andre USA innførte forbud mot denne type pokerspill i 2006 har markedet «normalisert» seg, hvilket vises ved de resultatvariasjoner A hadde i årene 2005 - 2008.

Spørsmålet blir hvorledes man skal vurdere de markedsmessige variasjoner i forhold til kravet om at pokerspillingen skal være egnet til å gi overskudd. Lagmannsretten legger til grunn at også inntekter skapt ved særegne markedsituasjoner vil være næringsinntekt så lenge de er et resultat av en planmessig aktivitet og ikke tilfeldigheter (forutsatt at de øvrige vilkår for virksomhet foreligger). I denne saken viser resultatene av As pokeraktivitet i 2005 og 2006 at inntektene er skapt ved hans dyktighet når det gjelder poker, og ikke ved tilfeldigheter. Det vises til at kun 12 av 723 økter i disse to år endte med tap.

At A valgte å avslutte nettspillingen av poker i 2009 har formodentlig sammenheng med at det ikke lengre var den samme mulighet for inntektserverv ved virksomheten. Han har følgelig innrettet seg slik en fornuftig virksomhetsutøver ville gjøre.

Lagmannsretten tilføyer at man ville kommet til samme konklusjon også om forklaringen tilknyttet markedsvariasjonene, ikke forelå. For dette tilfelle ville As resultater i perioden måtte forklares med kombinasjonen av spille volum og hans dyktighet i spillet. Gevinstrekkene, særlig i 2005, er for lang til at den kan forklares med tilfeldigheter/flaks.

Lagmannsretten konkluderer etter dette med at den pokeraktivitet A drev i kontrollperioden var egnet til å gi overskudd.

Lagmannsretten konkluderer med at alle de momenter som er fremhevet i forarbeidene som kjennetegn på virksomhetsinntekter, og som både lignings- og rettspraksis bygger på, er til stede i denne saken. Vilkårene for virksomhetsbeskatning av inntektene, foreligger derved.

Det gjenstår etter dette for lagmannsretten å ta stilling til spørsmålet om tilleggsskatt. A ble ved ligningsvedtaket ilagt tilleggsskatt med 30 %, jf. ligningsloven § 10-2. Skatteklagenemnda la til grunn at det forelå klar sannsynlighetsovervekt for at A hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger når det i hans selvangivelser for 2005-2008 ikke ble opplyst om spillvirksomheten, dog med unntak for gevinster i 2005 på til sammen 200 000 kroner. Skatteklagenemnda kom videre til at det ikke forelå noen subjektive unnskyldningsgrunner, jf. ligningsloven § 10-3.

A har opplyst at han var kjent med grensen for tilfeldige inntekter på 10 000 kroner i skatteloven § 5-50. Så lenge hver enkelt gevinst var under denne grense var han av den oppfatning at gevinstene var skattefrie. Ut fra dette var det en bevisst handling at det ikke ble opplyst om pokerinntektene på selvangivelsene for 2005-2008.

A erkjenner at det er gitt ufullstendige opplysninger i henhold til ligningsloven § 10-2. Han anfører imidlertid at det foreligger subjektive unnskyldningsgrunner i henhold til ligningsloven § 10-3 nr. 1:

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

Konkret er det anført at Skatteetaten selv er skyld i at det frem til 2009 var en rådende oppfatning i pokermiljøet om at det ikke var mulig å drive virksomhet ved å spille poker. Det er vist til flere uttalelser som Skatteetaten ga til media i denne perioden.

Ligningslovens system er at dersom lovens vilkår først er oppfylt, skal det som utgangspunkt ilegges tilleggsskatt med mindre noen av unntakene i § 10-3 får anvendelse, jf. Rt-1995-1278. Kravet om at det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, medfører ikke noen problemer i saken da det er erkjent at det er gitt mangelfulle opplysninger.

Det avgjørende blir derfor om A kan høres med at han ikke kan lastes for de ufullstendige opplysningene. Ved vurderingen av dette legger retten til grunn at de ufullstendige opplysninger gjelder et betydelig beløp. Det legges videre til grunn at A er engasjert i en rekke virksomheter, og derved burde være kjent med skattereglene. Skattedirektoratet avga allerede 8. mars 2006 en uttalelse som åpnet for at pokergevinster i «spesielle tilfelle» ville bli vurdert som virksomhetsinntekter. Samlet tilsier dette at A i det minste burde ha opplyst om pokergevinstene ved innleveringen av selvangivelsene for de respektive år. Deretter fikk det bli opp til ligningsmyndighetene å avklare den skattemessige behandling av inntektene.

A forklarte at hans revisor undersøkte med skatteetaten om hvilke regler som gjaldt for beskatning av pokerinntekter. Etter det opplyste ble det gitt beskjed om at grensen på 10 000 kroner var absolutt, det vil si at enkeltstående gevinster under dette beløpet var skattefrie. Lagmannsretten bemerker at denne opplysningen er ny for lagmannsretten. I tingrettens dom står det at A «ikke på noe tidspunkt kontaktet skattemyndighetene for å få avklart skatteplikten, heller ikke etter 2006 da Skattedirektoratets uttalelse forelå». Uansett kan ikke lagmannsretten se at opplysningen er egnet til å endre konklusjonen ovenfor. Det vises til at revisoren burde ha forstått at det kunne bli tale om virksomhetsbeskatning av disse inntekter. Revisorens uaktsomme forhold vedrørende dette forhold vil etter vanlig lære ramme A.

A har subsidiært, som en ny anførsel for lagmannsretten, anført at tilleggsskatten må settes ned til 15 %, jf. ligningsloven § 10-4 annet ledd slik den lød for de aktuelle inntektsårene. Forutsetningen for å anvende en redusert tilleggsskatt etter nevnte bestemmelse er at retten finner at det foreligger subjektive unnskyldningsgrunner, men «at disse ikke tilsier at tilleggsskatten helt skal falle bort». Lagmannsretten har foran avvist at det foreligger subjektive unnskyldningsgrunner. Retten har ut fra dette ingen foranledning til å vurdere en redusert tilleggsskattesats.

Etter dette forkastes anken og lagmannsretten slutter seg også til tingrettens kostnadsavgjørelse.

Staten har vunnet saken og har krav på å få dekket sine sakskostnader for lagmannsretten i medhold av tvisteloven § 20-2 første ledd. Lagmannsretten har vurdert lovens unntaksregler, men finner ikke disse anvendelige i saken.

Advokat Lars Nygaard har innlevert en kostnadsoppgave som viser salær med 86 250 kroner inkl. mva. og utgifter til reise og overnatting med 19 486 kroner, til sammen 105 736 kroner. Ankende part har ikke hatt merknader til oppgaven. Lagmannsretten finner at kostnadene har vært nødvendige for en forsvarlig behandling av saken og legger kostnadsoppgaven til grunn.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A til staten ved Skatt nord 105 736 – etthundreogfemtusensyvhundreogtrettiseks - kroner innen 2 uker fra dommen er forkynt.*

## SkN 15-120 Utbytte eller tilbakebetaling av kapital

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-11 annet ledd. Ligningsloven § 10-2 og 10-3 første ledd.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 9. oktober 2015, **sak nr.:** LB-2014-182474

**Dommere:** Lagmann Espen Bergh, lagdommer Dag Arne Ruud, ekstraordinær lagdommer Erik Melander. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-157370 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-182474 (14-182474ASD-BORG/01).

**Parter:** Liv Tveterås Køhn, Eli Tveterås, Tale Torkildsen, Sissel Tveterås, Eyvinn Tveterås, Heidi Tveterås, Bjørn Oscar Tveterås, Berit Nordås, Erik Tveterås, Gry Tveterås, Åsta Tveterås Dalen, Anne Tveterås, Kari Nordaas Kulakarni, Tor Nordaas, Svein Nordaas (for disse: advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot Staten v/Skatt vest (advokat Dag Steinfeld).

**Sammendrag:** Spørsmålet i saken var om utbetaling til aksjonærene ved nedsettelse av overkursfond i syv ulike selskaper skulle vurderes som skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital eller som skattepliktig utbytte. Som følge av omorganisering av selskapene og gjennomførte kapitalforhøyelser, hadde aksjene ulik innbetalt kapital. I 2007 ble det gjennomført kapitalnedsettelse i selskapene med utbetaling fra overkursfondene. I selvangivelsene ble det lagt til grunn at kapitalnedsettelsene var en skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Skattemyndighetene mente at utdelingene måtte anses likt fordelt på alle selskapets aksjer, samtidig som skatteposisjonen «innbetalt kapital» fulgte den enkelte aksje som innbetalingen refererte seg til (et aksje-for-aksje prinsipp). Dette innebar at en betydelig del av utdelingen i 2007 skulle anses som skattepliktig utbytte. Skattyter hevdet for lagmannsretten at det selskapsrettslig og skatterettslig er adgang til å skjevdele utbetalingen, slik at den skjer på de aksjer som har høy innbetalt kapital, og at det i realiteten var det som var gjort. Subsidiært ble det fremholdt at det ikke gjelder et aksje-for-aksje prinsipp for én og samme aksjonær – det måtte her

være tilstrekkelig at utdelingen samlet ikke oversteg innbetalt overkurs på hans aksjer. Lagmannsretten tok ikke stilling til om det var adgang til å skjevdele utdelingen slik at den i sin helhet ble knyttet til aksjene med innbetalt overkurs, fordi lagmannsretten ikke fant holdepunkter for at slik skjevdeling hadde funnet sted. Retten la videre til grunn at aksje-for-aksje prinsippet også gjelder for én og samme aksjonær. Videre hadde det ingen betydning at andre handlingsalternativer kunne vært valgt, som sikret at en større del av utbetalingen ble tilbakebetaling av innbetalt kapital. Tilleggsskatt ble fastholdt.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak med endring av ligningene for 2007 for alle de ankende parter.

Spørsmålet er om utbetaling til aksjonærene ved nedsettelse av overkursfond i syv ulike selskaper der de ankende parter er aksjonærer, skal vurderes som skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital eller som skattepliktig utbytte. Saken gjelder også ileggelse av tilleggsskatt. Samlet medførte skattemyndighetens vedtak en inntektsøkning for de ankende parter på ca. 163 millioner kroner samt en tilleggsskatt på totalt ca. 14 millioner kroner

De syv selskapene springer alle ut av en fisjon av i selskapet Tveteraas Eiendomsselskap AS i 1998. De selskapene som ble etablert ved fisjonen, hadde noe ulik aksjekapital. Det ble etablert overkursfond i alle selskapene. Det som ble ført i overkursfondene, stammet fra en tidligere oppskrivning av eiendomsverdier i Tveteraas Eiendomsselskap AS. Dette var således opptjent og ikke innbetalt kapital.

I april 2003 ble det vedtatt utdeling av maksimalt utbytte fra selskapene. Utbyttene ble ikke utbetalt. I mai 2003 ble det gjennomført to kapitalforhøyelser. Den første gjaldt alle selskapene og ble gjennomført ved at aksjonærenes krav på utbytte ble konvertert til egenkapital. Det ble utstedt nye aksjer. Innbetalt beløp utover aksjenes pålydende ble overført til selskapenes overkursfond. Denne økningen av overkursfondene var således innbetalt kapital. Den andre kapitalforhøyelsen ble gjennomført ved fisjon av selskapet Gausel Invest AS hvor noen av selskapene var aksjonærer. Også denne kapitalforhøyelsen ble gjennomført til overkurs og medførte økning av overkursfondet, dels med innbetalt og dels med opptjent kapital.

I 2007 ble det gjennomført kapitalnedsettelse i selskapene med utbetaling fra overkursfondene. I selvangivelsene for 2007 ble det lagt til grunn at kapitalnedsettelsene var en skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd annet punktum.

I 2008 tok aksjonærene i selskapene kontakt med skattemyndighetene og opplyste at en mindre andel av utdelingene i 2007 var opptjent og ikke innbetalt egenkapital og således skulle anses som skattepliktig utbytte. Ligningen for 2007 ble endret i samsvar med de inngitte opplysningene.

I 2012 mottok aksjonærene i selskapene varsel fra skattemyndighetene om endring av ligningene for inntektsåret 2007. Grunnlaget for varselet var at skattemyndighetene mente at utdelingene må anses likt fordelt på alle selskapets aksjer, samtidig som skatteposisjonen «innbetalt kapital» følger den enkelte aksje som innbetalingen refererer seg til - et såkalt «aksje-for-aksjeprinsipp». Dette innebar at en betydelig del av utdelingen i 2007 skulle anses som skattepliktig utbytte fordi innbetalt overkurs bare knyttet seg til de aksjene som ble utstedt ved kapitalforhøyelsene i 2003,

og ikke de opprinnelige aksjene utstedt ved stiftelsen av selskapene i 1998. All utdeling på de sistnevnte aksjene skulle således beskattes som utbytte. Det ble også varslet om tilleggsskatt.

Skattekontoret fattet 21. mars 2013 vedtak om økning av alminnelig inntekt og ileggelse av tilleggsskatt med sats 30 % for samtlige aksjonærer i selskapene. Vedtakene og saksforholdene er i hovedsak identiske, og det er kun mindre forskjeller i faktum som skyldes at saksøkerne er aksjonærer i syv ulike selskaper. Tre av de ankende partene er likevel i en særlig stilling. Disse ble aksjonærer i ett av selskapene ved overføring av vederlagsaksjer ved fisjonen av Gausel Invest AS i 2003, og de hadde ikke aksjer med ulik innbetalt kapital. Under hovedforhandlingen i tingretten ble det erkjent at skattevedtakene for disse tre er korrekte. Ankesaken gjelder for disse kun spørsmålet om tilleggsskatt.

Aksjonærene tok ut stevning for Oslo tingrett 20. mars 2013 med påstand om at vedtakene truffet av Skatt vest var ugyldige og måtte oppheves.

Oslo tingrett avsa 3. juli 2014 dom med slik domsslutning:

1. Saksøkte Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Saksøkerne Bjørn Oscar Tveterås, Liv Tveterås Køhn, Åsta Tveteraas Dalen, Tale Torkildsen, Gry Tveterås, Sissel Tveterås, Berit Nordås, Tor Nordaas, Svein Nordaas, Kari Nordaas Kulkarni, Eyvinn Tveterås, Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås dømmes til å betale sakskostnader til Staten v/Skatt Vest med til sammen kr 201.275,50. Oppfyllelsesfristen er 14 dager fra dommens forkynnelse.

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

Bjørn Oscar Tveterås, Liv Tveterås Køhn, Åsta Tveteraas Dalen, Tale Torkildsen, Gry Tveterås, Sissel Tveteraas, Berit Nordås, Tor Nordaas, Svein Nordaas, Kari Nordaas Kulkarni, Eyvinn Tveterås, Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 22.- 24. september 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte ved sine prosessfullmektiger. Bjørn Oscar Tveterås møtte og avga forklaring. For staten møtte Stian Håvik og Atle Wiig, og sistnevnte avga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

De ankende parter 1-12 - **Bjørn Oscar Tveterås, Liv Tveterås Køhn, Åsta Tveteraas Dalen, Tale Torkildsen, Gry Tveterås, Sissel Tveteraas, Berit Nordås, Eivinn Tveterås, Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås**, har i hovedsak anført:

Det følger av skatteloven § 10-11 annet ledd at tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, ikke skal anses som utbytte i skattemessig forstand. I den foreliggende saken er de beløp tvisten gjelder for disse parter i sin helhet tilbakebetaling av tidligere innbetalt overkurs.

Det er uten skattemessig betydning at innbetaling av overkurs bare skjedde i forbindelse med emisjonen i 2003. Det er både selskapsrettslig og skatterettslig adgang til å skjevdele utbetalingen slik at den skjer på de aksjer som har høy innbetalt kapital (overkurs). Det er i realiteten det som er gjort. Det er uomtvistet at de ankende parter i 2006/2007 hadde som formål å ta ut innbetalt

kapital uten at skatteplikt på uttakene ble utløst. Generalforsamlingsbeslutningene i selskapene hvor uttakene er besluttet, må tolkes i lys av dette. Staten har akseptert at innbetalt kapital kunne ha vært tatt ut skattefritt hvis det først hadde vært foretatt andre skattemessig motiverte disposisjoner i selskapene, så som ved spleis av aksjer eller etablering av aksjeklasser. Slike tilpasninger ville ikke vært illojale. Generalforsamlingsbeslutningene må forstås slik at det samme er ment oppnådd ved de disposisjonene som er vedtatt, hvilket tilsier at det var ment en skjevdeling.

Subsidiært mener de ankende parter 1-12 at det ikke gjelder et aksje-for-aksjeprinsipp for én og samme aksjonær. For én og samme aksjonær må det være tilstrekkelig at utdelingen samlet ikke overstiger innbetalt overkurs på hans aksjer. Skatteloven § 10-11 annet ledd gir aksjonæren rett til å ta ut innbetalt kapital, og et aksje-for-aksjeprinsipp følger ikke av den bestemmelsen. Formålsbetraktninger, herunder skatteevneprinsippet, taler mot et aksje-for-aksjeprinsipp i disse tilfellene. Det er heller ingen reelle hensyn som tilsier at et aksje-for-aksjeprinsipp skal gjelde for én og samme aksjonær.

De ankende parter 1-12 gjør gjeldende at det ikke i noe tilfelle kan være grunnlag for tilleggsskatt. Deres forhold i denne saken må anses unnskyldelige, jf. ligningsloven § 10-2. Det er et svært komplisert rettsforhold. De ankende parter har opptrådt lojalt og har søkt eksternt bistand for å få gjennomført disposisjonene skattemessig korrekt. De hadde ingen intensjon om å unndra skatt, og det er uomtvistet at den innbetalte overkursen kunne vært tatt ut skattefritt ved skattemessig tilpassede disposisjoner før uttakene. Det fremstår derfor svært urimelig at de ankende parter, i tillegg til å bli beskattet på grunn av feil ved valg av uttaksmodell, også skal straffes med en betydelig tilleggsskatt.

De ankende parter 13-15 - **Tor Nordaas, Svein Nordaas og Kari Nordaas Kulkarni** - har i hovedsak anført:

De aksepterer at ligningen av dem er riktig, men det kan etter omstendighetene ikke være grunnlag for tilleggsskatt. I det spørsmålet må de vurderes likt med de ankende partene 1-12.

Det er nedlagt slik påstand:

Ankende parter 1-12:

1. Prinsipalt: Skattekontorets vedtak av 21. mars 2013 vedrørende ankende parters ligninger for inntektsåret 2007 oppheves i sin helhet.
2. Subsidiært: Skattekontorets vedtak av 21. mars 2013 vedrørende de ankende parters ligninger for inntektsåret 2007 oppheves hva gjelder ileggelse av tilleggsskatt.
3. De ankende parter tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankende parter 13-15:

1. Skattekontorets vedtak av 21. mars 2013 vedrørende ankende parters ligninger for inntektsåret 2007 oppheves hva gjelder ileggelse av tilleggsskatt.
2. De ankende parter tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

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

Tingrettens dom er riktig. Skattekontorets vedtak er gyldige, og det er ikke grunnlag for oppheving.

**De ankende parter 1-12:**

Det er ikke nødvendig å ta stilling til hvorvidt det er selskapsrettslig adgang til å skjevdele en utdeling slik at den bare skjer på enkelte aksjer da det uansett ikke har skattemessig betydning. I den foreliggende saken er det tilstrekkelig å konstatere at det ikke er noe bevismessig hold for at det er besluttet slik skjevdeling.

Skjevdeling er først anført for lagmannsretten. Det er ingen ting som tilsier at partene eller deres rådgiver på tidspunktet da generalforsamlingsvedtakene ble truffet, hadde skjevdeling i tankene. Heller ikke er utdelingen gjennomført som en skjevdeling. Det ville ha medført at utdelingens innvirkning på aksjenes inngangsverdi og nytt skjermingsgrunnlag også ville ha blitt skjev, og det er ingen opplysninger i saken om at den er gjennomført slik.

Når det gjelder de ankende parters subsidiære anførsel, er det sikker rett at det gjelder et aksje-for-aksjeprinsipp hvor skatteposisjonen «innbetalt kapital» følger den enkelte aksje. Både innbetalt og ikke-innbetalt overkurs anses utdelt med like store beløp på hver aksje. At det er én og samme aksjonær som eier aksjer med ulik innbetalt kapital, er uten betydning. Det gjelder ikke noe slikt «porteføljep prinsipp» som de ankende parter hevder.

Når det gjelder tilleggsskatt, er det uomtvistet at de objektive vilkårene for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er oppfylt. Det foreligger ikke noe som gjør de ankende parters forhold unnskyldelige slik at de skal fritas for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3.

**De ankende parter 13-15:**

De ankende parter 13-15 har for lagmannsretten erkjent at selve skattevedtaket er korrekt, og det er for dem også åpenbart grunnlag for den ilagte tilleggsskatten.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. De ankende parter dømmes til å betale saksomkostninger også for lagmannsretten.

**Lagmannsretten har kommet til at anken må forkastes og skal bemerke:**

**1. Gyldigheten av ligningsvedtakene - de ankende parter 1-12:**

For disse parter gjelder ankesaken gyldigheten av selve ligningsvedtaket. Spørsmålet er hvorvidt utdelingen fra selskapene for de omtvistede deler er å anse som utdeling av utbytte eller tilbakebetaling av innbetalt kapital. Dette spørsmålet har oppstått fordi det bare skjedde innbetaling av overkurs i forbindelse med emisjonene i 2003 og ikke ved etableringen av overkursfondene da selskapene ble stiftet. Det er opplyst at dette gjelder likt for alle selskaper som de ankende parter er aksjonærer i.

Det følger av skatteloven § 10-11 første ledd at utbytte fra aksjeselskaper regnes som skattepliktig inntekt. Som utgangspunkt er det etter aksjeloven § 10-11 annet ledd likevel adgang til å ta ut innbetalt kapital skattefritt fra et selskap. Av bestemmelsen fremgår blant annet:

Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Dette gjelder ikke for tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, eller utbetaling ved likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, jf. 10-37.

Det er opplyst at de omtvistede utdelingene i sin helhet er tatt fra selskapenes overkursfond. For lagmannsretten er det enighet om at det ikke gjelder et «finansieringskildeprinsipp», slik at det ikke er avgjørende for den skattemessige behandlingen at de utdelte midlene er tatt fra overkursfondene.

Det er enighet om at utdelingene uansett i en viss utstrekning omfatter utdeling av ikke-innbetalt kapital. Den ligningsmessige behandlingen av disse delene av utdelingene er ikke omtvistet.

Det følger ikke av skatteloven § 10-11 annet ledd hvordan tilbakebetaling av innbetalt kapital skal skje for at utdelingen fra selskapet skal bli skattefri. Ordlyden løser ikke de omtvistede spørsmålene. Partene er enige om at det kunne ha vært foretatt andre selskapsrettslige disposisjoner som ville ha ledet til at tilsvarende utdelinger hadde vært å anse som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Et sentralt spørsmål er således om måten utdelingene er gjennomført på, innebærer at deler av utdelingene må anses som skattepliktig utbytte.

### **Skjevdeling.**

De ankende parter 1-12 har prinsipalt gjort gjeldende at det selskapsrettslig og skatterettslig er adgang til å skjevdele utdelingene fra selskapene, slik at utdelingene allokteres til de aksjer som har høy innbetalt kapital. Det er gjort gjeldende at slik skjevdeling faktisk har skjedd.

Lagmannsretten har ikke funnet det nødvendig å gå nærmere inn på spørsmålet om det selskapsrettslig og skatterettslig er adgang til slik skjevdeling da det i dette tilfellet ikke er holdepunkter for at slik skjevdeling har funnet sted.

Det alminnelige utgangspunktet i aksjeloven § 4-1 er at aksjer har like rettigheter. Hovedregelen er at en utdeling skjer med lik del til alle aksjer med mindre det er holdepunkter for annet. I den utstrekning det måtte være adgang til å beslutte skjevdeling (selskapsrettslig og skatterettslig), må vedtak om dette treffes av selskapets organer, og det må fremgå av vedtakene. Av generalforsamlingsvedtakene - som er opplyst å være likelydende for alle selskapene - fremgår at det enstemmig ble besluttet «å nedsette selskapets overkursfond» og at nedsettelsesbeløpet «i sin helhet [skal] gå til tilbakebetaling til selskapets aksjonærer». Det fremgår ikke av vedtakenes ordlyd noe som indikerer at det alminnelige selskapsrettslige utgangspunktet i aksjeloven § 4-1 er fraveket.

I sin forklaring for lagmannsretten opplyste Bjørn Oscar Tveterås at han ikke hadde hørt snakk om skjevdeling før vedtakene ble truffet. Han opplyste at utdelingene ble tilrettelagt av KPMG, som også laget protokollene for selskapsbeslutningene, og at han stolte på KPMG. Det har ikke

vært øvrig bevisførsel som tilsier at aksjonærene forutsatte skjevdeling da generalforsamlingsbeslutningene ble truffet.

Det er ikke ført noen vitner fra KPMG, og det er heller ikke fremlagt noen dokumentbevis som viser innholdet i KPMGs rådgivning forut for generalforsamlingsbeslutningene. Av den etterfølgende dokumentasjonen i forbindelse med bokettersyn og senere varsler om endring av ligningene, fremgår at KPMG argumenterte for at det ikke gjelder et aksje-for-aksjeprinsipp. De argumenterte for et finansieringskildeprinsipp i tråd med det som er antatt å gjelde for enkelte børsnoterte selskaper. Det er ingen ting i den fremlagte dokumentasjonen som underbygger at KPMG på noe tidspunkt har ment at det er foretatt en skjevdeling slik det nå er anført for lagmannsretten.

Det har også formodningen mot at seg at selskapenes organer skulle ha truffet vedtak om skjevdeling når det ikke engang ble anført for tingretten at slike vedtak var truffet.

En skjevdeling av utdelingene ville ha medført at innvirkningen på aksjenes inngangsverdi og grunnlaget for senere skjermingsfradrag ville blitt ulik for aksjene med posisjon «innbetalt kapital» og de uten. I sin forklaring for lagmannsretten kunne ikke Tveterås svare på om slik skjevdeling var foretatt ved innsendelse av selskapenes aksjonærregisteroppgaver, eller om det fremgikk av hans aksjonæroppgave. Heller ikke ellers ble det gitt opplysninger om dette. Det hadde vært enkelt for de ankede parter å dokumentere at skjevdeling faktisk var gjennomført i aksjonærregisteret hvis så var tilfelle. Lagmannsretten finner etter dette at det må legges til grunn at skjevdeling heller ikke er gjennomført i aksjonærregisteret.

De ankende parter har under henvisning til Rt-2005-86 (Fjeld) gjort gjeldende at det også i den foreliggende saken bare er tale om mangler ved protokollasjonene i generalforsamlingsprotokollene. Vedtakene må oppfattes slik at det ble besluttet skjevdeling. Lagmannsretten er ikke enig i dette. I Fjeld-saken fremgikk den valgte fremgangsmåten av det som var protokollert, men vedtakene var ikke fullstendige og til dels selvmotsigende. I vår sak må det legges til grunn at det ble valgt en annen fremgangsmåte enn den som nå påstås. Det er ingen uklarheter eller selvmotsigelser i vedtakene. Etter lagmannsrettens syn kan ikke Fjelddommen tas til inntekt for at man i ettertid kan reparere feilbeslutninger for å bedre sin skattemessige posisjon.

### **Aksje for aksje-prinsippet.**

Slik lagmannsretten oppfatter det, forutsetter de ankende parter prinsipale anførsel at det gjelder et aksje-for-aksjeprinsipp. Ellers ville det ikke vært noe poeng å skjevdele utdelingene. Subsidiært er det likevel anført at det ikke gjelder et aksje-for-aksjeprinsipp for én og samme aksjonær. Synspunktet er at aksjonærens aksjeposisjoner må ses under ett, det vil si et porteføljep prinsipp.

Lagmannsretten legger til grunn at det alminnelige utgangspunktet er at skatteposisjonene er knyttet til de enkelte aksjer. Det er helt ordinært at en aksjonær har aksjer i ett og samme selskap med ulike skatteposisjoner avhengig blant annet av tidspunkt for ervervet, kurs på ervervstidspunktet og ervervsmåte. Et aksje-for-aksjeprinsipp er lagt til grunn av Høyesterett i Rt-1957-1239 (Benestad). Den saken gjaldt utdeling fra et nedskrivningsfond og avviker noe fra den

foreliggende saken da det der var spørsmål om utdeling til nye aksjonærer var skattefri. Likevel har Høyesteretts premisser generell betydning når det uttales:

Jeg tar med byretten utgangspunkt i at loven av 1921 § 3 er en skattebestemmelse, og at den gjelder beskatningen av den enkelte aksjonær og fastsettelsen av hans utbytte. Bestemmelsen om at aksjonæren er fritatt for beskatning ved tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, må da naturlig referere seg til den individuelle aksjonærs eller hans forgjengers aksjeinnskudd på de aksjer ligningen gjelder. Jeg forstår da loven på den måte at det må være riktig å skjelne mellom de aksjer som har vært nedskrevet og de hvor innskuddet er holdt uforandret. For den siste gruppes vedkommende vil utbetalingen måtte ansees som et skattbart utbytte.

Også i Rt-2003-82 har Høyesterett lagt til grunn et aksje-for-aksjeprinsipp, jf. avsnitt 50, om enn i en noe annen sammenheng enn vår sak.

En nokså samstemt juridisk litteratur legger både før og etter gjennomføringen av de utdelingene som den foreliggende saken gjelder, til grunn at aksje-for-aksjeprinsippet er fastslått i Benestad-dommen. Således uttrykker Ole Gjems-Onstad i Norsk Bedriftsskatterett 7. utgave (2003) på side 542-543 at «[v]ed fastsettelsen av hvilket beløp som kan tilbakebetales, er overkursen som utgangspunkt en *individuell* skatteposisjon som følger den enkelte aksje på tvers av eierskifter» og viser i den forbindelse til Benestad-dommen. Han gir samme sted uttrykk for at dommen fortsatt er gjeldende rett. Lagmannsretten viser ellers til den omfattede gjennomgangen av juridisk teori i tingrettens dom på s. 11 - 15. Aksje-for-aksjeprinsippet kommer også til uttrykk i Skatteetatens Lignings-ABC fra 2008/2009 under egen overskrift «Skatteposisjonen knytter seg til den enkelte aksje» (side 46 punkt 8.2). Lignings-ABCen fra 2007/2008 har mindre omtale av dette. Lagmannsretten finner at dette naturlig må forklares med at aksje-for-aksjeprinsippet gradvis fikk økt oppmerksomhet ved gjeninnføringen av utbytteskatt etter vedtagelse av skattereformen i 2004.

For børsnoterte selskaper synes det å være akseptert at aksje-for-aksjeprinsippet er fraveket når det er praktisk umulig å følge de individuelle aksjeposisjonene, jf. blant annet Lignings-ABC 2013 punkt 8.2 (side 43) og Ole Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett 8. utgave (2012) side 509. Etter lagmannsrettens syn kan det ikke av dette utledes noe unntak fra aksje-for-aksjeprinsippet for de situasjoner hvor det kun er én aksjeeier. Hensynene som begrunner unntaket for enkelte børsnoterte selskaper, gjør seg ikke gjeldende i slike situasjoner. Unntaket for de børsnoterte selskapene er for øvrig reelt sett basert på finansieringskildeprinsippet, som ikke lenger anføres av de ankende parter, og ikke på porteføljeprinsippet, som nå anføres.

Det kan synes urimelig at de ankende parter blir skattlagt for utdelinger som med valg av en annen fremgangsmåte kunne vært tatt ut skattefritt. Riktignok tapes ikke skatteposisjonen «innbetalt kapital». De ankende parter beholder en tilsvarende høyere inngangsverdi, som får betydning ved eventuell senere realisasjon av aksjene. En slik fremtidig fordel vil imidlertid ikke nødvendigvis oppveie ulempen ved nå å måtte betale skatt ved uttak av tidligere innbetalt kapital. Lagmannsretten er likevel av den oppfatning at skattespørsmålet i dette tilfellet må vurderes ut fra de disposisjoner som faktisk er foretatt, og ikke ut fra mulige handlingsalternativer. Retten viser i denne sammenheng til Rt-2004-1331 avsnitt 55 og LG-2006-51552.

Etter dette har lagmannsretten kommet til at de materielle ligningsvedtakene ikke er ugyldige, og at anken på dette punktet ikke kan føre frem.

## **2. Tilleggsskatt - alle parter.**

Alle de ankende parter gjør gjeldende at det ikke i noe tilfelle kan være grunnlag for tilleggsskatt da deres forhold i denne saken må anses unnskyldelige.

Hovedregelen for tilleggsskatt følger av ligningsloven § 10-2. Bestemmelsens første ledd lyder:

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.

Med det resultat lagmannsretten har kommet til i hovedspørsmålet, er det på det rene at de ankende parter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, hvilket heller ikke er bestridt.

Av ligningsloven § 10-3 fremgår visse unntak fra plikten til å betale tilleggsskatt. Bestemmelsens første ledd lyder:

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

Det er alternativet «annen årsak» som er påberopt.

Reglene om tilleggsskatt ble endret ved lov 19. juni 2009 nr. 49. De nye bestemmelsene trådte i kraft 1. januar 2010, med virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009. Etter overgangsreglene skal de tidligere reglene anvendes på opplysningsvikt begått før lovens ikrafttredelse hvis samlet tilleggsskatt vil bli lavere etter de gamle reglene enn etter de nye. Skattekontoret har i sine vedtak vurdert det slik at det ikke er forhold som tilsier lavere tilleggsskatt etter de gamle reglene enn etter de nye. Det er lagmannsretten enig i, og det er heller ikke bestridt. Det er således de nye reglene som får anvendelse i denne saken.

Av forarbeidene til lovendringen i 2010 - Ot.prp.nr.82 (2008-2009) - fremgår at et formål var å senke terskelen for når skattyters forhold skal anses unnskyldelig, jf. proposisjonens punkt 8.3.2 side 43. Det uttales der blant annet:

Etter departementets oppfatning er det grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning enn i dag. Spesielt bør unntaket som gjelder annen årsak som ikke kan legges skattyter til last, vurderes anvendt i noe større utstrekning.

Det er likevel gitt uttrykk for at man med lovendringen «særlig [vil] styrke stillingen til svake grupper blant skattyterne». Det fremgår også at dette ikke i samme grad gjelder for næringsdrivende.

I den foreliggende saken er det i realiteten en rettsvillfarelse som påberopes. De ankende parter har i tillit til KPMGs råd trodd at utdelingene ble gjennomført på en skattefri måte. Det fremgår av forarbeidene at rettsvillfarelse som den store hovedregel fortsatt ikke vil være unnskyldelig. På side 42 i proposisjon fremgår blant annet 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. Det kan for eksempel dreie seg om tolkning av en ny bestemmelse som kan være uklar eller som misforstås av andre grunner. I slike tilfeller kan det fremstå som svært strengt å ilegge tilleggsskatt, dersom skattyterne har gjort så godt de har kunnet, men likevel misforstår på en aktsom måte og dermed ikke oppfyller opplysningsplikten. 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.

Etter lagmannsrettens oppfatning er det ikke avgjørende hvorvidt de ankende parter som personlige skatteyttere er å anse som «profesjonelle næringsdrivende». De hensynene som tilsier å skille disse fra «lønnstakere og pensjonister», tilsier at de ankende parter vurderes ut fra en streng norm ved vurdering av om deres opptreden er unnskyldelig.

Selskapene hvor de ankende parter er aksjonærer, har vært administrert av et selskap de selv etablerte - Tvetraas Finans AS - med daglig leder og styre med høy forretningsmessig kompetanse. Daglig leder var siviløkonom. Styreleder var tidligere revisor og etter det opplyste også advokat. Tvetraas Finans AS hadde i tillegg knyttet til seg KPMG som ekstern rådgiver. Det fremgår av forarbeidene at skattyter må identifiseres med sin rådgiver, slik at feil hos rådgiver som den klare hovedregel ikke vil være unnskyldelig med mindre feilen kan anses unnskyldelig hos begge.

Lagmannsretten er enig med staten i at det i alle fall ikke foreligger unnskyldelige forhold hos KPMG. Rettssituasjonen på tidspunktet da utdelingene ble besluttet og gjennomført, tilsa at man i alle fall burde ha sett muligheten for at det var usikkert om tilbakebetalingen kunne gjennomføres slik det ble gjort. Aksje-for-aksjeprinsippet var da etablert i norsk skatterett. Hertil kommer at de ankende parter selv lett kunne ha gitt fullstendige opplysninger som beskrev utdelingene da selvangivelsene ble inngitt. Hensett til de betydelige beløpene som aksjonærene tok ut av selskapene, hadde det vært naturlig å gi slik redegjørelse.

De ankende parter 12-15 har for lagmannsretten akseptert ligningene, og at utdelingene for deres vedkommende var skattepliktig utbytte. Lagmannsretten finner at det ikke er forhold som kan tilsi en annen bedømmelse for disse når det gjelder tilleggsskatt. At de eventuelt helt har stolt på rådgiver, er ikke unnskyldelig, jf. drøftelsen ovenfor.

Slik saken foreligger opplyst, kan lagmannsretten etter dette ikke se at noen av de ankende parter opptreden er unnskyldelig etter ligningsloven § 10-3. Lagmannsretten slutter seg til tingrettens vurdering på dette punktet. Anken har således heller ikke på dette punktet ført frem.

### 3. Sakskostnader.

De ankende parter har tappt saken fullstendig og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 annet ledd, jf. første ledd, erstatte statens sakskostnader. Lagmannsretten har vurdert unntaksreglene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd, men har ikke funnet at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta for kostnadsansvaret. Advokat Steinfeld har fremlagt en kostnadsoppgave på totalt 258 590,50 kroner (inkl. mva.) hvorav 249 234,50 kroner er salær. Lagmannsretten finner kostnadene nødvendige og rimelige og legger kostnadsoppgaven til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første og tredje ledd.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å gjøre endringer i tingrettens kostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Bjørn Oscar Tveterås, Liv Tveterås Køhn, Åsta Tveterås Dalen, Tale Torkildsen, Gry Tveterås, Sissel Tveterås, Berit Nordås, Tor Nordaas, Svein Nordaas, Kari Nordaas Kulkarni, Eyvinn Tveterås, Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås, en for alle og alle for en, 258 590,50 – tohundreogfemtittusenfemhundreogtretti 50/100 - kroner til staten v/Skatt vest innen 14 dager fra dommens forkynnelse.

## SKN 15-121 Virksomhetsbegrepet, innkjøp og drift av båt

**Lovstoff:** Det ulovfestede virksomhetsbegrepet.

**Frostating lagmannsrett:** Dom av 9. oktober 2015, **sak nr.:** LF-2015-72851

**Dommere:** Lagdommer Bjørn O. Berg, lagdommer Jon Kapelrud, lagdommer Arne K. Uggerud. **Saksgang:** Sør-Trøndelag tingrett TSTRO-2013-188989 - Frostating lagmannsrett LF-2015-72851 (15-072851ASD-FROS).

**Parter:** Skatt Midt-Norge (advokat Morten Ustgård) mot Flying Norwegian AS (advokat Thomas Meidell Løsnes).

**Sammendrag:** Saken gjelder gyldigheten av vedtak om endring av ligning av et aksjeselskap. Det sentrale spørsmålet var om erverv og drift av en båt var egnet til å gi overskudd, eller om dette måtte anses som en personlig utgift for aksjonærene. Lagmannsretten kunne ikke se at det var bevismessig grunnlag for å hevde at selskapsetableringen skjedde for å begrense kostnadene til privat båthold. Retten viste ved vurderingen blant annet til at det forelå en utførlig

forretningsplan og at den fremlagte loggen viste at båten til sammen bare var kjørt i omtrent 21 timer i løpet av to år. Med forutsetningen om at hensikten med selskapsetableringen og båtanskaffelsen var forretningsmessig, vurderte lagmannsretten om virksomheten, ut i fra en objektiv vurdering, likevel ikke var egnet til å gi overskudd. Lagmannsretten kom til at virksomheten objektivt sett var egnet til å gi overskudd, selv om den faktisk sett ikke lyktes. Etter lagmannsrettens oppfatning måtte det være vid adgang til å prøve ut en forretningsidé, uten å risikere at skattemyndighetene omklassifiserer virksomheten til ren privatutgift. Etter lagmannsrettens oppfatning er det således bare i de tilfeller hvor de økonomiske forutsetningene åpenbart ikke er til stede at det i ettertid kan være aktuelt å sensurere det forretningsmessige ved virksomheten. Endringsvedtaket ble kjent ugyldig.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om endring av ligning av et aksjeselskap. Det sentrale spørsmålet er om ervervet og driften av en båt var egnet til å gi overskudd, eller om dette måtte anses som en personlig utgift for aksjonærene.

Selskapet Flying Norwegian AS ble stiftet 20. januar 2009. Etter vedtektene er selskapets formål «å drive kjøp, salg og utleie av båt, gjennomføre events, samt ved aksjetegning eller på annen måte å delta i beslektet virksomhet». I forretningsplanen for «Nortech S.U.S. STATUS PER September 2008» er formålet med mer nærmere beskrevet. Forretningsideen går ut på at selskapet skal selge Nor-Tech Boats til hovedsakelig norske, svenske, italienske og spanske kunder, samt drive eksklusive event-turer, og gjennom dette skape interesse for kjøp.

Flying Norwegian AS ble stiftet av Kolbjørn Opsahl Selmer, Kaare Arnstad og Jon Sødahl gjennom respektive heleide aksjeselskaper. Aksjonærene hadde 34 aksjer hver på kr 1.000 per aksje. I nevnte forretningsplan er stifterne nærmere beskrevet. Selmer har bakgrunn bl.a. som profesjonell racerbåt-pilot. Arnstad er eiendomsutvikler, har tidligere eid en tilsvarende båt, og kjenner miljøet rundt potensielle kjøpere. Sødahl har lang erfaring med såkalte events og med merkevarebygging av diverse ekstremsportmerker.

Våren 2009 kjøpte selskapet en båt fra Nor-Tech - «Supercat 36». Denne har en motorkraft på ca. 1300 HK, og en toppfart på ca. 120 miles per time. I tillegg til piloten kan den ta fem passasjerer. Prisen var ca. 2.300.000 eks. mva. Kjøpet ble finansiert ved lån på kr 2.000.000 i bank, og ved lån fra hver av aksjonærene på kr 390.000.

På om lag samme tid ble selskapet Fjord Flyers AS stiftet av Kaare Arnstad. Dette selskapet kjøpte en tilsvarende båt som Flying Norwegian AS, og begge båtene ble brukt på noen av de evenementene som Flying Norwegian AS arrangerte. Partene er uenige om betydningen av dette med hensyn til sakens hovedspørsmål, noe lagmannsretten kommer nærmere tilbake til.

Selskapet drev med betydelig underskudd hvert år fra 2009 - 2011. Det ble gjennomført en del såkalte events i 2009 og 2010, men på langt nær nok til å dekke selskapets utgifter. Selskapet lyktes ikke i å selge båter for Nor-Tech i perioden hvor det var i drift. I 2011 ble selskapets båt solgt tilbake til USA, mot en mindre innbyttebåt. Denne lå i opplag en periode, før også den ble solgt. Det har etter dette ikke vært drevet virksomhet i selskapet.

Skattekontoret gjennomførte bokettersyn i 2012, og rapporten forelå 21. november 2012. En hovedkonklusjon i rapporten var at «båttutleien ikke er egnet til å gå med overskudd på lengre

sikt» (rapporten s. 8) og at selskapet derfor ikke kan anses å drive virksomhet i skattemessig forstand. På dette grunnlag ble selskapets ligning for skatteårene 2009 og 2010 endret av Skatt Midt-Norge ved vedtak 13. mai 2013. Endringen gikk ut på fastsetting av inntektstillegg for skatteårene 2009 og 2010, ileggelse av tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt for de samme årene, tilbakeføring av inngående merverdiavgift for 2009 samt ileggelse av tilleggsavgift for samme år.

Selskapet tok ut direkte søksmål (dvs. uten administrativ klage) for Sør-Trøndelag tingrett den 12. november 2013. Tingretten avsa dom den 18. desember 2014, med slik domsslutning:

1. Skatt Midt-Norges frifinnes for så vidt gjelder den del av vedtak av 13. mai 2013 som gjelder endring av likningen for 2009 og 2010 med unntak av tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og tilleggsavgift.
2. Skatt Midt-Norges vedtak av 13. mai 2013 for så vidt gjelder tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og tilleggsavgift, oppheves.
3. Partene bærer sine egne saksomkostninger.

Staten ved Skatt Midt-Norge anket dommen den 29. januar 2015 for så vidt gjelder tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og tilleggsavgift. Flying Norwegian AS ga inn anketilsvar og avledet anke den 13. mars 2015. Den avledede anken gjelder fastsettelsen av inntektstillegg samt tilbakeføring av inngående merverdiavgift. Hele dommen fra tingretten er således gjenstand for ankeprøving.

Ankeforhandling ble holdt i Trondheim tinghus den 11. september 2015. Partsrepresentanten for Flying Norwegian AS samt to vitner forklarte seg. Det vises ellers til rettsboken.

### **Staten ved Skatt Midt-Norges påstandsgrunnlag:**

Selskapets virksomhet har objektivt sett ikke vært egnet til å gi overskudd, og det har derfor heller ikke drevet virksomhet i skatte- eller avgiftsmessig forstand.

Selskapet ble registrert i 2009, og har til ligningsmyndighetene oppgitt som formål å drive butikkhandel med fritidsbåter og fritidsutstyr. Realiteten i selskapets virksomhet de aktuelle skatteårene var at det ikke fant sted noe salg av båter, at det ikke finnes spor av butikkhandel, og at inntektene fra såkalte events var svært begrensede.

Selskapets inntekter dekker ikke de løpende driftskostnadene, båtens verdifall og en rimelig avkastning på kapitalinnskuddet fra eiernes side. Det er ikke bokført lønnskostnader. Det forelå ingen realistisk mulighet for inntjening som kunne dekke disse postene. Selskapet har hatt kort levetid, og har hatt betydelige underskudd. Underskuddet for utleievirksomheten er beregnet til 248.077 kroner i 2009, og 211.955 kroner i 2010.

Selskapet har ikke foretatt dokumenterte markedsanalyser før oppstart. Det foreligger ikke noe brosjyremateriale eller lignende som viser hva selskapet skulle selge. Det kan reises spørsmål om det foreligger noen forhandleravtale med leverandøren Nor-Tech, og det er heller ikke etablert noe serviceapparat for kjøpere av slike båter. Forretningsplanen og budsjettene mangler realisme, noe ettertiden har vist. Selskapet har endret argumentasjon under ligningsbehandlingen, på den måten at salgsdelen har blitt fremhevet som det sentrale. Dette er påfallende.

Selskapet Fjord Flyers AS ble etablert på samme tid og i samme område og med det samme forretningsformålet. Dette viser den manglende realismen i at Flying Norwegian AS kunne lykkes i det åpenbart begrensede markedet.

Finansieringen av båten var avhengig av private kausjoner. Dette viser at også banken må ha vært skeptisk til det forretningsmessige grunnlaget for virksomheten.

Den fremlagte loggen for bruken av båten må vurderes kritisk. Det kan finnes andre logger ført av andre. Motorbruken er dessuten ikke registrert, noe som er underlig. Under enhver omstendighet er det tale om kombinasjonsbruk, hvor det som påstås å være nødvendig bruk av båten i driftssammenheng i like stor grad er i eiernes private interesse.

Det er gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene. Båten er ført opp på saldoskopjema d) - personbiler m.v., og ikke saldoskopjema e) for skip m.v. I aksjonæropplysningene på selvangivelsene har selskapet på spørsmål om selskapet har hatt utleie til aksjonær svart «nei». Ligningsmyndighetene har ikke fått tilstrekkelige opplysninger til å kunne vurdere om ervervet og driften av båten er virksomhet i skattemessig forstand. Vilåårene for å ilegge alminnelig tilleggsskatt er dermed oppfylt. Opplysningssvikten er mest trolig villet, og i alle fall grovt uaktsom. Det er derfor også grunnlag for skjerpet tilleggsskatt. På samme grunnlag er det også adgang til å ilegge tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3.

#### **Staten ved Skatt Midt-Norge har lagt ned slik påstand:**

I anken:

1. Staten ved Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Staten ved Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader for Sør-Trøndelag tingrett og Frostating lagmannsrett.

I den avledete anken:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader for Sør-Trøndelag tingrett og Frostating lagmannsrett.

#### **Flying Norwegian AS' påstandsgrunnlag:**

Båten ble anskaffet med det formål å drive næringsvirksomhet, slik det fremgår av selskapets forretningsplan. Driften var egnet til å gå med overskudd over tid. Aktiviteten har hatt et visst omfang, selv om det i ettertid har vist seg at dette ikke var noe vellykket prosjekt. Det må være lov til å «prøve og feile» så lenge det er virksomhet i skatterettslig forstand.

Det er dokumentert at hovedvirksomheten var markedsføring for salg av Nor-Tech båter. Ervervet av båten «Supercat 36» var en nødvendig forutsetning for de evenementer man arrangerte som en del av markedsføringen.

Etableringen av selskapet og ervervet av båten ble initiert av en henvendelse som Trond Schau fra Nor-Tech, USA, foretok overfor Kolbjørn Selmer, med sikte på å markedsføre og selge Nor-Tech-båter i Norge. Virksomheten hadde ikke sin bakgrunn i fritidsaktiviteter.

Det erkjennes at forretningsplanen var noe optimistisk, og bygde på et større aktivitetsnivå enn det som var realistisk å selge inn. Omsetningen i 2009 og 2010 var for lav til å skape overskudd. Aksjonærene måtte selv skyte til driften økonomisk. Man står overfor et forsøk på å etablere virksomhet som ikke lyktes.

Den lave aktiviteten hang dels sammen med årsaker utenfor selskapets kontroll. Finanskrisen hadde en betydelig effekt i 2009, det samme gjelder den skjerpede praksis som mange bedrifter innførte om såkalte smøreturer i denne perioden. Etter 2010 lot dessuten båten seg ikke lenger forsikre, noe som tvang frem opphør av virksomheten.

Det følger av rettspraksis at man ved vurderingen av om en virksomhet er egnet til å gi overskudd skal ha et femårsperspektiv. Det er påregnelig at en nystartet virksomhet går med underskudd den første tiden. Flying Norwegian AS fikk i realiteten aldri sjansen til å vise om virksomheten var liv laga.

Det faller på sin egen urimelighet å hevde at båten ble kjøpt til bruk for stifterne privat. Loggen viser at båten ble brukt lite, anslagsvis 21 timer over to år, og bare til testkjøring og nødvendig forretningsmessig drift. Båten har ikke vært brukt privat.

Selskapet har ikke forsøkt å skjule noe - alt har vært åpent lagt frem. De regnskapsmessige valg er gjort i samråd med regnskapsfører. Det er ikke naturlig å føre båten i saldogruppe e), som gjelder større og langt mer verdifulle gjenstander. Det er derfor ikke grunnlag for verken tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt eller tilleggsavgift.

### **Flying Norwegian AS har lagt ned slik påstand:**

#### Prinsipalt:

1. Skatt Midt-Norges vedtak av 13. mai oppheves i sin helhet.
2. Flying Norwegian AS tilkjennes sakens omkostninger for Sør-Trøndelag tingrett og Frostating lagmannsrett.

#### Subsidiært:

1. Skattekontorets vedtak av 13. mai 2013 oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt, samt tilleggsavgift.
2. Flying Norwegian AS tilkjennes sakens omkostninger for Sør-Trøndelag tingrett og Frostating lagmannsrett.

### **Lagmannsrettens vurdering**

Det sentrale spørsmålet i saken er om innkjøpet av båten «Supercat 36» som selskapet Flying Norwegian foretok i 2009, og den påfølgende driften i 2009 og 2010, er å anse som virksomhet i skattelovens og merverdiavgiftslovens forstand.

Virksomhetsbegrepet er ikke nærmere definert i noen av lovene. Høyesterett har i Rt-1985-319 (Ringnesdommen) på s. 324 definert virksomhet slik at den «objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke

tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.» Denne definisjonen har vært lagt til grunn i senere retts- og ligningspraksis. Det er alminnelig antatt at virksomhetsbegrepet er det samme etter merverdiavgiftsloven som etter skatteloven.

Betydningen av om ervervet og driften av båten er å anse som virksomhet er blant annet at det bare er skattemessig virksomhet gir grunnlag for aktivering og skattemessige avskrivninger, utgiftsføring til drift og vedlikehold, og fradrag for inngående merverdiavgift ved ervervet. De nærmere konsekvensene av at kravet til virksomhet ikke anses oppfylt, er imidlertid ikke gjort til tema i denne saken.

Vurderingen av om virksomheten er egnet til å gi overskudd, er objektiv. Det vil si at skattyterens personlige oppfatninger ikke er avgjørende. Etter lagmannsrettens oppfatning er de subjektive forutsetninger hos skattyteren likevel ikke uten relevans. Dersom det kan sannsynliggjøres at skattyteren ikke en gang har hatt til hensikt å drive virksomhet som kan gi overskudd, så vil dette gjennomgående måtte bli avgjørende i relasjon til virksomhetsbegrepet. Dette vil typisk være tilfelle der hvor skattyteren i realiteten bedriver fritidssysler under dekke av forretningsvirksomhet. På den annen side vil en dokumentert forretningsmessig hensikt også kunne si noe om hvorvidt en virksomhet «objektivt sett» er egnet til å gi overskudd, fordi en hensikt om å drive butikk regelmessig vil materialisere seg i konkrete forretningsmessige grep.

I den foreliggende saken har skattemyndighetene gått langt i å argumentere med at selskapsetableringen skjedde for å maskere en anskaffelse i fritidsøyemed. I skattekontorets vedtak av 13. mai 2013 er det vist til at selskapet er «stiftet av personer som er spesielt interessert i denne type båt, og fremstår etter skattekontorets vurdering som et forsøk på å begrense de private kostnader til slik båtbruk».

Spørsmålet om skattyterne hadde til hensikt å drive forretning, er et bevismessig spørsmål. Lagmannsretten kan ikke se at det er bevismessig grunnlag for å hevde at selskapsetableringen skjedde for å begrense kostnadene til privat båthold, slik Staten legger til grunn. Flere forhold tyder på at hensikten har vært kommersiell. For det første er det lagt en relativt utførlig forretningsplan til grunn for selskapsstiftelsen. Denne kan nok betraktes som urealistisk, i alle fall bedømt i ettertid, men et godt stykke på vei er den forankret i faktiske realiteter. Det er gjennomført evenementer (såkalte events), slik forretningsplanen beskriver, om enn i mindre omfang og til lavere priser enn det man så for seg. Samarbeidet med Nor-Tech med sikte på å selge slike båter må også anses bevist, bl.a. gjennom en skriftlig bekreftelse fra Nor-Tech av 11. mars 2015 om at selskapsstifterne er sertifiserte forhandlere av båtene. Både forhandlerstatus og gjennomføring av evenementer har et klart forretningsmessig preg, og er lite forenlig med en tese om maskert båthobby.

For det andre må det anses bevist, gjennom den fremlagte loggen for den aktuelle båten, at båten knapt nok har vært i privat bruk. Båten er kjørt i til sammen ca. 21 timer i løpet av to år. Kjøringen gjelder såkalt testkjøring, dvs. testing av utstyr og opplæring av piloter, i tillegg til gjennomføring av evenementer. Statens antydning om at det kanskje finnes flere logger er nokså spekulativ, og kan ikke legges til grunn. Loggen fremstår som autentisk og fullstendig. For øvrig kan det sikkert hende at selskapsstifterne har hatt glede av både testkjøring og kjøring under evenementene, men dette forhindrer likevel ikke at den er forretningsmessig begrunnet.

Tingretten skriver at det står «som naturlig at det kun er personer med slike interesser [dvs. båtinteresse] som i det hele tatt vil tenke på å etablere en slik virksomhet» (dommen s. 13). Lagmannsretten er enig i denne vurderingen, og tilføyer at det er langt fra uvanlig at personlig interesse - med større eller mindre hell - kombineres med en forretningsidé.

I forlengelsen av dette viser lagmannsretten for det tredje til at innkjøpet av enda en båt, gjennom selskapet Fjord Flyers AS, bare gir mening fra et forretningsmessig perspektiv. Kolbjørn Selmer og Kaare Arnstad har begge forklart at denne båten skulle leies ut og brukes sammen med båten til Flying Norwegian AS under evenementer, for å dekke transportbehovet for større grupper. Slik ble også båten benyttet. At Kaare Arnstad ut fra sine personlige behov skulle gå til anskaffelse av enda en slik båt, når han allerede eide en tredjedel av en tilsvarende båt som var lite i bruk, fremstår som lite sannsynlig.

Et ytterligere moment er at begge båtene ble solgt tilbake til USA når det viste seg at forretningsidéen ikke var liv laga. Hvis motivasjonen hadde vært hobbyvirksomhet, ville det naturlige ha vært å beholde båtene, selv om den forretningsmessige virksomheten etter hvert opphørte.

På bakgrunn av det ovenstående ser lagmannsretten det som lite tvilsomt at hensikten med selskapsetableringen og båtanskaffelsen har vært forretningsmessig. Med denne forutsetning lagt til grunn blir det videre spørsmålet om virksomheten, ut fra en objektiv vurdering, likevel ikke var egnet til å gi overskudd.

Lagmannsretten legger til grunn at denne vurderingen må ta utgangspunkt i situasjonen slik den fremsto for selskapsstifterne i 2009, da virksomheten ble etablert. Med fasiten i hånda kan en slå fast at forretningskonseptet med båt-evenementer i kombinasjon med salg ikke hadde livets rett - i alle fall ikke slik dette ble prøvd ut. At virksomheten rent faktisk mislyktes kan imidlertid ikke være avgjørende i relasjon til om en virksomhet «må være egnet» til å gi overskudd. Det er ingen gitt å forutsi hvordan et marked vil respondere, særlig ikke når markedet introduseres for nye tilbud.

Videre vil lagmannsretten presisere at prøvingstemaet heller ikke kan være hva selskapsstifterne «burde ... ha forstått», slik tingretten ved en anledning har lagt opp til (dommen s. 12). Dette er en for streng vurdering, og gir ikke tilstrekkelig rom for å prøve seg i markedet. De fleste nystartede virksomheter bukker under etter kort tid, noen få lever opp. Det må etter lagmannsrettens oppfatning være vid adgang til å prøve ut en forretningsidé, uten derved å risikere at skattemyndighetene omklassifiserer virksomheten til en ren privatutgift. Etter lagmannsrettens oppfatning er det således bare i de tilfeller hvor de økonomiske forutsetningene åpenbart ikke var til stede at det i ettertid kan være aktuelt å sensurere det forretningsmessige ved virksomheten.

Forretningsideen var i dette tilfelle å tilby eksklusive og relativt dyre båtturer i høy fart, og gjennom disse båtturene promotere salg av båtene. Markedsambisjonen er nærmere konkretisert i forretningsplanen punkt 12, hvor det fremgår at man ser for seg et salg på 1-2 båter per år, og ca. 200 personer som deltar på evenementene det første året. Budsjettet for oppstartsåret er basert på disse ambisjonene. Disse planene kan betraktes som mer eller mindre realistiske, ut fra

målgruppens kjøpe- og betalingsvillighet, tradisjonelt sjøliv i Trondheimsfjorden og så videre, men lagmannsretten ser ikke grunn til å brodere på dette. Uansett ligger disse planene godt innenfor det man må akseptere med hensyn til å prøve seg i markedet. Etter lagmannsrettens oppfatning var det ingen gitt - heller ikke skattekontoret - å fastslå allerede i 2009 at den planlagte virksomheten ikke var «egnet til» å gi overskudd.

Staten har vist til at budsjettet for 2009 ikke la inn lønnsinntekter og rimelig kapitalavkastning. I et lengre perspektiv er det klart at man ved vurderingen av om en virksomhet er egnet til å gi overskudd, også må legge inn slike kostnader og forutsetninger. I et oppstartsår kan dette imidlertid stille seg annerledes, og uansett ville det vært rom for både lønn og rimelig kapitalavkastning hvis driften hadde skjedd i henhold til budsjett.

Staten har videre vist til at det ikke er foretatt markedsundersøkelser før oppstarten av virksomheten. Lagmannsretten ser ikke at dette kan være avgjørende, selv om det kanskje kunne vært fornuftig. I punkt 10 og 11 i forretningsplanen er det en beskrivelse av «Markedsbildet» og «Aktører og betingelser i markedet» som for så vidt er treffende nok, og som viser at man har orientert seg i det markedet man skal operere i. Svaret på om forretningsidéen er liv laga får man uansett først når idéen settes ut i livet.

Det kan også reises innvendinger mot selve gjennomføringen av forretningsidéen til selskapet. Staten har bl.a. fremholdt at det ikke var etablert noe eget serviceapparat for de som eventuelt måtte kjøpe slike båter. Lagmannsretten er enig i at dette er viktig for å kunne ha mulighet til å selge slike båter, men avgjørende betydning i denne sammenheng kan det ikke få. Fraværet av et eget serviceapparat fratar ikke virksomheten dens forretningsmessige preg. For øvrig er det i forretningsplanen punkt 6 opplyst om «muntlige avtaler» med servicebedrifter, noe som viser at en i alle fall har hatt en tanke om at salg må ledsages av service. Den manglende konkretiseringen på dette punkt må også vurderes i lys av at virksomheten aldri kom så langt som til at båter faktisk ble solgt.

Som nevnt vurderer lagmannsretten det slik at de personlige behovene i anskaffelsen og driften av den aktuelle båten er relativt lite dominerende, jf. ovenfor om dette. Dette skiller den inneværende saken fra bl.a. Rt-1985-319 (Ringnesdommen), og RG. 2013 s. 713 (Rønneberg), hvor de personlige behovene lå mer i dagen. Det er etter lagmannsrettens oppfatning grunn til å foreta en strengere vurdering av det forretningsmessige der hvor virksomheten har preg av å dekke personlige behov, noe den ikke i særlig grad kan sies å ha i vår sak.

Samlet sett er det lagmannsrettens oppfatning at virksomheten har et dominerende forretningsmessig preg, og at virksomheten med anskaffelse og drift av båten «Supercat 36» objektivt sett var «egnet til» å gi overskudd. Konsekvensen av dette er at skattekontorets endringsvedtak av 13. mai 2013 er ugyldig i sin helhet, dvs. når det gjelder endring av ligning, etterberegning av merverdiavgift samt illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsmerverdiavgift.

Flying Norwegian AS har vunnet saken fullt ut, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 andre ledd jf. første ledd ha full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Lagmannsretten ser ikke at det er grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen. Sakskostnader tilkjennes for begge instanser, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd.

Advokat Løsnes har på vegne av Flying Norwegian AS krevd 77.391 kroner i salær for tingretten, og 76.781,25 kroner i salær for lagmannsretten, til sammen 154.172,25 kroner. I tillegg kommer rettens gebyr. Lagmannsretten finner at kravet er rimelig og nødvendig, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning*

- 1. Staten ved Skatt Midt-Norge sitt vedtak av 13. mai 2013 vedrørende endring av ligning og etterberegning av merverdiavgift for selskapet Flying Norwegian AS er ugyldig.*
- 2. Staten ved Skatt Midt-Norge AS betaler 154.172,25 - etthundreogfemtifire-tusenetthundreogsyttitokkommatjuefem - kroner i sakskostnader til Flying Norwegian AS samt rettens gebyrer innen 2 - to - uker etter at dommen er forkynt.*

# Uttalelser Sivilombudsmannen

## SKN 15-122 Eiendomsskatt på eiendom i friområde

**Lovstoff:** Eieendomsskattelova § 8 A-2.

**Sammendrag:** Saken gjelder eiendomsskattetakseringen av en bebygget eiendom i et regulert friområde. Det sentrale spørsmålet var om det ved eiendomsskattetakseringen skulle vært lagt vekt på at eiendommen ligger i et regulert friområde med byggeforbud. Ombudsmannen kom til at det bør vurderes i hvert enkelt tilfelle om markedsværdien er påvirket av at en eiendom ligger i et regulert område med byggeforbud. Etter en konkret vurdering av sakens faktum i denne saken var det ombudsmannens syn at det ved eiendomsskattetakseringen av den bebygde eiendommen ikke var feil av kommunen å ikke vektlegge at eiendommen ligger i et regulert friområde med byggeforbud.

### Eiendomsskattetaksering av bebygget eiendom i regulert friområde med byggeforbud

20. oktober 2015 (sak 2015/1477)

#### Uttalelse

I brev hit 19. mai 2015 klaget en hytteeier over Mandal kommunes sakkyndige klagenemnds vedtak 30. april 2015. Hytteeieren mente at «eiendommens reguleringsformål ... må legges til grunn for vurderingen av eiendommens verdi».

#### Undersøkelsene herfra

Etter en gjennomgang av sakens dokumenter ble det besluttet å ta saken opp med Mandal kommune. I brev herfra 2. juli 2015 ble kommunen bedt om å presisere om eiendommen ligger i et regulert friområde med byggeforbud eller i et landbruks- natur- og friluftsområde (LNF-område) med byggeforbud. Avhengig av kommunens svar ble det bedt om kommunens syn på råderettsbegrensningenes betydning for omsetningsverdien ved et eventuelt salg, og om den eventuelt skulle vært hensyntatt ved eiendomsskattetakseringen av eiendommen. Det ble vist til eieendomsskattelova § 8 A-2 første ledd og ombudsmannens prinsipputtalelse 26. mars 2014 i sak 2012/783.

Mandal kommune svarte i brev 18. august 2015 at eiendommen ligger i et område regulert til friområde hvor det ikke er tillatt å oppføre ny fritidsbebyggelse. Byggearbeid ut over rent vedlikehold betinger derfor dispensasjon fra reguleringsplanen. Det ble og opplyst at «[n]ormalt vil dispensasjonssøknader i ovennevnte reguleringsområder bli innvilget for oppføring av tilsvarende bygg/tiltak som allerede er på eiendommen». På denne bakgrunn mente kommunen at

den gjeldende eiendomsskattetaksten [fastholdt sist av kommunens klageutvalg i vedtak 6. mai 2015] var korrekt. Det ble presisert at taksten var «vurdert opp imot § 8 A-2 i eiendomsskatteloven».

I brev hit 29. august 2015 kom eieren med nye merknader i saken. Han opplyste blant annet at familien har hatt «betydelige problemer» med å få dispensasjon til gjenoppbygging av eksisterende tiltak på eiendommen. Denne angivelige strenge dispensasjonspraksisen mener han vil ha innvirkning på eiendommens markedsverdi ved et eventuelt salg.

### **Ombudsmannens syn på saken**

Saken her har begrenset seg til en undersøkelse av om det ved eiendomsskattetakseringen av gnr. X bnr. Y i Mandal kommune skulle vært lagt vekt på at eiendommen ligger i et regulert friområde med byggeforbud.

Undersøkelsene herfra har dokumentert at eieren og kommunen har ulikt syn på dispensasjonspraksis for oppføring/gjenoppbygging av tilsvarende/eksisterende bygg/tiltak på eiendommen. Eieren mener kommunen i denne saken ikke har hatt en så lempelig praksis som kommunen opplyser å ha generelt. Denne typen tvistesporsmål er lite egnet for klarlegging ved hjelp av ombudsmannens skriftlige saksbehandling. I de rettslige vurderingene nedenfor har ombudsmannen forutsatt at kommunens opplysninger i brevet hit 18. august 2015 om gjeldende dispensasjonspraksis stemmer med de faktiske forhold.

I kommunens brev heter det at «[n]ormalt vil dispensasjonssøknader i ... reguleringsområder bli innvilget for oppføring av tilsvarende bygg/tiltak som allerede er på eiendommen». Ombudsmannen legger derfor til grunn at råderettsbegrensningen hovedsakelig innebærer at eiere/kjøpere av eiendommer med lovlig oppført fritidsbebyggelse i de regulerte friområdene og LNF-områdene, ikke kan regne med å få dispensasjon til å utvide eksisterende bygg/tiltak eller til å oppføre ytterligere bygg/tiltak på disse eiendommene.

Faktum i denne saken skiller seg i vesentlig grad fra faktum i ombudsmannens prinsipputtalelse 26. mars 2014 i sak 2012/783. Dette fordi denne saken gjelder en bebygd eiendom, mens uttalelsen i sak 2012/783 gjaldt eiendomsskattetakseringen av en ubebygd tomt i et LNF-område med byggeforbud.

For bebygde fritidseiendommer mener ombudsmannen at kommunen ikke helt generelt kan se bort fra byggeforbudet ved takseringen. Det bør vurderes konkret i det enkelte tilfelle om den objektive markedsverdien er påvirket av at eiendommen ligger i et regulert område med byggeforbud. Et vesentlig moment i den vurderingen vil som regel være størrelsen på fritidsboligen på den aktuelle eiendommen, sammenliknet med gjengs/ordinær hyttestørrelse i kommunen. Så lenge fritidsboligen/boarealet ikke er påtakelig mindre enn det som synes å være ordinær hyttestørrelse lokalt, synes det derfor fullt ut forsvarlig å ikke vektlegge byggeforbudet ved takseringen, slik Mandal kommune gjorde i denne saken.

Etter det opplyste har hytten i denne saken et bruksareal på 60 m<sup>2</sup>, og består av stue, kjøkken og fire andre rom. I tillegg er det på eiendommen en kombinert bod/do på 6 m<sup>2</sup> samt et lite vedskjul. Det må således kunne legges til grunn at fritidsboligen på gnr. X bnr. Y størrelsesmessig

oppfyller de alminnelige forventningene til hva som kan betegnes som ordinær størrelse på en sommerhytte. På denne bakgrunn er det ombudsmannens konklusjon at det ved eiendomsskattetakseringen av gnr. X bnr. Y ikke var feil av Mandal kommune å la være å legge vekt på eiendommens beliggenhet i regulert friområde med byggeforbud.

Saken er nå avsluttet her.

En kopi av dette brevet er sendt Mandal kommune til orientering.

# Forskriftsendringer

## **SkN 15-123 Endr. i forskrift om sykepengeforsikring, småbedrifter**

**Forskrift om endring i forskrift om forsikring mot ansvar for sykepenger i arbeidsgiverperioden for små bedrifter**

**Hjemmel:** Fastsett av Arbeids- og sosialdepartementet 15. oktober 2015 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 8-21 femte ledd og § 23-6 bokstav a.

### **I**

I forskrift 25. mars 1997 nr. 260 om forsikring mot ansvar for sykepenger i arbeidsgiverperioden for små bedrifter gjøres følgende endring:

#### **§ 1 andre ledd skal lyde:**

Arbeidsgiveren skal betale en forsikringspremie, som fastsettes i prosent av de samlede lønnsutbetalinger i det kalenderår som utløper midt i forsikringsåret (premiegrunnlaget). Forsikringsåret løper fra 1. juli til 30. juni. Ved beregningen av de samlede lønnsutbetalinger ses det bort fra lønn til arbeidstakere som er unntatt fra arbeidsgiverens sykepengeansvar etter folketrygdloven § 8-20.

### **II**

Endringen trer i kraft 1. juli 2016.

## **SkN 15-124 Endr. i FSFIN forskrift til skatteloven**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsett av Finansdepartementet 9. oktober 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 9-14 trettende ledd.

**I**

Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 endres slik:

**§ 9-14-1 tredje ledd skal lyde:**

Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke i tilfeller der eiendelen er anskaffet senere enn to år forut for tidspunktet for første gangs inntak til norsk beskatningsområde.

**§ 9-14-3 tredje ledd annet punktum skal lyde:**

Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av Skattedirektoratet.

**II**

Endringene under I trer i kraft straks.

## **SkN 15-125 Endr. i FSFIN forskrift til skatteloven**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsett av Finansdepartementet 9. oktober 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 6-72 fjerde ledd.

**I**

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

**Ny § 6-72 skal lyde:**

§ 6-72. Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning

§ 6-72-1. Vilkår for fradrag

Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning etter skatteloven § 6-72 gis dersom følgende vilkår er oppfylt:

- a. Skattyter er bosatt i riket, jf. skatteloven § 2-1 første ledd, eller begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 og hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt fra arbeid eller virksomhet i inntektsåret skattlegges i Norge.
- b. Skattyter må ha vært medlem i ordningen i minst ett år før skatteplikten til Norge etableres.
- c. Det er gitt fradrag for tilskudd til ordningen før skatteplikten til Norge etableres.

- d. Alderspensjon skal være hovedytelse i ordningen.
- e. Pensjonsinnretningen må være etablert i en EØS-stat, ha nødvendig tillatelse til å utøve slik virksomhet, og skal være underlagt tilsyn fra offentlig myndighet der.
- f. Norske myndigheter kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst. Dersom det ikke foreligger slik overenskomst, gjelder tilsvarende når skattyter legger fram erklæring fra offentlig myndighet i etableringsstaten som bekrefter forhold av betydning for fradragsretten.

## **II**

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.



# Skattenytt 11/2015

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

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-126 Ventor	1
SkN 15-127 Herkules Capital	10
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>31</b>
SkN 15-128 Omklassifisering fra lån til utbytte	31
SkN 15-129 Spørsmål om fradragrett for bokførte utgifter	45
SkN 15-130 Fradragrett for tap på fordring	57
SkN 15-131 Spørsmål om fradragrett for utgifter til båt i AS	67
<b>UTTALELSER SIVILOMBUDSMANNEN</b>	<b>85</b>
SkN 15-132 Eiendomsskatt på reindriftshytte	85
SkN 15-133 Eiendomsskatt på seterhytte	88
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>91</b>
SkN 15-134 Klassifisering av britisk fond	91
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>94</b>
SkN 15- 135 Endring i FSSD skattedirektoratets skatteforskrift – fordel firmabil	94
SkN 15- 136 Endr. i forskrift om fastsettelse av inntekt og trygdeavgift	94
SkN 15- 137 Endr. i forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret	95
SkN 15- 138 Takseringsreglene for 2015	96

# Høyesterettsdommer

## SkN 15-126 Ventor

**Lovstoff:** Folketrygdloven § 23-2 første ledd første punktum og skatteloven §§ 5-12 (3) sml. 5-12 (2) og 5-3, skattebetalingsloven av 1952 § 6 nr. 2 jf. skattebetalingsloven 1999 § 5-8 (2), jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-13 og ligningsloven § 7-1 (1) annet punktum.

**Høyesterett:** Dom av 11. november 2015, sak nr. HR-2015-2257-A

**Dommere:** Bårdsen, Falch, Bull, Øie, Utgård.

**Saksgang:** Stavanger tingrett TSTAV-2013-116757 og TSTAV-2013-116769 - Gulating lagmannsrett LG-2014-45808-2 - Høyesterett HR-2015-2257-A, (sak nr. 2014/2250), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Ventor Sp. Zoo, PUH BRV Multi, Maclej Abraham og øvrige ansatte i Ventor Sp. Zoo, Babicz Wieslaw og øvrige ansatte i PUH BRV Multi (advokat Stein Nygaard - til prøve)

**Ankemotpart:** Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) (Regjeringsadvokaten v/advokat Sture Nilsson).

**Hva saken dreide seg om:** Fastsettelsen av skattemessig fordel ved kostbesparelse i hjemmet for polske arbeidstakere som fikk dekket fri kost, og tilsvarende spørsmål om arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for to polske selskaper som drev arbeidsutleie. Spørsmål om Skattedirektoratets satser skulle legges til grunn eller alternativt en faktisk lavere kostbesparelse ut i fra prisnivået i Polen.

**Kort omtale av dommen: Saksforholdet:** To polske selskaper drev med arbeidsutleie av 1.500 polske arbeidstakere til norske selskaper. Arbeidstakerne pendlet til Norge og mottok fri kost fra sine arbeidsgivere. Ved ligningen i Norge for årene 2007 og 2008 ble de polske arbeidstakerne fordelsbeskattet for kostbesparelsen i hjemlandet fastsatt etter de satser for fri kost som vedtas årlig av Skattedirektoratet.

**Rettslig overprøving:** De to polske arbeidsgiverne og deres arbeidstakere reiste sak mot Sentralskattekontoret for Storbedrifter, og gjorde gjeldende at verdien av fri kost måtte fastsettes på bakgrunn av prisnivået i Polen, som ble antatt å være lavere enn de satser som var fastsatt av Skattedirektoratet. Staten ble frifunnet og tilkjent sakskostnader ved **Stavanger tingretts dom av 8. januar 2014**. Anken ble forkastet ved **Gulating lagmannsretts dom av 13. oktober 2014**, hvor staten også ble tilkjent sakskostnader. Det samme var tilfellet ved **Høyesteretts dom av 11. november 2015**.

**Høyesterett** uttaler innledningsvis at de polske arbeiderne hadde rett til fradrag for merutgifter til kost ved pendling fra Polen til Norge, samtidig som de mottok fri kost fra

arbeidsgiver – en naturalytelse som måtte verdsettes for skatte- og avgiftsformål. Og det var som nevnt verdsettelsesspørsmålet denne sak gjaldt.

Naturalytelser skal etter sktl. § 5-12 (2), jf. § 5-3 i utgangspunktet verdsettes til omsetningsverdi "med mindre annet er særskilt bestemt". Og det siste er tilfellet for verdien av "fri kost og losji", som etter § 5-12 (3) skal skje til "den verdien som er fastsatt for beregningen av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven" § 5-8 (2). Etter skattebetalingsforskriften § 5-8-10 fastsetter Skattedirektoratet årlig satser som skal benyttes for fri kost og losji mv.

For de år denne saken dreier seg om – inntektsårene 2007 og 2008 – gjaldt skattebetalingsloven fra 1952 (skbtl. 52) som imidlertid fullt ut ble videreført i någjeldende lov fra 2005. Etter de tilsvarende bestemmelser i den tidligere lov med forskrifter skulle Skattedirektoratets satser legges til grunn ved fastsettelsen av ansattes fordel ved fri kost og losji – en sats som var på henholdsvis 71 og 73 kroner for 2007 og 2008. Høyesterett viser videre til § 2-1 (1) i skattebetalingsforskriften til 52-loven. – Høyesterett har også en henvisning til FSFIN § 6-13-10 til § 6-13-12 som ikke oppstiller noen særregler for verdsettelsen av fri kost for pendlere fra andre EØS-stater.

Etter denne redegjørelse for strukturen i regelverket som "ikke er den enkleste" konkluderer Høyesterett med at lov og forskrifter gir utvetydig anvisning på at også pendlere fra EØS må skattlegges for fordel ved fri kost etter Skattedirektoratets satser (se avsn. 26).

Høyesterett kunne heller ikke se at Skattedirektoratets uttalelser i meldinger (1/2007 og 1/2008) om unntak hvor satsene virker "klårt urimelege" kunne anvendes i et tilfelle som dette – det kunne bare skje unntaksvis og i helt spesielle tilfelle.

Heller ikke ligningslovens regler om takseringsregler i § 7-1 nr. 1 som fastsetter at disse skal legges til grunn ved ligningen "med mindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen", kunne tilsi noe annet. Skattedirektoratets satser for fri kost og losji er fastsatt med hjemmel i skbtl. § 6 nr. 2 og ikke lignl. § 7-1. Og noen analogisk anvendelse av lignl. § 7-1 var det heller ikke noe grunnlag for.

**Referentens kommentarer:** Denne dom dreier seg om tolkningen av nokså tekniske regler, og utfallet synes ikke tvilsomt.

Ved arbeidsutleie til Norge er utleier – de to polske selskaper – pliktige til å betale arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23, mens den utleiede arbeidskraft – de polske arbeidstakere – er skattepliktige til Norge for sin arbeidsgodtgjørelse iht. sktl. § 2-3 (2). Det følger av dette at det er de *norske regler om verdsettelse av naturalytelser – herunder de av Skattedirektoratets fastsatte satser for fri kost* – som får anvendelse ved beskattningen av de polske arbeidstakere og ved fastsettelsen av grunnlaget for arbeidsgiveravgift de to polske selskapene som sto for arbeidsutleien av disse.

At arbeidsutleier og utleid arbeidskraft er hjemmehørende i et land med et lavere kostnadsnivå enn Norge, kan da ikke få noen betydning. Hadde skattyters påstand blitt lagt til grunn, ville ligningsmyndighetene få en svært vanskelig oppgave med skjønnsmessig å fastslå et annet grunnlag for verdsettelsen av naturalytelser enn det som følger av norske regler – og skatteetaten måtte da foreta et skjønn for hvert enkelt land hvor arbeidstaker måtte være bosatt. Det er åpenbart at ligningstekniske hensyn tilsier at norske skatteregler for verdsettelse av slike naturalytelser må legges til grunn, selv om fordelene etter norske regler ville bli verdsatt høyere enn den faktiske kostbesparelse i hjemlandet. Og det må

også være relativt klart at et slikt unntak fra norske skatteregler krever uttrykkelig hjemmel – hvilket ikke forelå i denne sak. – Og verken Høyesterett eller de underordnede instanser var noe i tvil om utfallet av denne sak som endte med at de tapende parter måtte ut med omlag 550 tusen kroner i saksomkostninger for alle instanser.

Syv

- (1) Dommer **Bårdsen**: Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak og vedtak om arbeidsgiveravgift. Tvisten knytter seg til den skattemessige verdien av fordelene ved fri kost for et stort antall polske arbeidstakere som i årene 2007 og 2008 var utleid fra to polske foretak til norske selskaper for å utføre arbeid i Norge. Spørsmålet er om satsen for verdsettelse av fordelene ved fri kost - som for pendlere knytter verdsettelsen til sparte utgifter til kost i hjemmet - skulle ha vært fraveket fordi den faktiske besparelsen i Polen var vesentlig lavere enn satsen. Dette ville i tilfelle kunne gi en tilsvarende reduksjon i arbeidsgiveravgiften.
- (2) De polske selskapene Vantor Sp. Zoo og PUH BRV Multi drev med utleie av polske arbeidstakere til norske selskap, til sammen omkring 1 500 i hvert av de to årene saken gjelder. Arbeidstakerne pendlet til Norge og mottok fri kost fra arbeidsgiverne. De var skattepliktige her og ble ved ligningene fordelsbeskattet for kostbesparelse i hjemmet. Den skattepliktige fordelene ble beregnet ut fra satsen for fri kost, som fastsettes årlig av Skattedirektoratet.
- (3) Sentralskattekontoret for utenlandssaker traff 14. februar 2011 vedtak basert på at ligningen av de polske arbeidstakerne skulle foretas etter Skattedirektoratets satser for verdien av spart kost i hjemmet, som er de samme uavhengig av kostnadsnivået i det landet som skattyteren pendler fra. Selskapenes arbeidsgiveravgift ble beregnet på det samme grunnlaget, jf. folketryktdloven § 23-2 første ledd første punktum. Etter klage traff Skatteklagenemda ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker 14. desember 2012 fire vedtak hvor lignings- og avgiftsvedtakene ble opprettholdt.
- (4) Vantor Sp. Zoo og ansatte i selskapet, samt PUH BRV Multi og ansatte i det selskapet, reiste i juli 2013 hver sin sak mot staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker med krav om at ligningen for de ansatte for 2007 og 2008 skulle oppheves. Liste over de ansatte som er parter i saken, fremgår av advokat Nygaards prosesskriv 28. oktober 2013 til Stavanger tingrett. Det ble gjort gjeldende at ny ligning måtte baseres på at spart kost i hjemmet skulle verdsettes ut fra polsk kostnadsnivå, ikke Skattedirektoratets faste satser. I begge søksmålene ble det krevd at de parallelle vedtakene for arbeidsgiveravgift for de to polske foretakene skulle oppheves.
- (5) Stavanger tingrett, som forente søksmålene, avsa 8. januar 2014 frifinnende dom og tilkjente staten saksomkostnader. Gulating lagmannsrett forkastet ankene fra selskapene og de ansatte ved dom 13. oktober 2014. Også for lagmannsretten ble staten tilkjent saksomkostnader.
- (6) Vantor Sp. Zoo og ansatte i selskapet, samt PUH BRV Multi og ansatte i det selskapet, har anket til Høyesterett for så vidt gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse.

- (7) Saken står i hovedsak i samme stilling for Høyesterett som for tidligere instanser, likevel slik at det nå ikke gjøres gjeldende at de omtvistede vedtakene er i strid med EØS-rettslige eller andre diskrimineringsforbud. Slike spørsmål har derfor ikke vært prosedert eller problematisert for Høyesterett.
- (8) De ankende parter - *Ventor Sp. Zoo, PUH BRV Multi, Maclej Abraham og andre ansatte i Ventor Sp. Zoo samt Babicz Wieslaw og andre ansatte i PUH BRV Multi* - har i korte trekk gjort gjeldende:
- (9) De fire vedtakene i saken - to om beregning av arbeidsgiveravgift og to om ligningen av de ansatte - er basert på uriktig rettsanvendelse og må derfor kjennes ugyldige.
- (10) Det er et skatterettslig grunnprinsipp at fordeler skal verdsettes ut fra sin virkelige verdi, jf. skatteloven § 5-12 andre ledd sammenholdt med § 5-3, som viser til «omsetningsverdien». De personlige skattyterne i saken her er imidlertid beskattet for fordelen ved sparte utgifter til kost i hjemmet, basert på sjablonregler som ikke tar hensyn til at levekostnadene i Polen - hvor skattyterne har sitt hjem - er vesentlig lavere enn i Norge. De er dermed beskattet for en høyere verdi enn omsetningsverdien. Et visst spenn mellom omsetningsverdi og verdsettelse etter sjabloner må aksepteres. Men det går en grense. Og den grensen er passert i saken her, ettersom fordelen i realiteten mest sannsynlig bare er verd en fjerdedel av den verdi som er beskattet.
- (11) Skatteloven § 5-12 tredje ledd om beskatning basert på faste satser må på denne bakgrunn tolkes innskrenkende, av hensyn til sammenhengen mellom verdsettelsesreglene og alminnelige skatterettslige prinsipper. Dette er også påkrevd for å hindre et urimelig resultat. Satsene er fastsatt ut fra norske forhold. De passer dårlig i et lavkostland som Polen. Satsene leder i realiteten til beskatning av fiktive inntekter. Det fremgår uttrykkelig av Skattedirektoratets meldinger om trekkberegning både for 2007 og 2008 at det er anledning til å fravike satsene i særlige tilfeller. Administrative hensyn har liten vekt. Det er lett å innhente informasjon om kostnadsnivået i Polen.
- (12) Ligningsloven § 7-1 første ledd andre punktum gir anledning til å fravike takseringsreglene ved ligningen dersom «forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen». Det er ut fra forarbeidene til ligningsloven uklart om § 7-1 første ledd andre punktum gjelder satsene for sparte utgifter til kost i hjemmet. Men prinsippet som bestemmelsen gir uttrykk for - at satsene kan fravikes når spriket blir for stort - får uansett anvendelse per analogi.
- (13) *Ventor Sp. Zoo, PUH BRV Multi, Maclej Abraham og andre ansatte i Ventor Sp. Zoo, samt Babicz Wieslaw og andre ansatte i PUH BRV Multi* har lagt ned slik påstand:
- «Sak Ventor Sp. Zoos ansatte:
1. Ligningen for Maclej Abraham og de øvrige ansatte i Ventor Sp. Zoo for 2007 og 2008 oppheves som ugyldig. Ved ny ligning skal kostbesparelsen fastsettes til polsk kostnadsnivå.

2. Den norske Stat dømmes til å betale Maclej Abraham og de øvrige ansatte i Ventor Sp. Zoo sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.

Sak Babicz Wieslaw, og de øvrige ansatte i PUH BRV Multi:

1. Ligningen for de ansatte i PUH BRV Multi for 2007 og 2008 oppheves som ugyldig. Ved ny ligning skal kostbesparelsen fastsettes til polsk kostnadsnivå.
2. Den norske Stat dømmes til å betale Babicz Wieslaw, og de øvrige ansatte i PUH BRV Multi sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.

Sak Ventor Sp. Zoo:

1. Fastsettelsen av grunnlaget for arbeidsgiveravgiften for Ventor Sp. Zoo for 2007 og 2008 oppheves som ugyldig. Ved ny fastsettelse legges til grunn den nye inntektsfastsettelsen for de ansatte.
2. Den norske Stat dømmes til å betale Ventor Sp. Zoo sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.

Sak PUH BRV Multi:

1. Fastsettelsen av grunnlaget for arbeidsgiveravgiften for PUH BRV Multi for 2007 og 2008 oppheves som ugyldig. Ved ny fastsettelse legges til grunn den nye inntektsfastsettelsen for de ansatte.
2. Den norske Stat dømmes til å betale PUH BRV Multi sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»

- (14) Ankemotparten - *staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker* - har i korte trekk gjort gjeldende:
- (15) Lagmannsrettens dom er riktig både i resultat og begrunnelse. Gjenstanden for beskatning er fri kost, som for pendlere verdsettes ut fra kostbesparelsen i hjemmet etter Skattedirektoratets sats. Systemet med sjablonmessig verdsettelse har klar hjemmel i skatteloven og skattebetalingsloven med tilhørende forskrifter. Ordningen er et resultat av et lovgivervalg. Den har gode reelle grunner for seg.
- (16) Sjablonmessig verdsettelse etter § 5-12 tredje ledd er et uttrykkelig og nøye regulert unntak fra hovedregelen om verdsettelse etter omsetningsverdi i § 5-12 andre ledd, jf. § 5-3. Det kan da ikke være grunnlag for en innskrenkende tolkning av skatteloven § 5-12 tredje ledd av hensyn til alminnelige skatterettslige prinsipper om verdsettelse etter omsetningsverdi. Heller ikke den muligheten til å fravike satsene som fremgår av Skattedirektoratets meldinger om trekkberegning for 2007 og 2008, åpner for noe mer enn fravikelse helt unntaksvis ut fra særlige individuelle forhold. Det er en lovgiveroppgave å vurdere behovet for generelle verdsettelsesregler for større grupper, herunder for pendlere fra lavkostland.
- (17) Ligningsloven § 7-1 første ledd andre punktum, som åpner for å fravike takseringsregler ved ligningen, gjelder ikke satser for trekkpliktige ytelser, som ikke er fastsatt med hjemmel i ligningsloven § 7-1 første ledd. Bestemmelsen åpner dessuten kun for fravik i individuelle tilfeller. Den kan ikke benyttes til å fravike satsene for en hel gruppe av skattytere.

(18) Staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker har lagt ned slik påstand:

«1. Anken forkastes.

2. Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

(19) **Jeg er kommet til** at ankene ikke fører frem.

(20) De polske arbeiderne som saken gjelder, var skattepliktige til Norge i 2007 og 2008. De hadde rett til fradrag for merutgifter til kost ved pendling fra sine hjem i Polen til Norge, samtidig som de mottok fri kost fra arbeidsgiver. Saken gjelder den skattemessige verdsettelsen av denne fordel.

(21) Fri kost for ansatte utgjør en skattepliktig naturalytelse - en fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-1, § 5-10 bokstav a og § 5-12. Etter § 5-12 andre ledd skal naturalytelser som hovedregel verdsettes etter omsetningsverdien, jf. § 5-3. Dette gjelder likevel ikke ved verdsettelsen av «fri kost og losji», jf. skatteloven § 5-12 tredje ledd. I stedet skal ved ligningen benyttes «den verdien som er fastsatt for beregningen av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven».

(22) Saken gjelder ligningsårene 2007 og 2008. Det er ved den ligningsmessige behandlingen, og også ved den rettslige prøvingen i ting- og lagmannsretten, lagt til grunn at det for 2008 er skattebetalingsloven av 2005 som får anvendelse. Det følger imidlertid av denne lovens overgangsbestemmelse i § 19-1, med tilhørende ikrafttredelsesforskrift, at det er skattebetalingsloven av 1952 som får anvendelse også for ligningsåret 2008. På de punktene som har interesse for saken her, er 1952-lovens løsninger fullt ut videreført i 2005-loven. Jeg viser spesielt til § 5-8 andre ledd og til skattebetalingsforskriften § 5-8-10 og § 5-8-13. I det videre refererer jeg til de tidligere regler fastsatt med hjemmel i skattebetalingsloven av 1952.

(23) Skattebetalingsloven av 1952 § 6 nr. 2 sa at naturalytelser skulle tas med ved arbeidsgivers trekkberegning «i den utstrekning og med de beløp som fremgår av departementets forskrifter». Etter forskrift om forskuddstrekk i naturalytelser 21. juni 1993 nr. 546 § 2-1 andre ledd, skulle arbeidsgiver bygge på satsene fastsatt av Skattedirektoratet. For 2007 var satsen 71 kroner per døgn, jf. Skattedirektoratets melding 1/2007 punkt 1 [SKM-2007-1] og forskrift om takseringsregler til bruk ved likningen for inntektsåret 2007 § 1-2-17. For 2008 var satsen satt til 73 kroner per døgn, jf. Skattedirektoratets melding 1/2008 punkt 1 [SKM-2008-1] og forskrift om takseringsregler til bruk ved likningen for inntektsåret 2008 § 1-2-17.

(24) For *pendlere* med krav på fradrag for merutgifter til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, skulle det likevel ikke foretas forskuddstrekk for fordelene ved fri kost, jf. forskrift om forskuddstrekk i naturalytelser § 2-1 sjette ledd. I stedet skulle det foretas trekk for *kostbesparelse i hjemmet*, jf. forskriften § 2-4 første ledd. Etter § 2-4 tredje ledd skulle så verdsettelsen også her skje «etter Skattedirektoratets sats fastsatt for vedkommende

inntektsår for fri kost (alle måltider) etter § 2-1 første ledd i denne forskrift». Verdien ble dermed den samme som om verdien av fri kost var beregnet direkte med hjemmel i § 2-1 også for pendlere, henholdsvis 71 og 73 kroner for 2007 og 2008.

- (25) I skatteloven § 6-13 tredje ledd er det hjemmel for å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene om skatt ved opphold utenfor hjemmet, herunder «om fradrag for merutgifter for personer med hjem i EØS-området». Forskrift nr. 1158 av 19. november 1999 til utfylling og gjennomføring av skatteloven har noen slike regler i § 6-13-10 til § 6-13-12. Disse bestemmelsene gjør ingen endringer for pendlere fra andre EØS-stater for så vidt gjelder verdsettelsen av fri kost.
- (26) Strukturen i regelverket er ikke den enkleste. Men det er likevel ikke tvil om at loven og forskriftene gir en utvetydig anvisning på at for pendlere skal fordelene ved fri kost beskattes som kostbesparelse i hjemmet etter de satsene som er fastsatt av Skattedirektoratet for verdsettelsen av fordelene ved fri kost. Ettersom det ikke er gitt særskilte regler om pendlere fra utlandet, heller ikke fra EØS-området, må utgangspunktet da være at det er de samme satsene som gjelder uavhengig av hvor arbeidstakeren pendler fra.
- (27) De ankende parter har gjort gjeldende at skatteloven § 5-12 tredje ledd må tolkes *innskrenkende*, i den forstand at man likevel ikke skal fastsette verdien av fri kost etter det systemet denne bestemmelsen med tilhørende forskrifter anviser, dersom gapet mellom Skattedirektoratets satser og de reelle verdiene blir urimelig stort.
- (28) Jeg ser ikke grunnlag for en slik lovforståelse. Lovens ordlyd gir ingen indikasjoner på at § 5-12 tredje ledd ikke gjelder dersom avstanden mellom satsen og omsetningsverdi blir for stor. Systematikken i loven er dessuten helt klar; sjablonmessig verdsettelse etter § 5-12 tredje ledd står som et uttrykkelig og gjennomregulert unntak fra verdsettelse ut fra omsetningsverdi, jf. § 5-12 andre ledd, jf. § 5-3. Formålet med faste satser, herunder behovet for administrativ forenkling for arbeidsgiver og ved den ligningsmessige behandlingen, taler mot den lovforståelse de ankende parter gjør gjeldende. Forarbeidene gir heller ikke holdepunkter for at § 5-12 tredje ledd skal leses med en slik reservasjon som de ankende parter tar til orde for.
- (29) I Skattedirektoratets melding 1/2007 punkt 1 i.f. og melding 1/2008 punkt 1 i.f. – der satsene er fastsatt – heter det:  
«Dersom satsene for kost og losji i særlege tilfelle skulle verke klårt urimelege, kan ytingene setjast til ein lågare verdi ved *likninga*. Det er føresetnaden at denne ordninga skal reserverast heilt spesielle tilfelle og difor berre kunne nyttast unntaksvis.»
- (30) At Skattedirektoratet har tatt inn en slik særskilt reservasjon i selve meldingen om satsene, bekrefter etter mitt syn at det ikke er rom for en innskrenkende tolkning av skatteloven § 5-12 tredje ledd, som i tilfelle ville måtte åpne for å fravike satsene i større utstrekning enn det Skattedirektoratet selv har lagt til grunn ved fastsettelsen av satsene.
- (31) For så vidt gjelder rekkevidden av unntaket i Skattedirektoratets meldinger for 2007 og 2008, har jeg festet meg ved at fravikelse forutsetter at satsene «i særlege tilfelle skulle

verke klårt urimelege», og at unntaket tar sikte på de helt spesielle tilfeller. Jeg har ikke grunnlag for å ta stilling til om lovens ordninger er urimelige ut fra virkningene av den samlede regulering og de forskjellige hensynene som gjør seg gjeldende. For meg er det sentrale at Skattedirektoratet har valgt å bruke én felles sats for alle grupper, selv om satsen ikke vil være like dekkende for alle gruppene. Reservasjonen i Skattedirektoratets meldinger tar, slik jeg forstår den, ikke sikte på å rokke ved dette grunnleggende systemvalget - det åpnes ikke for å gjøre alminnelige unntak på gruppenivå. Behovet for generelle ordninger eller unntak - herunder om det skal gjelde differensierte satser avhengig av kostnadsnivået i pendlerens hjemland - faller altså utenfor rammen av de vurderinger som skal foretas i forbindelse med den enkelte ligning.

(32) De ankende parter har vist til ligningsloven § 7-1 første ledd, som lyder:

«Departementet fastsetter takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragsposter som må fastsettes ved skjønn. De legges til grunn ved ligningen med mindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen.»

(33) Jeg minner om at Skattedirektoratets satser er fastsatt med hjemmel i skattebetalingsloven § 6 nr. 2, ikke ligningsloven § 7-1. Etter ordlyden i § 7-1 første ledd andre punktum får bestemmelsen derfor ikke anvendelse på disse satsene; første ledd andre punktum refererer til de takseringsreglene som er fastsatt med hjemmel i første ledd første punktum.

(34) Forarbeidene til ligningsloven bekrefter at, og forklarer i noen grad også hvorfor, satsene fastsatt av Skattedirektoratet faller utenfor. Jeg viser til Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 94, som inneholder spesialmotiver til § 7-1, hvor det også sies noe om forholdet til den tidligere skattelov § 80 nr. 2, som nå er avløst av § 5-12:

«Spørsmålet om takseringsregler kommer i ulik stilling for skjønnsspørsmål som gjelder inntekt av trekkpliktig arbeid og for andre skjønnsspørsmål. Arbeidslønn i form av naturalytelser, overskudd på utgiftsgodtgjøringer og fradrag for spesielle utgifter i forbindelse med lønnet arbeid må, under en fremtidig lønnsskatteordning, fastsettes som grunnlag for arbeidsgiverens trekkberegning. Som ledd i forberedelsen av lønnsskatten er det allerede gitt regler om slike skjønnsspørsmål i skattelovens § 80 nr. 2 og skattebetalingslovens § 5 og § 6. Som nevnt i avsnitt 10.2 om skattelovens § 80 nr. 2, foreslår departementet at denne bestemmelse blir stående i skatteloven for å tilpasses de regler som gis om lønnsskatt. I ligningsloven tar departementet derfor opp spørsmålene om takseringsregler bare i den utstrekning de gjelder annet enn inntekt av trekkpliktige arbeidsforhold.»

(35) De ankende parter har argumentert for at prinsippet i ligningsloven § 7-1 første punktum i hvert fall må få analogisk anvendelse, basert på systembetraktninger og rimelighetshensyn. Jeg er ikke overbevist. Forarbeidene til § 7-1 åpner ikke for noen analogisk bruk. Dessuten angir, som jeg allerede har redegjort for, Skattedirektoratets meldinger for 2007 og 2008 selv vilkårene for å fravike satsene i individuelle tilfeller. Dette er også referert mer eller mindre direkte i Lignings-ABC for 2007/2008 side 756 i avsnitt 3.23.1. Det er da lite naturlig å supplere dette med en analogisk anvendelse av ligningsloven § 7-1.

(36) Jeg har for øvrig vanskelig for å se at § 7-1, dersom den var anvendelig, ville tilføre noe ytterligere av betydning i saken her: Også denne er begrenset til fravikelse fra satsene i individuelle tilfeller, når den referer til de konkrete forholdene «i den enkelte sak». Bestemmelsen gir ikke rom for ved ligningen å fastsette generelle ordninger for bestemte grupper, herunder for pendlere fra lavkostland.

(37) Ankene må etter dette forkastes.

(38) Jeg ser ikke grunn til å gjøre noen endring i lagmannsrettens avgjørelse om sakskostnader for tingretten og lagmannsretten. Staten bør etter mitt syn også tilkjennes erstatning for sine sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. I tråd med kostnadsoppgaven bør det tilkjennes 164 700 kroner.

(39) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Ankene forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Ventor Sp. Zoo og de ansatte i henhold til liste, og PUH BRV Multi og de ansatte i henhold til liste, én for alle og alle for én til staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker 164 700 - etthundreogsekstifiretusensjuhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dommen.

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

(41) Dommer **Bull**: Likeså.

(42) Dommer **Øie**: Likeså.

(43) Dommar **Utgård**: Det same.

(44) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Ankene forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Ventor Sp. Zoo og de ansatte i henhold til liste, og PUH BRV Multi og de ansatte i henhold til liste, én for alle og alle for én til staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker 164 700 - etthundreogsekstifiretusensjuhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dommen.

## SkN 15-127 Herkules Capital

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1, § 5-10, § 5-20 og § 5-30 – Ligningsloven § 8-1 nr. 1

**Høyesterett:** Dom av 12. november 2015, sak nr. HR-2015  
**Dommere:** Bergsjø, Falch, Indreberg. Delvis dissens: Webster, Stabel.

**Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-184496, (12-184496TVI-OTIR/04, 12-184505TVI-OTIR/04, 12-184711TVI-OTIR/04, 12-205708TVI-OTIR/04) - Borgarting lagmannsrett LB-2014-48039 - Høyesterett HR-2015-2268-A, (sak nr. 2015/725), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Tore Rynning-Nielsen, Sverre Morten Blix, Gert Wilhelm Munthe, Herkules Capital I AS (advokat Morten Goller), rettslig medhjelper: (advokat Ståle R. Kristiansen)

**Ankemotpart:** Staten v/Skatt øst (ass. regjeringsadvokat Tolle Stabell), rettslig medhjelper: (advokat Anders F. Wilhelmsen).

**Hva saken dreide seg om:** Tilordning og klassifisering av suksesshonorar («carried interest») som virksomhetsinntekt til aktive aksjonærs holdingselskap, eller alternativt til de aktive eiere og da omklassifisert til lønn («earn-out»).

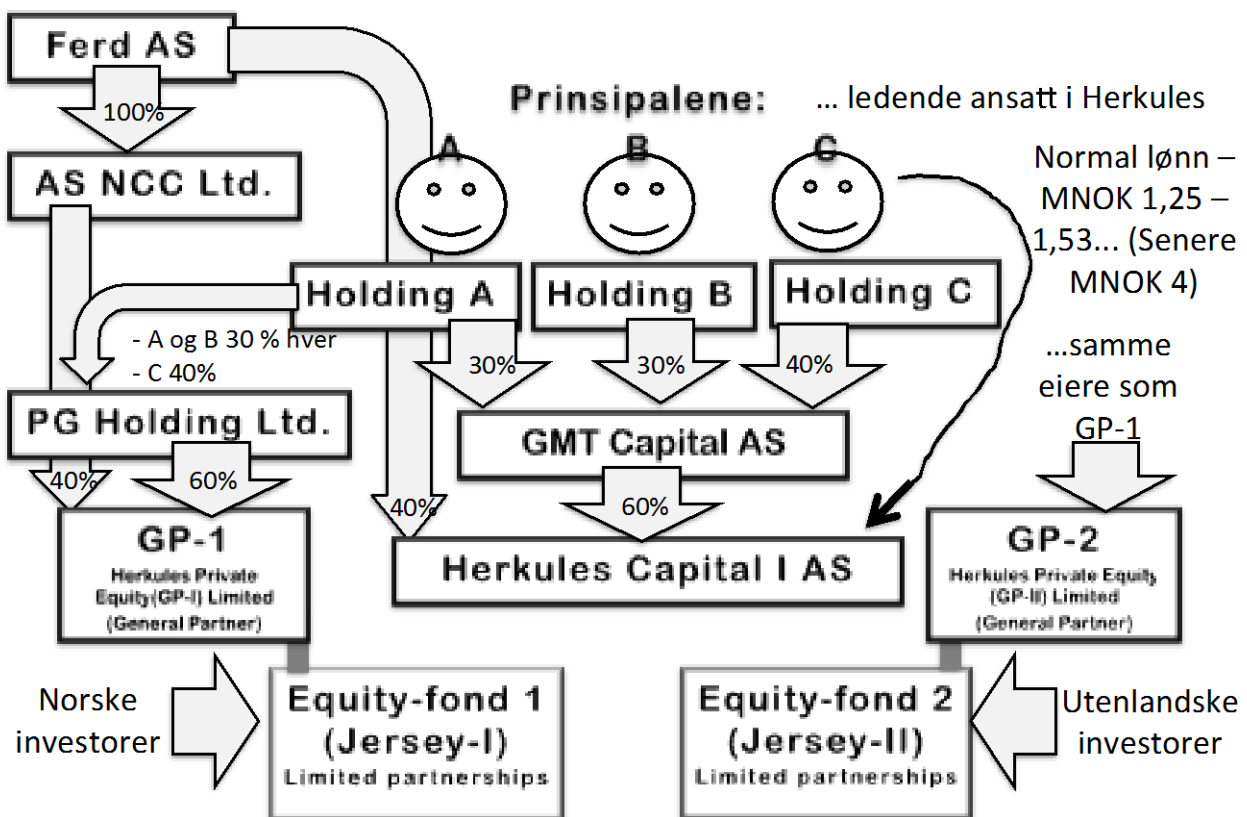
**Kort omtale av dommen:** De tre ankende parter, Rynning-Nielsen, Blix og Munthe – heretter kalt prinsipalene – stiftet i 2004 selskapet Herkules Capital I AS (heretter Herkules) hvor de arbeidet og var ledende ansatte. Herkules var eid av Ferd AS med 40 prosent og av GMT Capital AS med 60 prosent. Sistnevnte selskap var eiet av prinsipalenes tre holdingselskaper.

I 2004 etablerte Herkules to investeringsfond på Jersey som var limited partnerships med norske investorer i det ene fond (Jersey 1) og utenlandske i det andre (Jersey 2). Fondene måtte ha en såkalt «General Partner» – person eller selskap med ubegrenset ansvar for fondets forpliktelser. Det ble etablert to slike selskaper – GP 1 for Jersey 1 og GP 2 for Jersey 2.

Herkules bisto fondene og General Partner med investeringene mot et forvaltningshonorar på 2 prosent av kommittert kapital og i tillegg et såkalt suksesshonorar – carried interest – på om lag 20 prosent av meravkastning i fondene ut over 8 prosent.

Før vi går videre kan det være naturlig å gi følgende illustrasjon av de noe kompliserte selskaps- og eierforhold til fond og ulike aktører i saken:

## Herkules: Oversikt – parter - interesser



Saken dreide seg om den skattemessige klassifikasjon og tilordning av suksesshonorar – carried interest – som ble utbetalt til General Partner (GP 1) med noe i overkant av 518 millioner kroner i 2007. Beløpet ble utdelt som utbytte til eierne, noe som innebar at 40 prosent gikk til Ferd gjennom holdingselskapet (AS NCC Ltd). De resterende 60 prosent gikk til PG Holding Ltd., og videre til prinsipalenes holdingselskaper med fordeling 30 prosent til hver av holdingselskapene til Rynning Nielsen og Blix og 40 prosent til selskapet til Munthe.

Ved **Skatt østs endringsvedtak av 20. juni 2012** ble tilordningen av 60 prosent av carried interest til prinsipalenes holdingselskaper via PG-Holding Ltd. underkjent. Denne inntekt ble i stedet tilordnet Herkules som virksomhetsinntekt i 2007. Videre måtte denne inntekt også tilordnes prinsipalene som arbeidsinntekt – for det arbeid de hadde utført for Herkules samme år – hvilket medførte en inntektsøkning på 93 millioner kroner for Rynning-Nielsen og Blix og 124 millioner kroner for Munthe. I tillegg ble arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for Herkules forhøyet med 310 millioner kroner. 30 prosent tilleggsskatt/ tilleggssavgift ble ilagt på samtlige tillegg.

Ligningsvedtakene ble bragt inn for rettslig overprøving. Ved **Oslo tingretts dom av 20. desember 2013** ble ligningsvedtakene for prinsipalene og Herkules opphevet. De tre prinsipalene ble tilkjent sakskostnader med til sammen omtrent 1,1 million kroner. Tingretten fant at «carried interest» måtte tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt, men at de videre utbetalinger måtte tilordnes holdingselskapene og ikke prinsipalene.

Borgarting lagmannsrett kom i sin dom av 28. Januar 2015 til at Staten v/Skatt øst måtte frifinnes i samtlige saker og videre at staten måtte tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Høyesterett kom i denne dom til samme resultat som tingretten, dvs. at ligningsvedtakene for de tre prinsipalene og Herkules måtte oppheves. Videre ble partene tilkjent saksomkostninger for alle instanser med noe i overkant av 1,2 millioner kroner hver – eller litt over 5 millioner kroner til sammen. – Dommen var enstemmig, men begrunnelsen var noe forskjellig for flertallet på fire dommere og et mindretall på en.

Dommen innleder med noen rettslige utgangspunkter hvor det fastslås at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt som må bedømmes ut i fra sitt eget forhold, og videre at virkninger av en transaksjon må avgjøres ut ifra det innhold partene har gitt disposisjonen bedømt etter alminnelige formuerettslige regler. (avsn. 46). Skatterettslig klassifisering og tilordning av inntekt må altså ta utgangspunkt i den privatretslige realiteten (med mindre det foreligger grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring – hvilket ikke var noe spørsmål i denne sak).

i) Spørsmål om tilordning av inntekt – carried interest – til General Partner eller til Herkules

Så tar Høyesterett standpunkt til om virksomhetsinntekten (carried interest) skal tilordnes General partner eller Herkules. Midlene var utbetalt til General Partner i henhold til avtale mellom partene, men dette kunne ikke være avgjørende. Det måtte i tillegg kreves at den som mottar betalingen har ytet et bidrag som kan begrunne utbetalingen.

Tre av dommerne la til grunn at General Partner var den som reelt sett hadde truffet investeringsbeslutningene, og at det på denne bakgrunn forelå en forretningsmessig begrunnelse bak valget av selskapsstruktur og utbetaling av suksesshonorarer til General partner som da måtte tilordnes sistnevnte.

To dommere var uenig i dette og kom til at carried interest var vederlag for den virksomhet som drives i Herkules og at denne inntekt derfor måtte tilordnes dette selskap. Dette hadde imidlertid ingen praktisk betydning da mindretallet mente det samme som de øvrige om hovedspørsmålet i saken.

ii) Hovedspørsmålet – Earn-out: Tilordning av carried interest til prinsipalenes holdingselskaper eller alternativt til prinsipalene selv og da omklassifisert til arbeidsinntekt.

Deretter tar Høyesterett stilling til hovedspørsmålet i saken: Om utbetalingen av «carried interest» til prinsipalenes holdingselskaper måtte tilordnes disse selskaper – eller alternativt til prinsipalene og da klassifisert som arbeidsinntekt for dem. Under det første alternativ ville inntekten bli tilordnet prinsipalenes holdingselskaper og skattlegges som mottatt utbytte.

At prinsipalene var ledende ansatte i Herkules – at de var forpliktet til å yte sin fulle arbeidsinnsats her – og at deres arbeid i stor grad bidro til verdiutviklingen i fondene og således i utbetalingen av carried interest, var ikke avgjørende. Prinsipalene var også reelle eiere av fondsforvaltervirksomheten og carried interest var følgelig inntekt som tilfløt dem i egenskap av eiere. Og prinsipalene var ikke de eneste som bidro til inntektene – det var hele organisasjonen.

Det fremgår av dommen at staten aksepterte at carried interest ikke ville ha vært skattlagt

som arbeidsinntekt hvis utbetalingen hadde skjedd til Herkules og deretter direkte til prinsipalenes holdingselskaper. Høyesterett kunne da vanskelig se at resultatet kunne bli annerledes fordi denne inntekten gikk til General Partner og deretter til prinsipalenes holdingsselskaper via et mellomliggende selskap (PG Holding Ltd.) Inntekten hadde også med dette opplegg samme karakter, nemlig overskudd fra forvaltningsvirksomheten som tilfløt de reelle eierne etter eierandel.

**Referentens kommentarer:** Dette er en prinsipiell dom om viktige skatterettslige prinsipper vedrørende *tilordning* og *klassifisering* av inntekt. I norsk skatterett er det et klart utgangspunkt at en person fritt kan velge om han/hun vil drive virksomhet selv gjennom et enkeltpersonforetak eller gjennom aksjeselskap. I slike tilfeller er det klart at inntekter som er innvunnet som ledd i selskapets virksomhet må tilordnes dette og ikke aksjonærer som arbeider i dette. Det er for øvrig valgfrihet for de arbeidende aksjonærer om de i slike tilfeller ønsker å ta ut lønn eller ikke, jf. Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 2009 s. 1284. Men dersom aksjonærene er *indirekte eiere* i det selskap de arbeider i, må det ifølge Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 2013 s. 1189 vurderes om utdelinger til holdingselskapet skal tilordnes selskapet eller alternativt de arbeidende aksjonærer. Hvis det siste er tilfellet, oppstår spørsmål om klassifiseringen av denne inntekt – som lønns- eller kapitalinntekt. Og blir slike utdelinger tilordnet aksjonærene, vil formentlig inntekten oftest bli klassifisert som arbeidsvederlag – kanskje noe avhengig av verdien av den arbeidsytelse som er presteret.

Dette prinsipp ble jo for så vidt til dels akseptert av staten i denne sak som ikke hadde noe å innvende mot at carried interest ble tilordnet prinsipalenes holdingselskaper dersom utbetalingen hadde skjedd via det selskap hvor aksjonærene var ansatt – dvs. fra Herkules til holdingselskapene. Det er ikke lett å se at det reelt sett foreligger et annet transaksjonsforhold fordi utbetalingene etter det underliggende avtaleforhold skjer til holdingselskapene via General Partner og deretter GP Holding Ltd. Dette er bare en annen måte å ordne en transaksjon på som reelt sett har samme innhold som det staten var villig til å akseptere uten å endre tilordningen og klassifiseringen av inntekten. Og med dette utgangspunkt er det vanskelig å se at Høyesterett kunne komme til et annet resultat fordi om utbetalingene i denne sak skjedde via en general partner og et mellomliggende holdingselskap i stedet for om en helt likeverdig transaksjon fant sted mellom andre selskaper i den gruppe som prinsipalene hadde opprettet. Det dreier seg som nevnt om to helt likeverdige alternativer som ligningsmyndighetene altså ville undergi forskjellig behandling – noe som ble underkjent av tingrett og Høyesterett.

Dommen kan etter min mening oppfattes som et signal til ligningsmyndighetene om at de bør være noe mer forsiktige med å endre den tilordning og klassifisering av inntekt som følger av et underliggende avtaleforhold mellom partene.

Syv

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen for 2007 for tre privatpersoner og det selskapet de arbeidet i. Den reiser spørsmål om den skattemessige klassifiseringen og tilordningen av såkalt «carried interest» - en resultatbasert utbetaling i private equity-bransjen.
- (2) De ankende partene Tore Rynning-Nielsen, Sverre Morten Blix og Gert Wilhelm Munthe (heretter også «prinsipalene») stiftet i 2004 selskapet Herkules Capital I AS (heretter «Herkules») sammen med Ferd AS. Formålet var å etablere en private equity-virksomhet. Herkules skulle etablere ulike fond hvor eksterne investorer ble invitert til å delta. Fondene

skulle investere i selskaper med potensial for høy vekst og avkastning. Disse porteføljeselskapene skulle styrkes finansielt og tilføres strategisk kompetanse med sikte på senere salg med gevinst for fondet.

- (3) Herkules var eid med 60 prosent av selskapet GMT Capital AS, som igjen var eid av prinsipalenes holdingselskaper. Munthes holdingselskap hadde en eierandel på 40 prosent i GMT Capital AS, mens Blix' og Rynning-Nielsens selskaper eide 30 prosent hver. Ferd AS eide de resterende 40 prosent av Herkules. Herkules hadde frem til 2008 navnet Ferd Equity Partners AS.
- (4) I 2004 etablerte Herkules to investeringsfond på Jersey - Herkules Private Equity (Jersey-I) LP og Herkules Private Equity (Jersey-II) LP. Fondene benevnes i fortsettelsen «fond I» og «fond II» eller bare «fondene». I fond I var det bare norske investorer, mens fond II utelukkende hadde utenlandske investorer. Fondenes porteføljer og struktur var identiske. De ble etablert som såkalte «limited partnerships», som i henhold til lovgivningen på Jersey har mange likhetstrekk med et norsk kommandittselskap.
- (5) Limited partnerships på Jersey må ha en såkalt «General Partner» - en person eller et selskap med ubegrenset ansvar for forpliktelsene. Prinsipalene og Ferd AS etablerte i 2004 selskapene Herkules Private Equity (GP-I) Limited og Herkules Private Equity (GP-II) Limited på Jersey for å ivareta funksjonen som «General Partner» i de to fondene. I fortsettelsen skilles det ikke mellom disse to selskapene, og de benevnes General Partner. General Partner var eid med 60 prosent av PG Holding Ltd., hvor Munthes holdingselskap eide 40 prosent og de to andre prinsipalenes selskaper 30 prosent hver. PG Holding Ltd. var registrert på Jersey. De resterende 40 prosent av General Partner var eid av AS Norse Crown Company Ltd., som igjen var 100 prosent eid av Ferd AS. General Partner hadde i utgangspunktet ingen eierandel i fondene.
- (6) Ferd AS og prinsipalenes respektive holdingselskaper hadde med andre ord identiske eierandeler i henholdsvis Herkules og General Partner.
- (7) Etter avtaleverket ble fondenes investeringsbeslutninger truffet av General Partner etter forslag fra Herkules. General Partner var ledet av et styre, hvor prinsipalene og Ferd AS hadde en representant hver. I tillegg var det tre eksterne styremedlemmer. Den daglige driften var satt bort til Aztec Financial Services Ltd. på Jersey, som mottok normalt honorar for sitt arbeid. Styremøter ble holdt hvert kvartal, og ellers når det var behov for det. Foruten styremedlemmene møtte jevnlig ansatte fra Aztec og Herkules på styremøtene. General Partner hadde ingen egne ansatte.
- (8) Prinsipalene ble ansatt i Herkules. I ansettelsesavtalene er de betegnet som «ledende ansatt». Hovedarbeidsoppgavene er i avtalene angitt å være «analyse av mulige oppkjøpskandidater samt oppfølging av eksisterende porteføljebedrifter». Videre heter det at prinsipalene skal holde kontakt med «eksisterende og potensielle investorer». Gjennom avtalene plikter prinsipalene å stille sin fulle arbeidskraft til rådighet for arbeidsgiveren. Årslønnen for Munthe som daglig leder var opprinnelig 1,53 millioner kroner, mens Blix og Rynning-Nielsen hadde en lønn på 1,25 millioner kroner. I dag er prinsipalenes lønn opplyst å være i

størrelsesorden 4 millioner kroner. Avtalene slår fast at prinsipalene verken kan forplikte General Partner eller fondene.

- (9) I august 2004 ble det inngått en rådgivningsavtale mellom Herkules og Fond I representert ved General Partner. Avtalen gir Herkules rett til et årlig forvaltningshonorar på to prosent av kommittert kapital fra investorene. Herkules forplikter seg til å «devote substantially all of his normal business time» til fondets «affairs and activities». Det fremgår uttrykkelig av avtalen at Herkules ikke kan forplikte fondet. I desember 2004 ble det inngått selskapsavtaler mellom General Partner og fondenes investorer, de såkalte limited partners.
- (10) Det er i private equity-bransjen vanlig å gi forvalter rett til en såkalt «carried interest». Dette er en form for suksesshonorar som kommer til utbetaling hvis fondene gir høy avkastning for investorene. I saken her var carried interest - noe upresist sagt - satt til 20 prosent av meravkastningen ut over en årlig avkastning til investorene på 8 prosent. Det var avtalt at carried interest skulle tilfalle General Partner.
- (11) Eierandeler i selskapet Pronova Biocare AS ble lagt inn i fondene ved etableringen i 2004. I 2007 realiserte fondene eierandelene i dette porteføljeselskapet med en gevinst på mer enn 2 milliarder kroner. Dette genererte utbetaling av carried interest til General Partner med 518 276 769 kroner. Selskapet utdelte beløpet som utbytte til sine eiere, noe som betyr at 40 prosent gikk til Ferd AS gjennom holdingselskapet AS Norse Crown Company Ltd. De resterende 60 prosent ble overført til PG Holding Ltd. og videre til prinsipalenes holdingselskaper. Munthes holdingselskap fikk om lag 124 millioner kroner i henhold til eierandelen i PG Holding Ltd. på 40 prosent, mens selskapene til Blix og Rynning-Nielsen i tråd med eierandelen på 30 prosent fikk cirka 93 millioner kroner hver. Det er den skattemessige klassifiseringen og tilordningen av disse utbetalingene som er tema i saken. Jeg nevner at Munthe, Blix og Rynning-Nielsen senere har tatt ut noe utbytte fra holdingsselskapene, som er beskattet som utbytte. Betydelige beløp er reinvestert etter hvert som det har blitt etablert nye fond.
- (12) Skatt øst fattet 20. juni 2012 ligningsvedtak for Munthe, Blix, Rynning-Nielsen og Herkules. I vedtakene la Skatt øst til grunn at de 60 prosent av carried interest som i tråd med avtalene hadde tilfalt prinsipalenes holdingsselskaper via General Partner og PG Holding Ltd., skattemessig måtte tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt i 2007. Videre fant Skatt øst at disse 60 prosent av carried interest måtte tilordnes prinsipalene som arbeidsinntekt for arbeid utført i Herkules. Dette innebar at Munthes alminnelige inntekt og personinntekt ble økt med cirka 124 millioner kroner, mens det tilsvarende tallet for Blix og Rynning-Nielsen var 93 millioner kroner. For Herkules ble arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget økt tilsvarende summen av tilordnet lønn til prinsipalene - totalt med cirka 310 millioner kroner. Samtlige skattytere ble ilagt tillegsskatt/tilleggsavgift med 30 prosent.
- (13) Både de personlige skattyterne og Herkules tok ut stevning med påstand om opphevelse av ligningsvedtakene. Oslo tingrett avsa 20. desember 2013 dom [TOSLO-2012-184496 mfl.] med slik domsslutning:

«1. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Gert W. Munthe

for inntektsåret 2007 oppheves.

- 1.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Gert W. Munthe 366 982 – trehundreogseksosekstusennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelse.
2. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Sverre Morten Blix for inntektsåret 2007 oppheves.
- 2.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Sverre Morten Blix 366 982 – trehundreogseksosekstusennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelse.
3. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Tore Rynning-Nielsen for inntektsåret 2007 oppheves.
- 3.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Tore Rynning-Nielsen 366 982 – trehundreogseksosekstusennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelse.

4. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Herkules Capital I AS for ligningsåret 2007 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at selskapet tilordnes et beløp kr 310.966.061 som virksomhetsinntekt. Tilleggsavgift ilegges ikke.

4.1 Sakskostnader tilkjennes ikke.»

- (14) For tingretten aksepterte skattyterne at carried interest ble klassifisert som virksomhetsinntekt, men gjorde gjeldende at inntekten måtte tilordnes General Partner, ikke Herkules. Tingretten fant at carried interest måtte tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt. Den la imidlertid til grunn at de videre utbetalinger av carried interest til holdingselskapene ikke kunne beskattes som arbeidsinntekt på de personlige skattyternes hånd.

- (15) Så vel staten v/Skatt øst som Herkules anket. Borgarting lagmannsrett avsa 28. januar 2015 dom med slik domsslutning:

«Tore Rynning-Nielsen:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Tore Rynning-Nielsen betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 - syttitretusenfemhundreogfemtito 50/100 - kroner i sakskostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Tore Rynning-Nielsen betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 - etthundreogéttusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i sakskostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

Sverre Morten Blix:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.

2. Sverre Morten Blix betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 - syttitretusenfemhundreogfemtito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Sverre Morten Blix betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 - etthundreogéttusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

Gert Wilhelm Munthe:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Gert Wilhelm Munthe betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 - syttitretusenfemhundreogfemtito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Gert Wilhelm Munthe betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 - etthundreogéttusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.

Herkules Capital I AS:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Herkules Capital I AS betaler til staten v/Skatt øst 73 552,50 - syttitretusenfemhundreogfemtito 50/100 - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. Herkules Capital I AS betaler til staten v/Skatt øst 101 587,50 - etthundreogéttusenfemhundreogåttisyv 50/100 - kroner i saksomkostninger for tingretten innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.»

- (16) Under behandlingen for lagmannsretten gjorde skattyterne igjen gjeldende at carried interest var å anse som kapitalinntekt. Dette hadde sammenheng med et vedtak fra Sentralskattekontoret for storbedrifter 24. november 2014. I vedtaket ble det lagt til grunn at den andelen av carried interest som gikk til AS Norse Crown Company Ltd. - altså til Ferd-systemet - var å anse som kapitalinntekt.
- (17) Både Rynning-Nielsen, Blix, Munthe og Herkules har anket til Høyesterett over bevisvurderingen og rettsanvendelsen. De har for Høyesterett akseptert at utbetalt carried interest er å anse som virksomhetsinntekt. For øvrig står saken i det vesentlige i samme stilling som for lagmannsretten.
- (18) De ankende parter - *Tore Rynning-Nielsen, Sverre Morten Blix, Gert Wilhelm Munthe og Herkules Capital I AS* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (19) Ligningsvedtakene må oppheves i sin helhet. Carried interest er en virksomhetsinntekt som faktisk er utbetalt til General Partner og deretter fordelt som utbytte til de tre prinsipalenes holdingselskaper. Inntekten kan ikke i strid med realiteten tilordnes rådgiverselskapet Herkules. Det er heller ikke grunnlag for i neste trinn å omklassifisere utbyttet til arbeidsinntekt for de tre prinsipalene. Ved den skattemessige bedømmelsen må man følge inntektsstrømmen og først ta stilling til om inntekten skal tilordnes General Partner eller Herkules.

- (20) Rynning-Nielsen, Blix og Munthe har sammen med Johan H. Andresen i Ferd AS etablert en virksomhet som går ut på aktiv forvaltning. Virksomheten drives i selskaps form og er basert på etablering av suksessive fond. Det er en nødvendig forutsetning at det investeres betydelige beløp i de nye fondene. Dette muliggjøres gjennom den selskapsstrukturen som er valgt. Strukturen er forretningsmessig motivert, skattemessig nøytral og tilpasset skattereformen. Den løsning de ankende parter tar til orde for, følger direkte av skattelovens hovedregler.
- (21) Hvert selskap er et selvstendig skattesubjekt, som må bedømmes skattemessig ut fra egne forhold. Ved beskattningen skal den privatrettslige realiteten legges til grunn. Tilordning til et annet subjekt og endret klassifisering kan skje ved en avvikende vurdering av hva som faktisk er de reelle forhold. Her er det betegnelsen som må vike, ikke realiteten. Hvis derimot skattemyndighetene vil tilordne eller klassifisere i strid med den privatrettslige realiteten, kan det bare skje gjennom skatterettslig gjennomskjæring eller ved bruk av skatteloven § 13-1.
- (22) Den privatrettslige realiteten er i dette tilfellet at carried interest tilkommer General Partner. Selskapet er den reelle beslutningstakeren og har etter avtaleverket krav på midlene. Avtalene er etterlevd av partene, utbetaling har skjedd, og midlene er distribuert videre til eierne. Fordelingen til General Partner kan ikke forklares med interessefelleskapet, fordi den er skattemessig nøytral fra eiernes side. Inntekten må på denne bakgrunn tilordnes General Partner.
- (23) Utbetalingen fra General Partner via PG Holding Ltd. til prinsipalenes holdingselskaper har skjedd som utbytte. Det er ikke grunnlag for å klassifisere inntektene som fordel vunnet ved arbeid for privatpersonene. En slik endret klassifisering kan bare skje hvis en analyse av de privatrettslige forholdene viser at utbyttet reelt sett ikke er mottatt i egenskap av å være eier, men som vederlag for utførelse av arbeid. Det kreves en særlig tilknytning mellom arbeidet og fordelene, og tilknytningen må eksistere i det leddet hvor midlene utbetales til de private holdingselskaper. Noen slik særlig tilknytning foreligger ikke i dette tilfellet. De private skattyterne har mottatt midlene som reelle eiere i en reell virksomhet.
- (24) Subsidiært kan det ikke avsies dom for at det ved ny ligning av Herkules må legges til grunn at selskapet tilordnes 310 966 061 kroner som virksomhetsinntekt i 2007. Det er ikke grunnlag for tilleggsskatt eller tilleggsavgift. Skattyterne har ikke gitt ufullstendige opplysninger, og det foreligger under enhver omstendighet unnskyldelige forhold.
- (25) De ankende partene har lagt ned slik påstand:
- «1. Prinsipalt: Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende de ankende parters ligning for inntektsåret 2007 oppheves.
  2. Subsidiært: Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende de ankende parters ligning for inntektsåret 2007 oppheves for så vidt gjelder ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift.
  3. I begge tilfeller: De ankende parter tilkjennes sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

- (26) Ankemotparten - *staten v/Skatt øst* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (27) Ligningsvedtakene er gyldige. Utbetalingen av carried interest til de tre prinsipalenes holdingselskaper er vunnet ved arbeid og må tilordnes prinsipalene som arbeidsinntekt. Fordi det er arbeidet deres i Herkules som er grunnlaget for utbetalingen, må den tilordnes dette selskapet i første ledd. Lagmannsrettens dom er korrekt i resultat og begrunnelse.
- (28) Det overordnede spørsmålet er hvorfor investorene har avstått 20 prosent av sin avkastning til prinsipalene. Dette belyses best ved først å vurdere om carried interest er vunnet ved arbeid. Avgjørende for dette klassifiseringsspørsmålet er om arbeidet har gitt foranledningen til utbetalingen. Det må vurderes hvilke innsatsfaktorer inntektsposten stammer fra - virksomhet eller arbeidsinnsats. Dersom arbeidet har gitt foranledningen til utbetalingen, gir de alminnelige klassifiserings- og tilordningsprinsippene hjemmel for å beskatte utbetalingen som arbeidsinntekt.
- (29) Carried interest er i dette tilfellet foranlediget av prinsipalenes arbeid i Herkules og må derfor tilordnes dem som arbeidsinntekt. De er arbeidstakere i dette selskapet, og inntektene har blitt til gjennom deres arbeid der. Investorene gikk med på å avgi deler av gevinsten i form av carried interest for at dette skulle fungere som et insentiv for prinsipalene. Dette fremgår tydelig gjennom at inntektsstrømmen ble sluset rundt Herkules og direkte til prinsipalenes holdingselskaper. Den nære koblingen mellom arbeidet for Herkules og retten til carried interest fremkommer også klart i de forskjellige avtalene, særlig i aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. Bransjepraksis er videre at carried interest brukes som et insentiv til nøkkelmedarbeidere. Senere endringer i eierposisjoner viser også at retten til carried interest var betinget av arbeid i Herkules.
- (30) Skattesubjektet for en inntektspost er det subjekt som har vunnet inntekten ved virksomhet, arbeid eller kapital. Skattyter kan ikke fritt allokere sine inntekter til andre subjekter med virkning for beskatningen. En uriktig tilordning kan endres i kraft av alminnelige tilordningsprinsipper hvis de faktiske forhold tilsier dette. Carried interest må på denne bakgrunn tilordnes Herkules. Det aksepteres at General Partner innebærer en realitet blant annet ved at investeringsbeslutningene treffes der. Det er imidlertid aktiviteten i Herkules som har skapt verdiene, og det er dette selskapet som står bak de sentrale innsatsfaktorene. Utbetalingen av carried interest skyldes prinsipalenes arbeid i Herkules og er derfor virksomhetsinntekt for dette selskapet.
- (31) Endringsvedtaket for Herkules omfatter inntekten fra carried interest. For det tilfelle at det ikke skulle være grunnlag for å beskatte prinsipalene for arbeidsinntekt, må det avsies dom for at Herkules skal beskattes for virksomhetsinntekt.
- (32) Skattyterne har gitt ufullstendige opplysninger, og det foreligger ikke unnskyldelige forhold. Det må derfor ilegges tilleggsskatt og tilleggsavgift.
- (33) Ankemotparten har lagt ned slik påstand:

- «1. Anken forkastes.  
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader.»

**(34) Mitt syn på saken**

- (35) Saken gjelder som nevnt klassifisering og tilordning av såkalt «carried interest» - en resultatbasert utbetaling i fondsforvalterbransjen. Partene er for Høyesterett enige om at fondenes utbetaling av carried interest skal anses som virksomhetsinntekt. Spørsmålet er for det første om denne inntekten for skatteformål skal tilordnes General Partner eller Herkules. For det andre må det tas stilling til om inntekten skal klassifiseres som arbeidsinntekt og tilordnes de tre prinsipalene som slik inntekt. Før jeg går konkret inn på disse problemstillingene, finner jeg det naturlig å gi en noe mer utfyllende redegjørelse for private equity-virksomheten og carried interest.
- (36) *Private equity og carried interest*
- (37) Forvaltere i private equity-bransjen driver som nevnt aktiv forvaltning av kundenes midler. Virksomheten organiseres i form av fond med en bestemt investeringsprofil og en begrenset varighet. Fondene bruker midler fra eksterne investorer til å investere i selskaper, som så utvikles og selges.
- (38) Såkalte såkorn- og venturefond bidrar til utvikling av ny virksomhet. Ekspansjonskapital gir selskaper mulighet til å vokse videre, mens «buy-outfond» er med på å omstrukturere den modne delen av næringslivet. Alle slike fond har et definert investeringsmandat, som legger begrensninger på forvalternes handlingsrom. Fondene er gjerne - som i denne saken - satt med en investeringsperiode på fem år og en eierperiode på ytterligere fem år. I løpet av den samlede levetiden på ti år realiseres alle verdier. Vellykkede fond tilbakebetaler innskuddskapitalen til investorene, samtidig som disse får utbetalt gevinst i henhold til sine eierandeler.
- (39) Fondsforvaltervirksomheten har i hovedsak to inntektsstrømmer. For det første utbetales et forvaltnings- eller rådgivningshonorar, som typisk er på 2 prosent årlig av fondets størrelse. I tillegg utbetales såkalt carried interest. Som jeg har nevnt tidligere, er dette et suksesshonorar. Vanligvis er carried interest 20 prosent av den årlige avkastningen ut over en minimumsavkastning på typisk 6-8 prosent. Jeg viser generelt til Baker/Viksøy, *Private Equity - strukturert metodikk for eksepsjonell verdiskapning*, Praktisk økonomi & finans nr. 2, 2006.
- (40) Ikke alle fond er like vellykkede. I nesten halvparten utbetales ingen carried interest. Hvert fjerde fond taper om lag 1/8 av kapitalen, mens ca. 10 prosent av fondene taper halvparten. Her viser jeg til Gilligan/Wright, *Private equity demystified*, third edition, 2014 side 66. I Metrick mfl., *The Economics of Private Equity Funds*, 2009 side 29 er det opplyst at 2/3 av inntektene i fondsforvaltervirksomheten kommer fra rådgivnings-/forvaltningshonoraret, mens 1/3 kommer fra carried interest.

- (41) I dette tilfellet er fondene etablert på Jersey i form av limited partnerships. Det er uomtvistet at dette var en nødvendig forutsetning for å få investorer til å gå inn med kapital. Strukturen sikrer at deltakerne utelukkende beskattes i sine hjemland. Gjennom de såkalte NOKUS-reglene beskattes norske eiere av selskaper på Jersey direkte for sin andel av overskuddet i slike selskaper, jf. skatteloven §§ 10-60 flg. og Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 46.
- (42) *Rettslige utgangspunkter*
- (43) Skatteloven § 5-1 gir hovedregelen om skatt på inntekt. Av bestemmelsen følger at «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet» anses som skattepliktig inntekt. I § 5-10 er det gitt nærmere regler om hvilke fordeler som er vunnet ved arbeid. Eksemplifiseringen i bestemmelsen er ikke uttømmende, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 50. Her heter det at det «[a]vgjørende vil være om fordelene kan anses vunnet ved arbeidsforholdet». Departementet presiserer at dette vilkåret kan være oppfylt også for fordeler som har en løsere tilknytning til arbeidsforholdet enn dem som er regnet opp i § 5-10 første ledd bokstav a. I § 5-20 er det gitt nærmere regler om fordeler vunnet ved kapital, mens § 5-30 inneholder bestemmelser om virksomhetsinntekt.
- (44) Saken reiser spørsmål om klassifisering og tilordning av en inntektspost. I den skattemessige vurderingen må de faktiske forholdene bringes på det rene først. Ligningsloven § 8-1 nr. 1 lyder:
- «Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det.»
- (45) Dette innebærer at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn, jf. Rt-2009-813 Gaard/Tveit avsnitt 53. I Rt-2009-105 SEB avsnitt 112 slår annenvoterende som representant for flertallet fast at § 8-1 ikke sier noe annet enn det som også måtte ha vært lagt til grunn uten lovbestemmelsen. Han utdyper dette slik:
- «Ved fastsettelsen av inntekts-, formues- og fradragposter må ligningsmyndighetene foreta en selvstendig prøving av de opplysninger skattyteren har gitt og fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisvurdering av alle de foreliggende opplysninger, se Ot.prp.nr.29 (1978-1979), side 98.»
- (46) Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt som må «bedømmes ut fra sine egne forhold», jf. Rt-1990-958 Quatro. Ved den skatterettslige bedømmelsen er det ellers naturlig å bygge på den normen som annenvoterende formulerte i Rt-1994-1064 Bye på side 1071. Han uttaler her:

«Som lagmannsretten er inne på, er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon, eller en transaksjon, beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen eller transaksjonen, bedømt etter alminnelige formuerettslige regler. Den materielle ordning partene har etablert seg imellom, innenfor avtalefrihetens ramme, styrer også de skattevirkninger ordningen skal få.»

- (47) I Rt-2009-813 Gaard/Tveit avsnitt 54 har førstvoterende gitt sin tilslutning til denne normen. På dette punktet viser jeg også til drøftelsen i Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014 side 92 og 115, som særlig har tilordningsspørsmålet for øye.
- (48) Slik jeg forstår Rt-2009-105 SEB, bygger den på samme syn. I avsnitt 59 uttaler førstvoterende at «de reelle forhold må legges til grunn», se også avsnitt 58. En tilsvarende uttalelse er gitt i Rt-2010-527 Boston Consulting avsnitt 33.
- (49) Disse dommene gjelder spørsmålet om en inntekt skal tilordnes selskap eller private skattytere. Jeg kan imidlertid ikke se at vurderingen blir annerledes når valget står mellom to selskaper. Også i Rt-2001-1049 A Trading var således utgangspunktet for den skattemessige bedømmelsen hva som var realiteten bedømt etter alminnelige privatrettslige regler. Saken gjaldt beskatning av fortjeneste etter omsetning av torsk. Lagmannsretten hadde bygd sin avgjørelse på at A Trading sto bak omsetningen «og var berettiget til inntektene», og at to andre selskaper kunne «utelukkes som reelle virksomhetsutøvere». Høyesterett fant ingen holdepunkter for at lagmannsretten hadde bygd på uriktig rettsanvendelse.
- (50) Mitt utgangspunkt er etter dette at den skatterettslige klassifisering og tilordning av en inntekt må ta utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realiteten. Hvis de aktuelle disposisjonene er reelle og bindende mellom partene, må de i utgangspunktet legges til grunn for beskatningen. Unntak kan bare gjøres hvis det er grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen eller hvis vilkårene i skatteloven § 13-1 er oppfylt. Jeg viser til Rt-2008-1537 ConocoPhillips avsnitt 40. Førstvoterende konstaterer der at de omtvistede disposisjonene var reelle og bindende, og at de måtte «leggjast til grunn privatrettsleg». I forlengelsen av dette uttaler han at en endret tilordning da må bygge på gjennomskjæringsprinsipper.
- (51) Situasjonen er annerledes hvor avtalepartenes betegnelse ikke stemmer overens med realiteten. Som nevnt i Rt-2008-1307 Alvdaal Bygg avsnitt 23 må betegnelsen i slike tilfeller vike for en riktig skatterettslig bedømmelse. Førstvoterende utdyper dette i avsnitt 25:
- «Dersom en slik fri bevisbedømmelse tilsier at det faktiske grunnlaget for skattyters klassifisering ikke kan legges til grunn, kan ligningsmyndighetene omklassifisere i tråd med en riktig skatterettslig bedømmelse.»
- (52) Skattyters klassifisering og tilordning kan altså fravikes hvis betegnelsen ikke dekker den privatrettslige realiteten. Hjemmelen er her alminnelige klassifiserings- og tilordningsprinsipper, og skattemyndighetene trenger da ikke gå veien om den ulovfestede omgåelsesnormen eller skatteloven § 13-1. Jeg viser generelt til Zimmer, Bevis,

rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten, Skatterett nr. 3, 2012 side 186-199.

- (53) *Skal virksomhetsinntekten tilordnes General Partner eller Herkules?*
- (54) Jeg går så over til mer konkret å vurdere de to hovedspørsmålene som saken reiser. Innledningsvis nevner jeg at partene har hatt en ulik tilnærming til problemstillingene. De ankende partene har anført at man må følge pengestrømmen, og at spørsmålet om inntekten skal tilordnes General Partner eller Herkules derfor må vurderes først. Staten har på sin side fremhevet at kjernes spørsmålet er hvorfor investorene har vært villige til å avgi en betydelig del av sitt overskudd. Med det som utgangspunkt er det gjort gjeldende at Høyesterett - på samme måte som lagmannsretten - først må ta stilling til om utbetalingen til prinsipalenes holdingselskaper må klassifiseres som arbeidsinntekt for dem personlig.
- (55) Slik jeg ser det, har det ingen betydning for resultatet i hvilken rekkefølge spørsmålene behandles. Jeg finner det imidlertid mest naturlig først å drøfte det som er benevnt «tilordningen i første trinn», altså spørsmålet om virksomhetsinntekten skal tilordnes General Partner eller Herkules.
- (56) Utgangspunktet er altså her at den privatrettslige realiteten skal legges til grunn også skatterettslig. Jeg ser derfor nærmere på selskapsstrukturen og funksjonen til henholdsvis General Partner og Herkules.
- (57) Jeg har allerede nevnt at et limited partnership etter lovgivningen på Jersey må ha en General Partner med ubegrenset ansvar for forpliktelsene. Staten har erkjent at General Partner i dette tilfellet har utøvd reelle funksjoner. I et såkalt Confidential Information Memorandum utarbeidet i forbindelse med etableringen av fondet, heter det at General Partner er ansvarlig for «the general policy and overall supervision of the respective Partnerships and the Fund». Det er på det rene at investeringsbeslutningene ble truffet av General Partner. Styret har hatt en rekke møter hvor forslag fra Herkules har vært underlagt en reell vurdering.
- (58) For at en norsk investor skal kunne oppnå deltakerligning i Norge, må et utenlandsk selskap som fondet oppfylle vilkårene i selskapsloven § 1-1. Det må utøves en «økonomisk virksomhet», denne må utøves for «to eller flere deltakers felles regning og risiko», og minst en av deltakerne må ha et «ubegrenset, personlig ansvar» for virksomhetens forpliktelser.
- (59) Sentralskattekontoret for storbedrifter har i et brev 11. februar 2015 «Informasjon nr. 3 om regelverk ved investering i utenlandske DLS» vurdert vilkårene for deltakerligning for private equity-fond etablert i jurisdiksjoner som Jersey. I brevet heter det at vilkåret om ubegrenset personlig ansvar vil være oppfylt hvis General Partner «i henhold til selskapsavtalen og internretten i registreringslandet har ansvar for selskapets forpliktelser utad». Sentralskattekontoret uttaler videre at vilkåret «felles regning og risiko» har reist tvilsomme spørsmål i de tilfellene hvor General Partner ikke har formell eierandel i fondet. Om disse tilfellene heter det i brevet:

«Skatteetaten legger til grunn at GP i slike tilfeller kan anses å være deltaker for 'felles regning og risiko' i selskapet, dersom GP i tillegg til ansvaret etter inngåtte avtaler også har rett på en andel av overskuddet».

- (60) Slik jeg forstår dette, ligger det her en forretningsmessig begrunnelse for å gi General Partner rett til carried interest.
- (61) Jeg finner det videre dokumentert at det for investorene er viktig at rådgiver- og forvalterfunksjonen er spredt på to selskaper. Dette er blant annet lagt til grunn i en dom fra Kammarrätten i Stockholm om et ganske parallelt tilfelle 19. desember 2013, mål nr. 8755-8764-12. Dommen er rettskraftig etter at Högsta Förvaltningsdomstolen ikke tillot anken fremmet. På grunn av ønsket om deling av funksjonene var det ikke hensiktsmessig å la Herkules fylle rollen også som General Partner. Jeg legger til grunn at det er vanlig å skille mellom General Partner og rådgiverselskap på denne måten - strukturen er betegnet som «hylleware». For investorene synes det i seg selv å være et poeng at selskapsstruktur og funksjonsfordeling er kjent.
- (62) På den annen side er det ikke tvilsomt at en betydelig del av verdiskapningen har skjedd i Herkules. Prinsipalene har arbeidet i selskapet, og det er deres og de øvrige ansattes arbeid som har gitt grunnlaget for investeringsbeslutningene. De har identifisert kjøpsobjektene og utviklet porteføljeselskapene blant annet ved å gå inn i styrene. Arbeidet i Herkules har vært viktig for at fondet ble en suksess, slik at carried interest kom til utbetaling.
- (63) Samtidig er det også andre årsaker til at et fond blir så vellykket som i dette tilfellet. Her tenker jeg særlig på det arbeidet som utføres av ansatte og ledelse i porteføljeselskapene. Verdistigningen er også et produkt av den alminnelige markedsutviklingen.
- (64) De ankende parter har gjort et poeng ut av at carried interest etter avtaleverket tilfaller General Partner, og at utbetaling har skjedd i tråd med dette. Etter mitt syn kan det ikke i seg selv være avgjørende at midler er utbetalt i henhold til en avtale som er bindende mellom partene. Dette mener jeg følger blant annet av Rt-2001-1049 A Trading og Rt-1927-717 Land. Det må i tillegg kreves at det selskap som har mottatt betalingen, i realiteten har ytet et bidrag som kan begrunne denne.
- (65) For meg er det sentrale at General Partner reelt sett er det selskap som har truffet investeringsbeslutningene. Det er disse beslutningene som leder til verdiøkningen og dermed til carried interest. På den bakgrunn er det en reell grunn til at dette suksesshonoraret etter avtaleverket skulle tilfalle General Partner. Her er det også et poeng at partene ved inngåelsen av avtalene måtte se på hva som var den mest sannsynlige utviklingen. Jeg minner om at carried interest bare utbetales i noe over halvparten av fondene, og normalt med langt lavere beløp. Den viktigste inntektskilden i fondsforvalterbransjen er som nevnt rådgivnings-/forvaltningshonoraret. Fordelingen av inntektsstrømmene mellom General Partner og Herkules må ses på denne bakgrunn.

- (66) Det har videre stor vekt at det ligger en reell forretningsmessig begrunnelse bak den grunnleggende selskapsstrukturen og det forhold at carried interest tilfaller General Partner. Slik jeg ser det, er den privatrettslige realiteten med dette at General Partner har krav på utbetalingen. Når det er situasjonen, kan ikke utbetalingen tilordnes Herkules etter alminnelige skatterettslige tilordningsprinsipper. Den ulovfestede omgåelsesnormen er ikke påberopt. Slik saken er lagt opp, er det videre ikke naturlig å gå inn på skatteloven § 13-1. Skattekontorets vedtak for Herkules må dermed oppheves.
- (67) *Skal utbetalingen av carried interest klassifiseres som arbeidsinntekt for prinsipalene?*
- (68) Jeg går så over til spørsmålet om carried interest må klassifiseres som arbeidsinntekt for de tre prinsipalene Munthe, Blix og Rynning-Nielsen. Avgjørende er om utbetalingen må anses vunnet ved arbeid for dem, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-10. Som jeg har vært inne på, må bedømmelsen også her ta utgangspunkt i hva som er realiteten bedømt etter alminnelige privatrettslige regler. I det ytre er midlene utbetalt som utbytte til prinsipalenes felles holdingselskap PG Holding Ltd. i egenskap av eier av General Partner, og deretter videre som utbytte til prinsipalenes holdingselskaper. Dersom en analyse viser at carried interest ikke er utbetalt til holdingselskapene fordi de er eiere, men i stedet reelt sett er vederlag for prinsipalenes arbeid, kan utbetalingen klassifiseres som arbeidsinntekt for dem.
- (69) Uttrykket «vunnet ved arbeid» i § 5-1 og § 5-10 inneholder et tilknytningskrav. Dette tilknytningskravet ble vurdert i Rt-2000-1739 Pre Finans. I den saken hadde ansatte partnere fått anledning til å kjøpe aksjer i det selskapet de arbeidet i, noe som ga gevinst ved senere salg. På side 1747 reiser førstvoterende spørsmål om aksjenes verdi var «knyttet ... opp mot partnernes posisjon som ansatte, på en slik måte» at gevinsten måtte beskattes som arbeidsinntekt. Og på side 1748 uttaler han at kriteriet må være om arbeidsforholdet har «vært foranledning til at skattyter har innvunnet fordelene».
- (70) Førstvoterende tar samme utgangspunkt i Rt-2008-1307 Alvdaal Bygg. Jeg har tidligere sitert uttalelsen i avsnitt 25 om at den skattemessige bedømmelsen må bygge på de reelle faktiske forhold. I forlengelsen av dette uttalte førstvoterende i samme avsnitt at omklassifisering kunne skje hvis det som i det ytre fremsto som vederlag for salg av forretningsverdi, mest sannsynlig «var godtgjøring foranlediget av Skoglis arbeid for Alvdaal Bygg etter overdragelsen».
- (71) En hvilken som helst sammenheng med arbeidsforholdet er ikke tilstrekkelig til at tilknytningskravet er oppfylt. Her viser jeg igjen til Pre Finans-dommen på side 1748, hvor førstvoterende uttaler:
- «I utgangspunktet faller kapitalgevinster ikke inn under fordelsbegrepet, slik dette er knyttet til 'arbeide', selv om det er en sammenheng mellom aksjeinnehavet og arbeidet, se Egelandsdal-dommen Rt-2000-758 med videre henvisninger. Dette vil si at gevinst ved ordinært eierskap av aksjer i arbeidsgiverbedriften i utgangspunktet ikke skal skattlegges som arbeidsinntekt, og det selv om ansettelsen er en viktig forutsetning for aksjeinnehavet, jf. Rt-1922-523.»

- (72) Jeg legger til grunn at det ikke er et vilkår for klassifisering som arbeidsinntekt at skattyter har krav på ytelsen eller at den er typisk. Videre kan en ytelse anses vunnet ved arbeid selv om den ikke stammer fra arbeidsgiveren, se om disse spørsmålene Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014 side 153.
- (73) På bakgrunn av disse rettslige utgangspunktene går jeg over til å vurdere forholdene i denne saken. Ligningsvedtakene bygger på at carried interest var ment som et insitament til prinsipalene i egenskap av nøkkelmedarbeidere i Herkules, og at betaling har skjedd på grunn av det arbeidet de har utført for selskapet. Dette har også vært statens hovedargument for Høyesterett.
- (74) Det er ingen tvil om at prinsipalene fra etableringen var tiltenkt helt sentrale roller i fondsstrukturen og verdiskapningskjeden. Dette var synbart for investorene og trolig en viktig forutsetning for dem. Således ble det i forbindelse med etableringen av fondene utarbeidet en presentasjon til potensielle investorer - et «Confidential Information Memorandum». Prinsipalene navngis i dette dokumentet, og det er en rekke henvisninger til dem. Det fremgår at de vil ha en rolle som nøkkelpersoner. Også i selskapsavtalen mellom General Partner og deltakerne med begrenset ansvar er prinsipalene navngitt. I Section 9.02 fremgår at prinsipalene «shall devote substantially all of his business time to the operations and affairs of the Partnership and/or the Fund». Og i rådgivningsavtalen mellom fondet og Herkules vises det til denne klausulen.
- (75) Som tidligere nevnt ble prinsipalene ansatt i Herkules som ledende ansatte. De forpliktet seg gjennom ansettelsesavtalene til å yte sin fulle arbeidsinnsats i selskapet. I aksjonæravtalen i GMT Capital AS satte de videre som vilkår for eierskap at de skulle arbeide i Herkules som «ledende ansatt». En tilsvarende bestemmelse er inntatt i aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. Denne aksjonæravtalen har også bestemmelser om tvungent salg av aksjer i selskapet ved fratreden som ledende ansatte i Herkules. PG Holding Ltd. eide som nevnt General Partner sammen med Ferd-systemet, slik at det her ligger en ganske direkte kobling mellom carried interest og arbeidet for Herkules.
- (76) For meg er dette likevel ikke tilstrekkelig til å slå fast at inntekten er vunnet ved arbeid for Blix, Munthe og Rynning-Nielsen. Arbeidet deres har utvilsomt i stor grad bidratt til verdiutviklingen i fondene, og det har hatt stor betydning for investorene at de har forpliktet seg til å arbeide i systemet. Men de tre prinsipalene er også reelle eiere i noe som i vid forstand er en fondsforvaltervirksomhet. Inntekten er etter sin art overskudd fra denne virksomheten, som har tilflytt prinsipalene i egenskap av eiere. Den er dessuten ikke bare et resultat av prinsipalenes arbeid i Herkules, men også av innsatsen til hele organisasjonen i selskapet. Og ikke minst er overskuddet - og dermed carried interest - som nevnt et produkt av verdiskapning i porteføljeselskapene og den generelle markedsutviklingen.
- (77) Vårt tilfelle skiller seg etter mitt syn klart fra dommene om indre selskaper. I Rt-2009-105 SEB var spørsmålet om utbetalinger fra et indre selskap skulle anses som personinntekt for de stille deltakernes arbeidsinnsats. Høyesterett la vekt på at det hadde skjedd en «systematisk omfordeling av eierandeler for å påse at 'innskuddsavkastningen' i størst mulig grad reflekterer den godtgjørelse som det alternativt ville vært aktuelt å tildele som bonus»,

se avsnitt 77. På denne bakgrunn konstaterte førstvoterende i avsnitt 87 at innskuddsavkastningen kunne knyttes «direkte til arbeidsprestasjonen».

- (78) Høyesterett behandlet en tilsvarende problemstilling i Rt-2010-527 Boston Consulting. I avsnitt 39 uttaler førstvoterende:

«Det var altså tale om et midlertidig eierforhold i selskapet. Godtgjørelsen var uløselig knyttet til arbeidet. Det var derfor nærliggende å vurdere om utbetalingene i realiteten var erstatning for de bonusordninger som disse medarbeiderne tidligere hadde hatt, og som ellers var vanlig i selskapet.»

- (79) Saken her er som nevnt ikke sammenlignbar med disse to. Prinsipalene er reelle eiere i selskapene og får carried interest i henhold til sine reelle eierandeler.
- (80) Jeg synes heller ikke dommene om ansattes kjøp av aksjer gir særlig veiledning for løsningen i foreliggende tilfelle. Prinsipalene eier aksjer fordi de har grunnlagt selskapene, ikke fordi de som ansatte har fått kjøpe aksjer av sin arbeidsgiver.
- (81) Avslutningsvis nevner jeg at staten har erkjent at midlene ikke ville vært beskattet som arbeidsinntekt hvis de hadde gått til Herkules og deretter til prinsipalenes holdingselskaper i henhold til eierandelene i GMT Capital AS. Jeg kan vanskelig se at resultatet må bli annerledes fordi carried interest er kanalisert utenom Herkules. Arten av inntekten er fortsatt overskudd fra fondsforvaltningsvirksomheten, som har tilflytt de reelle eierne etter eierandel. Investorene har vært villige til å avgi en del av sitt overskudd til prinsipalene fordi disse har tilrettelagt for investeringer i ikke-børsnoterte selskaper, og fordi de har investert arbeid og kapital i prosjektet.
- (82) Jeg har etter dette kommet til at også ligningene for Munthe, Rynning-Nielsen og Blix må oppheves som ugyldige.
- (83) *Sakskostnader*
- (84) De ankende partene har vunnet saken fullstendig og må tilkjennes sakskostnader for alle instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. For tingretten har de ankende partene krevd salær med 1 447 562,50 kroner, for lagmannsretten 1 562 512 kroner og for Høyesterett 2 816 351 kroner. Alle beløp inkluderer merverdiavgift. Staten v/Skatt øst har protestert på salærkravet for Høyesterett.
- (85) Salærkravet for Høyesterett overstiger etter mitt syn det nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. I den forbindelse bemerker jeg at de ankende parter har byttet prosessfullmektig for Høyesterett, noe som må ha medført ekstra kostnader. Samlet salær for alle tre instanser fastsettes til 5 000 000 kroner inkludert merverdiavgift. I tillegg må staten v/Skatt øst erstatte de ankende parters utlegg for tingretten med 8 328 kroner, Herkules' ankegebyr for lagmannsretten med 20 640 kroner og ankegebyret for Høyesterett med 28 380 kroner.

(86) Samlet tilkjennes de ankende partene sakskostnader med 5 057 348 kroner. De har for tingretten og lagmannsretten krevd fordeling av sakskostnadene med en fjerdedel på hver, og jeg legger denne fordelingen til grunn også for Høyesterett. Med unntak for Herkules' ankegebyr for lagmannsretten fordeles beløpet på den bakgrunn likt mellom dem.

(87) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Skattekontorets vedtak 20. juni 2012 vedrørende ligningen for 2007 for Tore Rynning-Nielsen, Sverre Morten Blix, Gert Wilhelm Munthe og Herkules Capital I AS oppheves.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt øst 1 259 177 - enmilliontohundreogfemtinitusenett hundreogsyttisju - kroner til Tore Rynning-Nielsen, 1 259 177 - enmilliontohundreogfemtinitusenett hundreogsyttisju - kroner til Sverre Morten Blix, 1 259 177 - enmilliontohundreogfemtinitusenett hundreogsyttisju - kroner til Gert Wilhelm Munthe og 1 279 817 - enmilliontohundreogsyttinitusenåttehundreogsyttien - kroner til Herkules Capital I AS innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

(88) Dommer **Webster**: Jeg har kommet til samme resultat som førstvoterende, men med en annen begrunnelse. Etter mitt syn må carried interest tilordnes Herkules som virksomhetsinntekt slik ligningsmyndighetene har lagt til grunn. Carried interest er en form for bonus for virksomheten som drives i Herkules og kan ikke med skatterettslig virkning sluses utenom det selskapet hvor det vesentlige av arbeidet gjøres. Tilordningen til Herkules kan gjøres etter en ordinær skatterettslig tilordningsvurdering, uten bruk av skatterettslig gjennomskjæring eller skatteloven § 13-1. Jeg skal i det følgende begrunne dette synet nærmere.

(89) Som førstvoterende har redegjort for skal en fordel tilordnes det rettssubjekt som etter det underliggende rettsforholdet er den berettigede til fordelten. Rt-1927-717 - Land - er et eksempel på dette. Her var en kjøpsrett til et skip overdratt til et norsk selskap, Land AS. Kjøpsretten ble senere frafalt mot et vederlag på en million francs. Vederlaget ble ikke utbetalt til det norske selskapet som hadde kjøpsretten, men til de utenlandske eierne av det norske selskapet. Høyesterett kom til at den omstendighet at Land AS hadde overdratt vederlaget til det utenlandske morselskapet Ballande & Fils ikke kunne endre tilordningen skatterettslig. Land AS var innehaver av kjøpsretten som ble oppgitt og skulle derfor tilordnes vederlaget.

(90) At en analyse av de aktuelle skatteyternes innsats og funksjoner kan tale for at en annen enn den skatteyteren hevder er den berettigede må tilordnes fordelten, følger også av Rt-2001-1049 - A Trading - som førstvoterende har redegjort for. Høyesterett viste i denne saken til drøftelsen i Aarbakke: Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett (1967) under § 5.2. Der heter det at det må foretas en helhetsbedømmelse av flere momenter. Et moment som står sentralt i vår sak er om det skattesubjekt som det er spørsmål om å tilordne en inntekt, har prestert en innsats som kan gi grunnlag for inntekten. Som Zimmer uttaler i Skatterett

04/2002, Høyesterettsdommer i skattesaker 2001 - del II side 359 i tilknytning til gjennomgang av A Trading dommen: «I et fritt marked er det rimelig å legge til grunn at de som utøver funksjoner, skal ha vederlag for det. Vurderingen synes her ganske nær beslektet med armlengdevurderinger». Tilsvarende betraktningssmåte er relevant i vår sak.

- (91) Avtaleverket mellom fondet, Ferd og prinsipalene gjør General Partner berettiget til carried interest. Deretter utdeles 60 prosent av carried interest som utbytte til PG Holding Ltd. og deretter til prinsipalenes private holdingselskaper. Som førstvoterende er inne på, er det ikke avgjørende hva som er fastsatt i avtaler mellom partene. Spørsmålet er hvilket rettssubjekt som har utøvet funksjonene som har gitt grunnlaget for utbetaling av carried interest.
- (92) Jeg ser først på virksomheten i General Partner. Jeg legger på samme måte som førstvoterende til grunn at det var et reelt forretningsmessig behov for å opprette General Partner og skille rådgivningsvirksomheten ut i et eget selskap. Det er i General Partner beslutningene om disponeringen av fondets midler som gir de forretningsmessige avkastningene, treffes. For øvrig drives det ikke virksomhet i General Partner. Det er ingen ansatte. General Partner dekker ingen utgifter, ettersom fondet bærer alle kostnadene til General Partner. Også utgiftene til etablering dekkes av fondet. Fondet og investorene har i selskapsavtalen erklært at de skal holde General Partner skadesløs for mulige krav som måtte rettes mot General Partner. Det er i tråd med bakgrunnsretten gjort unntak for skade General Partner volder ved grov uaktsomhet eller forsett. På tilsvarende måte har investorene frasagt seg retten til å fremme krav mot General Partner. General Partner er derfor skjermet fra vanlige kostnader og risiko knyttet til virksomhet. Dette taler for at det ikke er grunnlag for å tilordne carried interest til dette selskapet.
- (93) I Herkules drives det derimot regulær virksomhet. Riktignok er også Herkules omfattet av skadesløsholdelsen og frafallelsen av retten til å fremme krav i selskapsavtalen, men kostnadene knyttet til virksomheten dekkes av Herkules, slik at virksomheten fullt ut drives for Herkules' regning. Det er ansatte i selskapet, herunder prinsipalene. Arbeidet som utføres i Herkules består i å analysere og gjennom det identifisere investeringsobjekter, deretter å utvikle investeringsobjektene gjennom aktivt eierskap og dessuten etablere en strategi for utsalg. Det er her den reelle verdiskapningen for fondet skjer, og ikke ved styrebeslutningene i General Partner. Vederlaget for virksomheten i Herkules er toledet, dels i form av rådgivningshonorar som er tatt som vanlig virksomhetsinntekt til Herkules, og dels i form av carried interest. Det er for virksomheten i Herkules investorene er villig til å avtale en carried interest som innebærer at investorene gir avkall på 20 prosent av en eventuell gevinst utover åtte prosent årlig, til tross for at fondet også har betalt et betydelig rådgivningshonorar. Honoraret er årlig på to prosent av fondet i fondets levetid, til sammen 20 prosent av fondets kapital.
- (94) Når carried interest er et vederlag for den virksomheten som drives i Herkules, må inntekten også tilordnes dette selskapet. Det er fordi prinsipalene sitter som indirekte eiere både av Herkules og PG Holding Ltd. at pengene kan gå utenom Herkules, til tross for at det er der innsatsen som de etter avtalen med investorene skal gjøre, ytes. At carried interest er en bonus knyttet til hvor vellykket virksomheten som drives i Herkules er, innebærer etter

mitt syn at dette beløpet ikke i sin helhet kunne vært sluset utenom Herkules med skattemessig virkning, uansett om man mener at det drives virksomhet i General Partner som kan gi grunnlag for utbetaling av carried interest til dette selskapet.

- (95) Når det gjelder spørsmålet om inntekten skal tilordnes prinsipalene som lønnsinntekt, har jeg under en del tvil kommet til samme resultat som førstvoterende og kan i det vesentlige slutte meg til hans begrunnelse.
- (96) Jeg tilføyer at jeg er enig med staten og lagmannsretten i at det taler for å anse carried interest som lønnsinntekt at beløpene er holdt utenfor Herkules og i stedet er ført til prinsipalenes personlige holdingselskaper. Det er dermed nærliggende å sammenligne carried interest med en personlig bonus for prinsipalene. Det trekkes også i retning av at carried interest ses som lønn at betalingene er nært knyttet til prinsipalenes arbeidsinnsats. Men inntekten er etter sin art overskudd fra summen av all innsatsen i Herkules, ikke bare prinsipalenes arbeidsinnsats. Prinsipalene er berettiget til overskuddet fra virksomheten i kraft av sine eierposisjoner. At de samtidig arbeider i Herkules, stiller dem ikke i en annen posisjon enn andre aktive eiere. Jeg konkluderer derfor som førstvoterende med at ligningsvedtakene for prinsipalene, hvor deres andel av carried interest er tilordnet dem som lønnsinntekt, er ugyldige.
- (97) I ligningsvedtaket for Herkules er arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget økt tilsvarende summen av tilordnet lønn til prinsipalene. Da det ikke er grunnlag for å anse prinsipalenes andel av carried interest som lønnsinntekt, må også ligningsvedtaket for Herkules kjennes ugyldig.
- (98) Min konklusjon er dermed som førstvoterendes; at vedtakene er ugyldige.
- (99) Dommer **Falch**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bergsjø.
- (100) Dommer **Indreberg**: Likeså.
- (101) Dommer **Stabel**: Som annenvoterende, dommer Webster.
- (102) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

1. *Skattekontorets vedtak 20. juni 2012 vedrørende ligningen for 2007 for Tore Rynning-Nielsen, Sverre Morten Blix, Gert Wilhelm Munthe og Herkules Capital I AS oppheves.*
2. *I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt øst 1 259 177 - enmilliontohundreogfemtinitusenetthundreogsyttisju - kroner til Tore Rynning-Nielsen, 1 259 177 - enmilliontohundreogfemtinitusenetthundreogsyttisju - kroner til Sverre Morten Blix, 1 259 177 - enmilliontohundreogfemtinitusenetthundreogsyttisju - kroner til Gert Wilhelm*

*Munthe og 1 279 817 - enmilliontohundreogsyttinitusenåttehundreogsyttent - kroner til Herkules Capital I AS innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

## Lagmannsrettsdommer

### SkN 15-128 Omklassifisering fra lån til utbytte

**Lovstoff:** Skatteloven § 10-11 første og annet ledd.

**Gulating lagmannsrett:** Dom av 20. november 2015, **sak nr.:** LG-2015-10286

**Dommere:** Lagdommer Torstein Frantzen, lagdommer Rune Voll, tingrettsdommer Gunnhild Grove. **Saksgang:** Haugaland tingrett THAUG-2014-24233 - Gulating lagmannsrett LG-2015-10286 (15-010286ASD-GULA/AVD1).

**Parter:** A, B og A AS (for disse: advokat Gunstein Sveinall) mot Skatt Vest (advokat Dag Steinfeld).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmålet om lån fra eget aksjeselskap skulle omklassifiseres til utbytte. Lagmannsretten ga under tvil skattyter medhold og underkjente skattemyndighetenes omklassifisering. Lagmannsretten la blant annet vekt på at både skattyter, regnskapsfører og revisor ga uttrykk for at uttakene var lån og at skattyter ikke hadde noen motivasjon for å ta ut et utbytte når han hadde full anledning til å låne pengene uten at det påløp skatteplikt. Videre forelå det skriftlig låneavtale før bokettersyn ble innledet. I skattevedtaket var det lagt vekt på at tilbakebetalingsvilkårene ikke fremgikk. For lagmannsretten hadde dette ikke betydning ettersom det var avtalt et rammelån, altså et lån som nettopp har som karakteristika at det ikke kreves tilbakebetalt før lånet forfaller.

Saken gjelder overprøving av Skatteklagenemndas endringsvedtak.

#### Sakens bakgrunn

Lagmannsretten gjengir tingrettens beskrivelse av sakens bakgrunn så langt den er relevant og dekkende også for lagmannsrettens bevisvurdering:

«Saken gjelder krav om opphevelse av vedtak om omklassifisering av midler til utbytte, truffet av skatteklagenemnda, subsidiært opphevelse av vedtak om illeggelse av tilleggsskatt. Det prinsipale kravet om opphevelse retter seg mot nemndas skatterettslige vurdering. Det subsidiære kravet er basert på at det ikke er adgang til å illegge tilleggsskatt fordi skattyterne mener at det ikke er gitt mangelfulle eller uriktige opplysninger, jf ligningslovens § 10-2 og

§ 10-4. Skattyterne har på samme grunnlag bestridt at det er adgang til å foreta endring som går mer enn to år tilbake, jf ligningslovens § 9-6.

De tre saksøkerne er de tidligere ektefellene A og B. De ble etter det som er opplyst separert i 2011 og skilt i 2013. A AS er et holdingselskap med eierinteresser i ulike andre virksomheter som A har drevet og/eller driver. A er eneeier, styreleder og daglig leder i selskapet. B var i perioden saken gjelder varastyreleder i selskapet.

Saken gjelder midler som ble stilt til disposisjon for A, og reelt sett også for B, personlig ved utbetalinger fra selskapet. I deres selvangivelser er uttakene oppført som gjeld, fordelt med halvparten på hver av de daværende ektefellene. B er som følge av dette part i saken.»

... [ ] ...

«Sakens tema er oppført gjeld som A i sin personlige selvangivelse har oppgitt med A AS som skyldner, i ligningsårene 2006, 2007 og 2008. I 2006 er beløpet kr 35.638. De samme beløpene er oppført i selskapets selvangivelser, og i selskapets næringsoppgaver er lånene ført opp som (post 1565) «kortsiktige fordringer mot eier/styremedlem for 2006,» hhv (post 1370) «fordring personlige eiere, styremedlem o.l.» for inntektsårene 2007 og 2008. A har forklart at beløpet oppgitt i 2006 er sammensatt av utlegg han har hatt i tilknytning til arbeidsrelaterte reiser mv, som er blitt belastet selskapet og følgelig fremstår som gjeld stiftet av ham personlig som låntager.

... [ ] ...

I 2007 er imidlertid gjelden oppgitt til kr 3.605.609 og i 2008 til kr 5.305.310. Det er uomstridt at den dominerende delen av beløpet fra 2007 gjelder kjøp av en boligeiendom for kr 3.281.548. Retten legger også til grunn som uomstridt at beløpet ble tatt ut i direkte tilknytning til en budrunde om eiendommen der A fikk tilslaget og altså betalte eiendommen med midler fra selskapet.

Beløpet fra 2008 består av totalbeløpet fra 2007 og i tillegg halvparten av beløpet som ble tatt ut fra selskapet i tilknytning til kjøp av en båt. Båten kostet, etter nok et uttak for å dekke avgifter ved kjøp og registrering av båten, til sammen kr 7.064.938 inkl avgifter. Det totale beløpet som nå var tilført fra selskapets midler utgjorde ved ligningen i 2008 følgelig kr 10.610.620, som ektefellene oppgav i sine selvangivelser som gjeld fordelt med en halvdel på hver.

... [ ] ...

Saldo for selskapets oppgitte totale fordring mot ektefellene var ved utgangen av 2008 kr 10.421.332, som ved årets utgang ble ført over til konto 1360 «Lån A.» De ubetydelige avvikene i totalsum, jf foran, skyldes andre mindre transaksjoner mellom selskapet og A. De har ikke betydning for saken og berøres ikke nærmere.

A har i sin personlige selvangivelse ikke oppgitt rentefradrag for ligningsåret 2007, selv om selskapets oppgaver synes å uttrykke renteforpliktelse. Derimot har han fradragført renter med kr 159.913 i 2008. B har også fradragført renter med samme beløp.

I årsregnskapet for 2007 er det ikke gitt opplysninger om lån til aksjonær, men i note 3 til årsregnskapet for 2008 uttrykkes følgende:

*«I langsiktig fordring inngår lån til aksjonær med kr 10.780.619. Lånet løper avdragsfritt i ti år og forrentes med nibor pluss 0,9 prosentpoeng. Fordringen er sikret med pant i fast eiendom. Pantobligasjon var ikke tinglyst pr 31.12.2008, men styret vil påse at dette gjøres snarest.»*

Årsregnskapet for selskapet for 2008 ble fastsatt den 30.06.2009 og mottatt og godkjent av regnskapsregisteret i Brønnøysund pr 31.08.2009. Skatt vest gjennomførte imidlertid i tidsrommet 12.11.2009-10.12.2009 bokettersyn i selskapet A AS. Under bokettersynet la selskapet frem en udatert, ikke signert låneavtale, med selskapet som långiver og A og B som låntagere. Senere i prosessen er det vedlagt e-poster mellom selskapets regnskapsfører Terje Larsen og A, og mellom A og selskapets revisor Helge Vegrim. Retten legger til grunn som uomstridt at avtalen forelå i signert form den 31.08.2009, altså ca to og en halv måned forut for bokettersynet. Retten går nærmere inn på avtalen og refererer fra den i vurderingen nedenfor, men gjengir her at avtalen angir en lånesum på kr 12 mill, rentesats på tre måneder Nibor pluss 0,9 prosent p.a. som løper fra låneopptak med forfall til betaling årlig. Første rentetermin er angitt til 2009, og det er fastsatt forsinkelsesrente ved forsinket betaling. Det er fastsatt at lånet skal være avdragsfritt i ti år og deretter skal tas opp til ny vurdering. Innfrielsestidspunkt er ikke avtalt, men det er angitt gjensidig seks måneders oppsigelsesfrist og avtalen har klausul om mislighold.

Det er uomstridt at de regnskapsførte fordringene mot A og B ikke var pantesikret - slik låneavtalen forutsetter og slik det var forutsatt i noten til regnskapet for 2007 - da bokettersynet ble innledet høsten 2009. De daværende ektefellene eide i perioden saken gjelder to faste eiendommer, boligeiendommen [gnr/bnr] i Karmøy kommune og fritidseiendommen [gnr/bnr] på Hovden i Bykle kommune. Først i tilknytning til bokettersynet ble det fremlagt pantedokumenter, og disse ble først tinglyst i eiendomsregisteret den 05.07.2010. På dette tidspunkt hadde skattekontoret varslet om påregnelig omklassifisering.

De to eiendommene er, også i etterkant av bokettersynet, verdifastsatt/taksert til hhv kr 4 mill for eiendommen i Karmøy og kr 4,2 mill for eiendommen i Bykle, altså totalt kr 8,2 mill. A har forklart at intensjonen var å sikre lånet også ved pant i båten som ble kjøpt, men at dette ikke lyktes pga problemer ved registrering av båten i skipsregisteret.

Pr 05.07.2010 var det tinglyst pant med selskapet som panthaver, for kr 20 mill.

Etter varsel om omklassifisering, som saksøkerne ble gitt anledning til å imøtegå, fattet skattekontoret den 04.11.2010 vedtak med slik slutning [for A]:

«2006

*Alminnelig inntekt øker med kr 35.638 fra kr 497.800 til kr 533.018*

2007

*Alminnelig inntekt øker med kr 3.569.971 fra kr 1.251.938 til kr 4.821.909*

*Formuen øker med kr 3.573.316 fra kr 13.061.073 til kr 16.636.389*

*Økningen i formue legges til Karmøy kommune*

2008

*Alminnelig inntekt øker med kr 6.975.639 fra kr 625.505 til kr 7.601.144*

*Negativ formue fra ektefelle faller vekk, samt at As formue økes med kr 1.784.702.*

*Nettoformue økes således fra kr 25.944.685 til kr 27.729.387.*

*Økningen i formue legges til Karmøy kommune.*

*Tilleggsskatt ilegges med 30 % for hvert enkelt inntektsår med grunnlag i økt inntekt.»*

Skattekontoret la i sin begrunnelse hovedsakelig vekt på at låneavtalen ikke var etablert før lenge etter at uttakene var foretatt, at de ikke var styrebehandlet i selskapet eller behandlet av generalforsamlingen, at det ikke var etabler rettsvern mot tredjepart for sikkerhet i fast eiendom før endringssaken ble varslet, og at verdiene av de objekter som var stilt som pantesikkerhet ikke dekket fordringens størrelse.

Advokat Gunstein Sveinall påklaget rettidig vedtaket til skatteklagenemnda, ved e-post datert 21.12.2010 som ble fulgt opp med utfyllende bemerkninger til klagen ved brev av 11.01.2011 - som felles klage for A, B og A AS.

... [ ] ...

Under klagebehandlingen - etter det retten kan forstå som ny anførsel - anførte skattyterne at lånet var ment å være et fleksilån/rammelån, der låntagerne var innvilget et maksimalt lånebeløp og kunne disponere midler innenfor lånerammen. Det er opplyst at fleksilån ble lansert som lånetilbud fra banker og finansinstitusjoner fra omkring 2006. Retten behandler også rammelånsordningen i sin vurdering nedenfor, men viser til at nemnda forela saken for nemnds- og rettsseksjonen i Skatt vest og for Skattedirektoratet. Direktoratet publiserte så, forut for vedtaket i nemnda, den 06.02.2013 en generell prinsipputtalelse om «Fleksilån med kredittramme.»

Skatteklagenemnda fattet den 14.08.2013, i samsvar med skattekontorets innstilling følgende vedtak:

*«Når det gjelder skattemessig formue legges skattyters oppgave for det enkelte år til grunn. For øvrig opprettholdes skattekontorets vedtak.[»]*

Saksøkerne har under hovedforhandlingen anført at skattemyndigheten har endret sine begrunnelser underveis i forvaltningssaken. For fullstendighets skyld gjengis her derfor også oppsummeringen i innstillingen til skatteklagenemnda:

### *«2.3 Oppsummering*

*På grunnlag av drøftelsen ovenfor, finner skatteklagenemnda at transaksjonene mellom A AS og A mangler vesentlige elementer for et lån. Det at selskapet og aksjonær har gitt opplysninger om fordringen i sine selvangivelser, at det er beregnet renter som er akkumulert på saldo og at det i etterkant er laget et skriftlig dokument benevnt som låneavtale trekker i retning av at det foreligger tilbakebetalingsplikt. I motsatt retning trekker imidlertid de forhold at det ikke er avtalt innfrielsestidspunkt eller tilbakebetalingsvilkår. Grunnleggende elementer for innfrielse av rammelån mangler, da det verken på uttakstidspunktene eller på det tidspunktet skattekontoret varslet om omklassifisering var tinglyst betryggende sikkerhet. Objektene som angivelig var stilt som pant hadde heller ikke slik verdi at kredittrammen ville være sikret med pant innenfor 60-80 % av eiendommenes verdi. Slik skattekontoret ser det er dette sterke holdepunkter for at det ikke er avtalt en tilbakebebetalingsplikt. I tillegg er lånet ikke behandlet av styrets organer og det forelå ikke låneavtale på uttakstidspunktene. At saldo er redusert med minimale beløp i forhold til lånesaldo og kredittramme og som til dels har karakter av korreksjoner i forbindelse med årsoppgjør, kan ikke anses som ledd i en planmessig nedbetaling av fordringen og viser ikke at tilbakebetaling er avtalt eller forutsatt mellom partene. Tar en også i betraktning at aksjonæren har full kontroll og alene bestemmer over utbetalingene fra selskapet finner skatteklagenemnda det ikke sannsynliggjort at det foreligger reell nedbetalingsplikt. Forholdet kan derved i skattemessig sammenheng ikke anses som et lån, men blir å behandle som et skattepliktig utbytte uten rett til skjermingsfradrag jf sktl § 10-1 første ledd jf § 10-12 andre ledd første setning.»»*

Lagmannsretten finner grunn til å supplere tingrettens saksfremstilling med å gjengi slutningen i skattekontorets vedtak av 3.12.2010 for B:

*«2008*

*Alminnelig inntekt øker med kr 159.913 fra 272 676 til kr 432.589*

*Formuen økes med kr 5.390.310 fra - kr 4.619.435 til kr 770.875»*

Advokat Sveinall reiste søksmål med krav om opphevelse av nemndas vedtak, ved stevning av 06.02.2014.

Haugaland tingrett avsa 12.11.2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt vest frifinnes.
2. A, B og A AS dømmes til, én for alle og alle for én, å erstatte staten sakens omkostninger

med kr 138.250 - etthundreogtrettiåttetusentohundreogfemti -. Beløpet forfaller til betaling 2 - to - uker etter at dommen er forkynt.

A, B og A AS har anket dommen og staten ved Skatt vest har inngitt tilsvarende. Ankeforhandling ble holdt i Gulatings lagmannsretts lokaler i Haugesund 27.-28. oktober 2015. Foruten partsforklaringer fra de ankende partene hørte lagmannsretten 4 vitner og det ble foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken. Det var enighet om at forvaltningsvedtakene som er truffet i saken er å anse som dokumentert i sin helhet.

### **De ankende partene har i korthet anført**

Endringsvedtakene for A AS, A og B av 14.8.2013 kreves opphevet i sin helhet. Subsidiært anføres det at det ikke er grunnlag for tilleggsskatt. Det anføres også at det ikke er endringsadgang for årene 2006 og 2007 for A fordi toårsfristen er utløpt, jf. ligningsloven § 9-5 jf. § 9-6 nr. 3.

Når det gjelder spørsmålet om omklassifisering fra lån til utbytte er utgangspunktet ligningsloven § 8-1 nr. 1. De skattemessige virkningene beror på det innholdet partene har gitt disposisjonen bedømt etter alminnelige formuerettslige regler.

Det må tas utgangspunkt i hva skyldneren har ment. Både A selv og revisoren, Vegrim, har gitt uttrykk for at uttaket var et lån. Dette er også den eneste beslutningen som gir mening under en objektiv vurdering. Å ta beløpet ut som utbytte ville vært ulovlig. Nedskrivning av overkursfond ville ikke gjort det mulig å kjøpe huset i 2007 fordi det ville tatt for lang tid å få formalitetene på plass. Det har formodningen mot seg at A ønsket å eksponere seg for utbytteskatt når han kunne låne pengene uten å utløse skatteplikt. Når A i etterkant har fått satt opp låneavtale og beløpene er ført som lån i regnskap og selvangivelser viser det også hva A mente om uttakene.

Regnskap og selvangivelser fra 2006, 2007 og 2008 dokumenterer at det er et låneforhold. Det har også vært betalt renter med kr 319.000 i 2008. Fra 2007 ble fordringene mot A fra A AS ført på konto for langsiktige fordringer, noe som også viser at det var et lån. Regnskapet gir notoritet om at det foreligger et låneforhold. Revisor og regnskapsfører hadde ikke noe motiv for uriktig å føre beløpene som lån.

Låneavtaler og panteavtaler ble formalisert før skatteetaten varslet bokettersyn. Selv om regnskapsføreren var sen med å utarbeide låneavtale tilsier ikke det at det ikke forelå tilbakebetalingshensikt. Heller ikke manglende tinglysing indikerer manglende tilbakebetalingshensikt.

Det er ikke riktig at det ikke var avtalt tilbakebetalingsbestemmelser i lånet. Det fremgår av låneavtalen at lånet kan sies opp med 6 måneders varsel og at lånet forfaller ved vesentlig mislighold. Dersom dette ikke anses som tilbakebetalingsklausuler følger det av gjeldsbrevloven § 5 første ledd at lånet forfaller ved påkrav, jf. også Rt-2010-790 avsnitt 51.

Det har også blitt foretatt nedbetaling med kr 319.000 i 2008. Ligningskontorets anførsel om at det ikke er noe mønster i tilbakebetalingen er riktig, men den har ingen relevans. Når det er avtalt et rammelån vil det ikke være noe mønster i tilbakebetalingen.

Normalt bør det stilles sikkerhet. I dette tilfellet var pantedokumentene undertegnet før skatteetaten varslet bokettersyn. Det var kun rettsvernsakten som gjensto. Det er flere dommer der det er akseptert at det ikke var stilt sikkerhet, se Utv 2007 s. 573, RG-2009-1345, Rt-2010-790 og Utv 2015 s. 932. Det er etablert pantesikkerhet for ca. 8-9 millioner kroner og planen var å supplere med sikkerhet i en båt. A har stor kredittverdighet med ligningsverdier for 30-40 millioner kroner. SR-Bank finansierte også As skattegjeld som følge av denne saken med dårligere sikkerhet enn A AS. A har dermed full evne til tilbakebetaling. Han har også en normal lønn som dekker normale leveutgifter. Det var ingen retningslinjer eller uttalelser fra Skattedirektoratet eller Finanstilsynet om rammelån på den tiden uttakene ble foretatt. Uttakene har ikke gått til løpende livsopphold.

Lånet innebærer ikke et brudd på aksjeloven § 8-7. Når det gjelder klassifisering er det ikke noe krav at det må foreligge et styrevedtak. Det har heller ingen betydning hva A har brukt lånebeløpet til. Det er etter dette ikke grunnlag for omklassifisering av lån til utbytte.

Subsidiært anføres det at det uansett ikke er grunnlag for tilleggsskatt. Det kreves mer enn sannsynlighetsovervekt, trolig er kravet 70-80 % sannsynlighet. Dersom beviskravet er oppfylt anføres det at det uansett er gitt fullstendige opplysninger. Det var opplyst på selvangivelsen om hovedstol, renter, manglende sikkerhet og mellomværende var ført i alle involvertes selvangivelser. Ligningsmyndighetene har også en viss selvstendig undersøkelsesplikt.

Det anføres videre at det ikke er endringsadgang for inntektsårene 2006-2007 for A AS og A, jf. ligningsloven § 9-5 jf. § 9-6 nr. 3. Toårsfristen er utløpt. Vurderingen samsvarer i utgangspunktet med vurderingen av vilkårene for tilleggsskatt, bortsett fra at det her er tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt.

## **Påstand**

### **Prinsipalt**

1. Skatteklagenemndas endringsvedtak av 14.08.2013 for ankende parter for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 oppheves. Ved ny ligning legges ankende parters selvangivelser til grunn for ligningen.
2. Staten erstatter ankende parter sine saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett med tillegg av forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

### **Subsidiært**

1. Skatteklagenemndas endringsvedtak av 14.08.2013 for de ankende parter oppheves hva gjelder ilagt tilleggsskatt med 30 %.
2. Skatteklagenemndas endringsvedtak av 14.08.2013 for ankende parter oppheves hva gjelder omklassifisert utbytte for inntektsårene 2006 og 2007.
3. Staten erstatter ankende parter sine saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett med tillegg av forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

### Ankemotparten har i korthet anført

Saken har tre rettslige tema. Skal uttakene i årene 2006-2008 anses som ordinære lån eller som skattepliktige utbytter? Hvis uttakene er utbytte, er det da adgang til å endre ligningen også for årene 2006 og 2007? Hvis uttakene er utbytte, skal det i så fall ilegges tilleggsskatt på 30 % for A og B personlig? Skattyter har en tung bevisbyrde for at det foreligger et lån.

Det var først i brev av 30. juni 2010 det ble anført at det var avtalt et fleksilån. De rettslig relevante tidspunktene er imidlertid ca 1 og 2 år forut for dette. A har endret forklaringen sin om bakgrunnen for at det skal være avtalt et lån. I tingretten hevdet han at dette delvis skyldtes at ved utbytte ville midlene bli felleseie. I lagmannsretten har han tatt avstand fra en slik forklaring. A har også endret forklaring fra tingrett til lagmannsrett med hensyn til om det var avtalt et rammelån/fleksilån. I tingretten forklarte A at han i 2007 ikke hadde snakket med regnskapsføreren om at det skulle være et rammelån. I lagmannsretten forklarte han at han hadde snakket med regnskapsføreren om dette i 2007. Heller ikke i 2008, da båten ble kjøpt, snakket han med regnskapsføreren om at det skulle være et rammelån. Den skriftlige avtalen fra 2009 gir heller ikke uttrykk for at det skulle være et rammelån. For spørsmålet om det var avtalt et rammelån vises det til at lånevilkårene, blant annet renter og avdrag ikke var avklart på uttakstidspunktet. Det forelå heller ingen sikkerhet. Sikkerheten som ble stilt var også mindreverdig. Uttaket ble ikke styrebehandlet i selskapet som et lån jf. aksjeloven § 3-8. Det var ingen noter i regnskapet for 2007 om lånet.

Spørsmålet er om det forelå tilbakebetalingsplikt eller om det reelt sett dreiet seg om en «vederlagsfri overføring» på uttakstidspunktet, jf. skatteloven § 10-11 (1) og (2). Dette beror på en konkret bevisvurdering jf. ligningsloven § 8-1. Partenes etterfølgende betegnelse er skatterettslig irrelevant.

A har lav troverdighet på grunn av sine ulike forklaringer om betydningen av ektepakten og om hvorvidt han snakket med regnskapsføreren i 2007 om det skulle være et rammelån. Dette må få betydning for bevisvurderingen med hensyn til As forklaring om hva som var avtalt og snakket om, og hva som var intensjonen med uttakene.

Ved bevisvurderingen må det legges betydelig vekt på at det er manglende notoritet om tilbakebetalingsplikten på uttakstidspunktet. Notoritet er særlig viktig fordi A var eneeier av selskapet og den som tok ut midlene, jf. UTV 2006 s. 1146. Uttaket ble ikke styrebehandlet eller behandlet i generalforsamlingen, jf. Rt-1998-383. Når det gjelder spørsmål om manglende saksbehandling vises det til at aksjeloven § 3-8 (1) nr. 4 ikke er aktuell fordi utlån av penger uten sikkerhet åpenbart ikke kan være en del av selskapets vanlige virksomhet. Det var ingen selvstendig vurdering av lånet i A AS.

Ved skatteetatens undersøkelser i markedet viste det seg at bankene stilte et absolutt krav til sikkerhet for å gi rammelån. Grunnen er at risikoen ikke bygges ned gjennom avdrag og derfor blir det helt avgjørende at det er stilt tilstrekkelig sikkerhet. I dette tilfelle var det ikke stilt sikkerhet. Da sikkerheten til slutt ble stilt, flere år etter uttaket, var den mindreverdig. Ankende parter har fremlagt takster som er innhentet flere år etter uttakene. Takstene gir uttrykk for at sikkerheten på dette senere tidspunktet i 2010 var på vel 8 millioner kroner, mens lånebeløpet

etter avtalen er 12 millioner kroner. Når det gjelder As tilbakebetalingsevne kan det ikke tas hensyn til formue i selskapet. Det som må vurderes er hans løpende inntekter og disse var ikke tilstrekkelig til å betjene et lån på 12 millioner kroner. Det er derfor ikke grunnlag for å hevde at lånet ble gitt på vanlige forretningsmessige betingelser.

Ifølge låneavtalen, som ble etablert lenge etter utbetalingene var foretatt, skulle det stilles sikkerhet i to eiendommer. Slik sikkerhet ble aldri etablert før skattemyndighetene involverte seg. Dermed var i realiteten aldri vilkårene for å utbetale lånet tilstede. Eventuelt skulle lånet vært innfridd fordi det forelå vesentlig mislighold, jf. punkt 6 i låneavtalen. Når det gjelder bestemmelsen i låneavtalen om at lånet er avdragsfritt i 10 år og deretter skal tas opp til vurdering sier ikke bestemmelsen noe konkret om nedbetaling eller avdrag. Bestemmelsen om det skal vurderes etter 10 år har heller ingen verdi siden det er låntager som skal vurdere det.

Det kan ikke tas hensyn til at A kunne tatt ut midlene skattefritt ved å nedskrive overkursfondet. Dette ville ha tatt minst to måneder. Han har selv forklart at han trengte midlene svært raskt for å kunne kjøpe huset, slik at dette ikke ville vært noe alternativ.

Uttaket har etter dette svært få kjennetegn på å være et lån og må anses som et ulovlig utbytte.

I 2008 var situasjonen i store trekk tilsvarende. A trengte penger raskt for å kjøpe en båt. Det ble tatt ut penger av selskapet uten beslutning i noe selskapsorgan. Det ble ikke skrevet noen låneavtale og det ble ikke stilt sikkerhet.

Når det så gjelder endringsadgangen for 2006 og 2007 vil det være adgang til endring forutsatt at det er gitt uriktige opplysninger. Det var ikke opplyst i selvangivelsen at lånet ikke var styrebehandlet eller behandlet på generalforsamlingen. A hadde heller ikke opplyst i selvangivelsene sine om at det ikke var stilt sikkerhet, om manglende avdragsbetaling eller at det ikke var avtalt eller betalt renter. Av den grunn er det endringsadgang for 2006 og 2007 for A.

For spørsmålet om tilleggsskatt vil det avgjørende være om bevisbyrden er oppfylt. Det er en strengere bevisbyrde enn for spørsmålet om omklassifisering.

### **Påstand**

1. Anken forkastes.
2. De ankende parter dømmes solidarisk til å betale saksomkostninger til ankemotparten også til Gulating lagmannsrett innen 2 - to - uker fra forkynnelse av lagmannsrettens dom.

### **Lagmannsrettens vurdering**

Lagmannsretten er kommet til at anken fører frem.

Spørsmålet er om uttakene i 2006-2008 på til sammen vel 10 millioner kroner fra A AS skal anses som utbytte eller som et lån fra selskapet. Lagmannsretten skal «legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering fremstår som det sannsynlig riktige», jf. Rt-1998-383 og

Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 100. Det er A som må sannsynliggjøre at uttaket er et lån og ikke et utbytte.

Når det gjelder uttaket i 2006 på kr 35.638 finner lagmannsretten det klart at det ikke er grunnlag for å omklassifisere dette til utbytte. Beløpet er ført på en mellomregningskonto. Både A og regnskapsføreren hans, Larsen, forklarte at beløpet består av forskudd som A hadde tatt ut i forbindelse med reiser med ansatte. A betalte en del av regningene kontant og kom tilbake med bilag som Larsen førte i regnskapet. Dette var en vanlig fremgangsmåte i selskapet. Dette var også grunnen til at beløpet ble ført på mellomregningskonto. Utestående kunne variere gjennom året. Lagmannsretten finner ingen grunn til å betvile forklaringen rundt dette, som også ble bekreftet av revisoren for A AS, Vegrim. Det er dermed klart at føringen av beløpene var riktig og at det var en kortsiktig fordring inntil A hadde levert bilagene og disse var regnskapsført. Beløpet er også ført som lån i selskapets selvangivelse og som gjeld i As selvangivelse. Lagmannsretten er på denne bakgrunnen kommet til at det ikke er grunnlag for å omklassifisere uttaket i 2006 og at vedtaket hva gjelder 2006 blir å oppheve.

Lagmannsretten går heretter over til å behandle uttakene i 2007 og 2008. A er eneeier av A AS. I selskapet var det et overkursfond på vel 12 millioner kroner. Dette er midler A kunne ta ut av selskapet skattefritt. Det var han kjent med. Siden A hadde eid egne selskaper siden 1980-tallet, legger lagmannsretten til grunn at A også var vel kjent med at det ikke ville utløse noen skatteplikt dersom han lånte penger fra selskapene. Dersom A valgte å ta ut utbytte ville dette utløse skatteplikt. Lagmannsretten legger til grunn at A også var kjent med dette, jf. det som er sagt ovenfor. Når A i utgangspunktet hadde to alternative måter å ta ut pengene på som ikke ville utløse skatteplikt og en alternativ måte å ta ut pengene på som ville utløse skatteplikt har det formodningen for seg at A ville velge den måten som ikke utløste skatteplikt.

Når det ikke ble utformet noen låneavtale og følgelig heller ikke kan gjenfinnes noe om rentefot, vilkår om tilbakebetaling, sikkerhet osv. i forbindelse med uttaket, gir det på den andre siden en formodning for at uttaket var et utbytte. Ved et utbytte skal det naturlig nok ikke være slike vilkår siden pengene i så fall ikke skal tilbakebetales.

Staten har vist til at A i 2007 ikke hadde tid til å gjennomføre en prosess med nedskrivning av overkursfondet fordi han kun hadde noen dager til rådighet for å kjøpe eiendommen. Lagmannsretten legger dette til grunn for 2007-uttaket. A sto da igjen med to alternativer; lån eller utbytte. Enten uttaket skal anses som lån eller utbytte er det ikke gjennomført på en slik måte som aksjeloven krever. Det finnes ingen beslutninger om at uttakene skulle være utbytte eller lån i selskapets organer. A har riktignok anført at det å låne ut penger er en del av selskapets ordinære drift i og med at det er et holdingselskap, slik at det ikke krevde noen beslutning i styre eller generalforsamling. Det kan være riktig at utlån av penger var ordinær drift, men i dette tilfelle er det lånt ut penger uten en skriftlig avtale, uten sikkerhet og uten at lånevilkårene fremgikk. Det er også et lån til nærstående. Utlån av penger gjennomført på denne måten kan klart ikke være en del av selskapets ordinære drift jf. aksjeloven § 3-8 (1) nr. 4 og § 8-7.

Utover de utgangspunktene som er nevnt foran er det lite som kan belyse hva som var As intensjon ved uttaket i 2007. A forklarte at han tok opp spørsmålet med sin regnskapsfører Larsen i forkant av uttaket og at Larsen hadde sagt at A kunne låne pengene av selskapet. A forklarte også at han hadde spurt om det kunne gjøres som et fleksilån. Larsen på sin side forklarte at det

ikke hadde vært diskutert om uttaket skulle være et lån eller et utbytte, men at han antok at det skulle være et lån. Lagmannsretten finner det ikke sannsynliggjort at A og Larsen i forbindelse med uttaket diskuterte om det skulle være et lån eller et utbytte eller andre forhold rundt uttaket.

Staten har særlig vist til at A har liten troverdighet. Han har som nevnt forklart at han snakket med regnskapsføreren i 2007 om at det skulle være et rammelån, mens regnskapsføreren har forklart at det ikke var samtaler om dette. Det er videre vist til at A for tingretten skal ha forklart at han ønsket at det skulle være et lån fordi det ellers ville være en fare for at midlene i selskapet, som var særeie, skulle bli felleseie dersom det ble delt ut et utbytte. For lagmannsretten har A avvist at han ga en slik forklaring for tingretten. Mye tyder på at A har endret forklaring for lagmannsretten vedrørende betydningen av ektepakten, jf. vitneforklaring fra Anne Haugen, tingrettens domspremisser og prosesskriv fra advokat Steinfeld som ikke er direkte imøtegått. Lagmannsretten er enig i at A har svekket troverdigheten sin gjennom forklaringen for lagmannsretten. Det skal også nevnes at A har forklart at han først i 2009 snakket med regnskapsføreren om uttaket i 2007. Regnskapsføreren har forklart at dette ble snakket om våren 2008. Alt tyder på at det ble snakket om i 2008 og lagmannsretten legger dette til grunn. As forklaring om tidspunktet for samtalen med regnskapsføreren trekker i As disfavør. Den endrede forklaringen vedrørende betydningen av ektepakten trekker også i disfavør av A. Selv om avkastning av særeie blir særeie, ville det ikke være vanskelig å akseptere at A kunne ha oppfattet det slik at lån ville være en bedre måte å sikre særeiemidlene på enn utbytte. Dette er også riktig i den forstand at enhver ombygging av særeiemidler kan gjøre det vanskeligere å dokumentere hva som er særeie.

Spørsmålet er uansett hvilken vekt det kan legges på As forklaring vedrørende egen oppfatning om uttaket i 2007. På grunn av As ulike forklaringer legger lagmannsretten begrenset vekt på As forklaring om hva han mente på uttakstidspunktet. Det er de etterfølgende momentene som i hovedsak kaster lys over hva som var ment og dessuten As kunnskap om den skattemessige betydningen av å ta ut midlene som henholdsvis lån eller utbytte.

Uttaket til eiendomskjøpet ble foretatt 5. oktober 2007. Våren 2008, trolig en gang i april, tok A kontakt med revisoren sin, Vegrim, vedrørende føringen av uttaket. Vegrim forklarte at As tanke om uttaket var at det skulle være et lån og at lånet også skulle gi rom for videre utvikling av eiendommen. Bygningen på eiendommen var i dårlig stand. Ifølge Vegrim ble det ikke snakket om noe eksakt beløp for lånerammen, men den skulle være på flere millioner kroner utover kjøpesummen for eiendommen. Larsen forklarte at han våren 2008 fikk beskjed av Vegrim om å skrive en låneavtale. Lagmannsretten legger disse forklaringene til grunn. Forklaringene stemmer også overens med at det var på denne tiden Vegrim og Larsen arbeidet med årsoppgjørene for A AS. Vegrim bisto også A og B med utfylling av deres private selvangivelser.

I balanseregnskapet for 2007 for A AS er fordringen som relaterer seg til eiendomskjøpet ført med kr 3.605.609 under «obligasjoner og andre fordringer», altså som en langsiktig fordring. I selvangivelsen for A AS for 2007 står det samme beløpet oppført som lånebeløp. Det er også oppgitt kr 39.458 som selskapets inntektsførte renter. Videre er det krysset av for at det ikke er stilt sikkerhet for lånet. I A sin selvangivelse for 2007 er det ført kr 3.605.609 som gjeld til A AS. Det er ikke bestridt at disse opplysningene er korrekte gitt at det er riktig at det er tatt opp et lån.

Disse etterfølgende omstendighetene gir en indikasjon på at A mente å ta opp et lån ved uttaket av pengene i 2007. Lagmannsretten kan ikke se at det har noen betydning om bruken av lånemidlene hadde noen forretningsmessig interesse for A AS eller ei, jf. tingrettens dom s. 521. En viss betydning har det imidlertid at uttaket gjelder kjøp av en boligeiendom. Kjøp av boligeiendom finansieres vanligvis med lån. Det har også en viss betydning at det gjelder ett større uttak og ikke mange små uttak, noe som også kan tilsi at meningen var å ta opp et lån.

Når det så gjelder uttaket i 2008 på vel 7 millioner kroner relaterer det seg til et båtkjøp til A privat. Det er ikke forklart nærmere om omstendighetene rundt båtkjøpet bortsett fra at A mente det var et svært godt kjøp. Fremgangsmåten synes å ha vært den samme som ved uttaket i 2007, altså at regnskapsfører Larsen fikk beskjed om å overføre pengene. Det ble heller ikke ved denne anledningen utformet noen låneavtale og det forelå ingen beslutninger i noe organ i A AS. Båten ble betalt 5. november 2008. Våren 2009 i forbindelse med årsoppgjør og selvangivelser, hadde A og Vegrim samtaler om formalisering av lånet som nå var på til sammen ca. 10,8 millioner kroner til selskapet. I låneavtalen er både A og B oppført som skyldnere, og lånet er ført i selskapets selvangivelse og i A og Bs selvangivelser. Lånet fremgår også av selskapets balanseregnskap som en langsiktig fordring og fordringen er omtalt i en note til regnskapet. Disse dokumentene var sendt skatteetaten/Brønnøysundregisteret før skatteetaten varslet bokettersyn. Både A, Larsen og Vegrim har forklart at Vegrim purret på Larsen flere ganger for å få ham til å utforme en låneavtale. Det fremgår også av Vegrim's revisordokumentasjon at han 12.6.2008 har skrevet inn at låneavtale og sikkerhet i fast eiendom er under utarbeidelse. Etter hvert ble det utformet en låneavtale og pantedokumenter ble også utarbeidet. Det er enighet om at låneavtalen og pantedokumentene forelå i underskrevet tilstand før skatteetaten varslet om bokettersyn. Også disse momentene trekker klart i retning av at det var avtalt et lån.

A har anført at det er tatt opp et rammelån/fleksilån. Revisoren har forklart at A i 2008 ga uttrykk for at han ønsket et rammelån. Grunnen var at det ville påløpe betydelige kostnader til oppussing av eiendommen som ble kjøpt i 2007. Staten har vist til at første gang dette anføres er 30. juni 2010, og mener at anførselen om at det er et rammelån er en etterfølgende konstruksjon. Lagmannsretten viser her til det som er forklart av revisoren og finner ikke grunn til å betvile at det i 2008 ble diskutert hvorvidt A kunne ha et rammelån. Det vises til at det var behov for omfattende oppussing av bygningen på eiendommen. At det ble avtalt et rammelån styrkes også av at A siden 2003 hadde hatt fleksilån i SR-bank. Staten har anført at lånet i SR-bank ikke var et fleksilån, men en personkreditt. Lagmannsretten kan ikke se at dette har avgjørende betydning med hensyn til realiteten, og viser til at SR-bank selv har omtalt det som et fleksilån. I lys av dette er det ikke påfallende at det står i låneavtalen mellom A AS og B og A at de skylder 12 millioner kroner, selv om gjelden reelt sett var på 10,8 millioner kroner. Riktignok burde det fremgått uttrykkelig at det var en rammeavtale, men i og med at både kreditor og debitorerne var vel kjent med hva som var det reelle utestående kan det ikke ha betydning at formuleringen ikke er helt presis.

Det fremgår av låneavtalen at lånet er avdragsfritt i 10 år og deretter tas opp til ny vurdering. Et annet sted i låneavtalen sies det at lånet gjensidig kan sies opp med 6 måneders varsel. Forholdet mellom disse to vilkårene er uklar med hensyn til muligheten for å si opp lånet før det er gått 10 år. Det er imidlertid klart nok at selskapet kan si opp lånet etter 10 år. Det er dermed ikke grunnlag for statens anførsel om at det ikke er klausuler om innfrielse. Det har heller ingen betydning at A er eier av selskapet og derfor vil kunne forlenge lånet når det er gått 10 år.

Selskapet har uansett anledning til å forlenge lånet. Poenget i denne sammenhengen er at dette er en rett selskapet har uavhengig av hvem som er eier etter 10 år. I og med at det er et rammelån blir det heller ikke noe spesielt ved at det ikke er klausuler om nedbetaling. Ved rammelån er poenget at det ikke kreves avdragsbetaling. I 2008 ble det uansett betalt tilbake på lånet ved at A og B innbetalte til sammen kr 319.000, noe som også isolert sett taler for at det var et lån og ikke et utbytte.

Når det gjelder sikkerheten er det grunn til å bemerke at det ikke ble stilt sikkerhet for lånebeløpet før etter at skatteetaten varslet bokettersyn. Det er også slik at den sikkerheten som ble avtalt lå godt under både det faktiske lånebeløpet på 10,8 millioner kroner og rammen på 12 millioner kroner. Sikkerheten er ut fra takster som er innhentet i 2010 på 8,2 millioner kroner. Låneavtalen ble utformet i 2009 og uttakene ble foretatt i 2007 og 2008. Det er gitt forklaringer om at ved rammelån kreves det høyere sikkerhet enn ved vanlige avdragslån (serielån eller annuitetslån). Normalt bør lånet ikke overstige 80 % av sikkerheten. I så fall skulle sikkerheten vært på nærmere det dobbelte av det som var avtalt. Dette momentet trekker i retning av at det reelt sett dreiet seg om et utbytte og ikke et lån, og særlig når det ikke en gang var sikret noe rettsvern for den mindreverdige sikkerheten før pengene ble utbetalt. Det kan i denne sammenhengen ikke ha betydning at det var meningen at også båten skulle stilles som sikkerhet. Det ble ikke gjort før skatteetaten varslet bokettersyn og det fremgår heller ikke av avtalen at båten skulle stilles som sikkerhet.

Når det ikke ble stilt sikkerhet ved uttakene i 2007 og 2008 indikerer det altså at det ikke var meningen å ta opp et lån, særlig under henvisning til beløpene størrelse. For selskapet vil det i utgangspunktet ikke være noen grunn til å låne ut penger uten sikkerhet. Her er det imidlertid på den andre siden vist til at SR-bank godtok dårligere sikkerhet, riktignok for et annuitetslån, enn den sikkerheten som var stilt for den samlede gjelden på 10,8 millioner kroner til A AS, da A i 2011 måtte finansiere skattekravet på 4,5 millioner kroner i anledning denne saken. Dette underbygger at A hadde god kredittverdighet, også i 2007 og 2008 da uttakene ble foretatt. A har og hadde høy ligningsformue. Det fremgår også av selvangivelsen for 2007 at A hadde inntekter på vel 1,4 millioner kroner i lønn og tilsvarende ytelser. B hadde inntekter på rundt 450 000 kroner i lønn og tilsvarende ytelser. I 2008 hadde A knapt en million kroner i lønn og tilsvarende ytelser, mens B hadde kr 476.000. Betydningen av manglende sikkerhetsstillelse svekkes dermed noe.

Samlet sett er det momenter som trekker i begge retninger. Den aktuelle rettspraksisen gir begrenset veiledning ved at det i hver enkelt dom er foretatt en bred og konkret helhetsvurdering, der ett enkelt moment ikke tillegges avgjørende vekt. Skatteetaten har vist til en uttalelse etaten har utarbeidet i 2013 om rammelån/fleksilån. Lagmannsretten legger liten vekt på uttalelsen som rettskilde. Den er også utarbeidet lenge etter de aktuelle uttakene. Lagmannsrettens vurderinger samsvarer uansett stort sett med vurderingene i uttalelsen. I uttalelsen legges det særlig vekt på at det er stilt betryggende sikkerhet. Lagmannsretten er enig i at dette normalt vil være et tungtveiende moment. Det er det også i denne saken, men momentet har likevel som nevnt noe begrenset vekt i og med at A fikk lån i SR-Bank etter de aktuelle uttakene og der SR-bank godtok dårligere sikkerhet enn den som gjelder etter avtalen mellom A AS og B og A. Avtalen mellom A og banken ble inngått etter at det var stiftet rettsvern for nevnte låneavtale mellom A AS og A og B.

Lagmannsretten legger vekt på at både A selv, regnskapsføreren Larsen og revisoren Vegrim har gitt uttrykk for at uttaket høsten 2007 var et lån. Uttaket i 2008 er også kun omtalt som lån, selv om også dette først skjedde i ettertid av uttaket. A hadde ingen motivasjon for å ta ut et utbytte når han hadde full anledning til å låne pengene uten at det påløp skatteplikt. I skattevedtaket er det vist til at det «i etterkant er laget et skriftlig dokument benevnt som låneavtale». For lagmannsretten er det naturlig heller å omtale dette som at det ble utformet en låneavtale våren 2009. I skattevedtaket legges det vekt på at det «ikke er avtalt innfrielsestidspunkt». Lagmannsretten ser det slik at det er avtalt innfrielsestidspunkt i avtalen ved at lånet er avdragsfritt i 10 år og i alle fall fra dette tidspunktet kan sies opp med 6 måneders varsel.

I skattevedtaket er det videre lagt vekt på at tilbakebetalingsvilkårene ikke fremgår. For lagmannsretten har dette ikke betydning ettersom det er avtalt et rammelån/fleksilån, altså et lån som nettopp har som karakteristika at det ikke kreves tilbakebetaling før lånet forfaller. Lagmannsretten er dermed heller ikke enig i skatteklagenemdas vurdering av at det taler for at det er utbytte når det ikke har skjedd «en planmessig nedbetaling av fordringen». Endelig legger lagmannsretten, i motsetning til skatteklagenemda, ikke vekt på at det er aksjonæren som har full kontroll og alene bestemmer over utbetalingene fra selskapet. Slik vil det nødvendigvis være i alle tilfeller der en eneaksjonær låner penger fra eget selskap. Det sentrale vil da være om det er notoritet med hensyn til at det foreligger en gjeldsforpliktelse, slik at denne står seg uavhengig av fremtidig eierforhold til selskapet og i forhold til selskapets kreditorer. Slik har det vært i dette tilfellet gjennom føringene i selvangivelsene til A AS, A og B for 2006 og senere, og gjennom føringene i regnskapene for selskapet. Lagmannsretten legger videre betydelig vekt på at både lånedokumenter og pantedokumenter var underskrevet før Skatt vest varslet om bokettersyn.

Når beløpene er ført som gjeld i selskapets årsoppgjør som er undertegnet av A kan lagmannsretten ikke se at A kunne hatt noen som helst mulighet for å komme unna et gjeldsansvar i forhold til selskapet. Det har vært åpenhet om forholdene hele veien. A har hatt full anledning til å agere på en annen måte dersom han mente å foreta et utbytte ved uttakene, men senere skulle ha innsett at dette hadde svært negative skattemessige konsekvenser. I så fall ville det vært nærliggende på et tidligere tidspunkt å utforme skriftlig låneavtale som inneholdt alle vilkår som kunne underbygge at det var en låneavtale. Det ville også vært grunn til å utforme pantedokumenter og foreta tinglysning på et tidligere tidspunkt. Når det ikke ble gjort på et tidligere tidspunkt synes årsaken å være at A var overbevist om at han hadde lånt midlene. Også revisoren ga uttrykk for at han oppfattet det var gitt opplysninger til skattemyndighetene om alle relevante forhold, og at det var formaliseringen gjennom skriftlig avtale som gjensto samt tinglysning av sikkerheten. Skriftlig låneavtale og undertegnede pantedokumenter forelå som nevnt før skatteetaten varslet bokettersyn.

Lagmannsretten er etter dette, under tvil, kommet til at også uttakene i 2007 og 2008 er å anse som lån fra A AS. Skattevedtakene for de ankende partene for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 blir etter dette opphevet. Det er også krevd dom for at de ankende partenes selvangivelser skal legges til grunn for ligningen. Det har ikke vært bevisførsel om øvrige forhold rundt partenes selvangivelser enn de som har vært omfattet av saken. Lagmannsretten har derfor ikke grunnlag for å ta stilling til dette spørsmålet, men anser det tilstrekkelig klargjort at uttakene som er omfattet av skatteklagenemdas vedtak av 14.8.2013 skal behandles som lån fra selskapet ved den nye ligningen.

## Sakskostnader

De ankende partene har vunnet saken fullt ut og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 (1) krav på full erstatning for sakskostnadene sine fra motparten for tingretten og lagmannsretten. Lagmannsretten har vurdert om det er grunnlag for å fritta staten fra omkostningsansvaret under henvisning til at saken var tvilsom og at tungtveiende grunner gjør det rimelig, jf. tvisteloven § 20-2 (3) a). I dette tilfellet er det de ankende partene som kunne ha ryddet tvilen av veien ved å formalisere låneforholdet i forbindelse med uttakene. Det skal imidlertid mye til for ikke å tilkjenne en skattyter som vinner en skattesak mot staten sakskostnader, selv om saken har vært tvilsom jf. Rt-2002-1433 og Tvisteloven med kommentarer s. 706. På denne bakgrunnen er lagmannsretten kommet til at de ankende partene tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett. For tingretten er det krevd til sammen kr 194.411 for salær og utgifter til rettsgebyret. For lagmannsretten er det krevd til sammen kr 184.643 for salær og utgifter til ankegebyret. Det kom ikke innsigelser mot kravet på sakskostnader. Advokat Steinfeld har imidlertid i en e-post av 10.11.2015 bedt om at kravet på merverdiavgift for A AS begrunnes. Advokat Sveinall har svart at fradragsretten under avgiftsoppgjøret må godkjennes av revisor og at dersom det uriktig er innkrevd merverdiavgift vil fradragsrett være avskåret, slik at dette blir et nullsumspill for staten. Lagmannsretten legger dette til grunn og har uansett ikke grunnlag for å ta stilling til hvordan sakskostnadene fordeles mellom de tre ankende partene. Det kan i denne sammenhengen ha betydning at det kun er B og A som fikk økt skatten som følge av skattekontorets vedtak. Lagmannsretten anser kostnadene som nødvendige og det tilkjennes sakskostnader slik det er krevd, jf. tvisteloven § 20-5 (1).

Dommen er enstemmig.

### *Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas endringsvedtak av 14.08.2013 for ankende parter for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 oppheves.*
- 2. I sakskostnader for tingretten betaler staten v/Skatt vest til A, B og A AS 194 411 - hundreognittifiretusenfrehundreogelleve - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dommen.*
- 3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten v/Skatt vest til A, B og A AS 184 643 - hundreogåttifiretusensekshundreogførtetre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dommen.*

## SkN 15-129 Spørsmål om fradragsrett for bokførte utgifter

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1, § 6-2, § 6-22 og § 6-40.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 16. november 2015, sak nr.: LB-2014-182280

**Dommere:** Lagdommer Fanny Platou Amble, lagdommer Hedda Remen, ekstraordinær lagdommer Leiv Robberstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-205481 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-182280 (14-182280ASD-BORG/02).

**Parter:** Nordic Intertrade AS (advokat Ove-Marthin Granlund) mot Staten v/Skatt sør (advokat Marius Stub) (advokat Ingrid Skog Hauge).

**Sammendrag:** Saken gjaldt spørsmål om skattemessig fradragsrett for bokførte utgifter i forbindelse med kjøp av stål fra Russland. Lagmannsretten kom til at skattyter ikke hadde krav på fradrag fordi utgiftene ikke dekket noen reell motytelse. Fradragsretten var under enhver omstendighet avskåret etter regelen i skatteloven § 6-22 om urettmessig motytelse. Lagmannsretten vurderte videre om skatteloven § 6-2 andre ledd ga fradragsrett: Dreier det seg om tilegnelse av ulovlig utbytte – som ikke gir fradragsrett for selskapet ved ligningen – eller dreier det seg om tapping i strid med straffelovens regler som gir selskapet rett til fradrag etter § 6-2 annet ledd? Det sentrale ved vurderingen var etter lagmannsrettens syn at personen som hadde påført selskapet tapet var eeneier av selskapet, og at verken styret eller andre med reell innflytelse var blitt krenket ved hans handlinger. Skatterettslig skulle de utbetalte beløpene da behandles som ulovlig utbytte, og var således ikke fradragsberettiget. Det kunne heller ikke gis rentefradrag etter skatteloven § 6-40, da den gjelden som det ble krevet rentefradrag for ved ligningen ikke ble ansett å være reell.

Saken gjelder retten til skattemessig fradrag ved ligningen av Nordic Intertrade AS for årene 2001-2009. Ved vedtak om endring av ligning fra skattekontoret datert 29. mai 2013 og fra skatteklagenemnda datert 26. september 2013 ble fradrag nektet for henholdsvis årene 2008-2009 og 2001-2007. For begge periodene er det tale om fradrag etter skatteloven § 6-1 for kostnader knyttet til selskapets kjøp av stål fra et russisk stålverk og fradrag etter skatteloven § 6-40 for renter og valutakursreguleringer på selskapets lån.

Nordic Intertrade AS har gjort gjeldende at vedtakene må oppheves. Vedtakene innebar at fradrag ble tilbakeført og selskapets inntekt for de aktuelle årene derved økt med til sammen om lag 279 millioner kroner. Det ble også ilagt tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt. Ankeparten har ikke bestridt denne delen av vedtakene, forutsatt at ligningsmyndighetenes vurdering av fradragsretten er holdbar.

Oslo tingrett avsa 11. september 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt sør frifinnes.
2. Nordic Intertrade AS betaler 197 500 - etthundreogtittisjutusenfemhundre - kroner i saks kostnader til staten v/Skatt sør innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.

Nordic Intertrade AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 27.-29. oktober 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var ikke til stede. Det ble avhørt fem vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Før lagmannsretten går over til å redegjøre for partenes anførsler, er det hensiktsmessig å gjengi tingrettens beskrivelse av bakgrunnen for saken. Partene er enige om at også lagmannsretten kan legge denne til grunn. Det fremgår her blant annet:

«Nordic Intertrade AS (heretter omtalt som «NIT»)) ble stiftet i 1979 av A. Selskapet har drevet med internasjonal stålhandel. Selskapet kjøpte stål fra leverandører i blant annet Russland, Ukraina og Tyrkia, for videresalg. Herværende sak knytter seg til kjøp av stål fra det russiske stålverket Novolipetsk Iron & Steel Corporation (heretter «NLMK»).

Skattemyndighetene mottok i november 2009 et anonymt tips vedrørende NIT. Identiteten til tipseren er nå kjent. Tipseren er en daværende ansatt i NIT. I følge tipseren hadde eierne av NIT systematisk tappet selskapet for betydelige beløp siden 1996. Tipset kom i form av en rapport på 21 sider, vedlagt 91 dokumentkopier. Skattekontoret presenterte saken for Økokrim i desember 2009. Økokrim innledet etterforskning i mars 2010.

A, som var styreleder i selskapet, ble 23. mars 2010 formelt siktet for grovt utroskap og grovt skattesvik. Under etterforskningen ble det blant annet gjennomført ransaking og beslag på nærmere 30 adresser i Norge og i utlandet, herunder i Credit Suisse Bank og Credit Suisse Trust, begge i Sveits. En stor mengde dokumenter ble beslaglagt. Videre ble det foretatt en rekke vitneavhør, både i Norge og i utlandet. Beslag og vitneavhør i Sveits ble foretatt etter rettsanmodning fra Økokrim, med basis i Europarådskonvensjon av 20. april 1959 om gjensidig hjelp i straffesaker.

A ble ved Drammen tingretts dom av 9. desember 2011[1] domfelt for grovt utroskap. I følge dommen har han fra 1996 til 2010 besørget at beløp omregnet til ca 320 millioner kroner ble overført fra NIT til Steel Trade and Consulting Ltd (heretter «Steel Trade») og Steel Research & Consultancy Ltd (heretter «SRC»). Dette uten at NIT mottok tilsvarende motytelse. Han ble også domfelt for grovt utroskap knyttet til Nordic Intertrade GmbH i Tyskland. Det siste forholdet har ikke relevans for vår sak. Straffen for de to forholdene ble satt til fengsel i seks år. I tillegg ble det inndratt verdier for ca 75 millioner kroner. Domfeltes anke over bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet ble nektet fremmet ved Borgarting lagmannsretts beslutning av 6. juli 2012. Også andre deler av tingrettens dom ble anket av tiltalte. Alle ankepunktene er nektet fremmet eller forkastet av lagmannsretten. Anke til Høyesterett ble ikke tillatt fremmet. Straffedommen er rettskraftig. ... .

Det er ikke omtvistet at retten i vår sak i *hovedtrekk* skal legge til grunn det faktum som Drammen tingrett fant bevist ut over en hver rimelig tvil i straffedommen av 9. desember 2012.

Fra den uomtvistede del av faktum gjengis følgende:

- A var styreleder og reell eier av NIT i hele perioden denne saken gjelder. Han holdt deler av aksjene gjennom egne selskaper [firma1] AS/[firma2] AS og deler gjennom [firma3] SA, en trustforvalter under Credit Suisse Trust. A var også reell eier av andelene [firma3] SA holdt i NIT.
- Etter at NLMK ble privatisert i 1996, kjøpte NIT stål fra verket gjennom salgsselskaper. I perioden denne saken gjelder var det særlig gjennom Tuscany Intertrade Ltd (heretter «Tuscany»). Tuscany på sin side benyttet Brinkmann Steel Trading Ltd (heretter «Brinkmann») som agent ved stålkjøpene. Både Tuscany og Brinkmann hadde hovedkontor på Kypros. B var ansatt i Brinkmann til høsten 2008, og var Tuscany's kontaktperson i Brinkmann for salg til Europa. I 2008 Innførte NLMK en ny struktur for

stålsalget, og salget foregikk etter dette gjennom deres nyopprettede datterselskap Novex Trading SA (heretter «Novex») i Sveits. Virksomheten i Tuscany, Brinkmann mv ble samtidig avviklet. B ble ansatt i Novex i oktober 2008.

- B stod bak selskapene [firma4] Ltd, [firma5] Anstalt (heretter «[firma5]») og [firma6] SA.
- A opprettet Steel Trade på Isle of Man i 1996. Det ble opprettet og benyttet som et rent faktureringselskap. Selskapet ble forvaltet av Credit Suisse Trust, men alle overføringer ble utført etter instruks fra A. I 2007 ble det etablert et nytt faktureringselskap, denne gang på Kypros. Det var SRC. Også dette selskapet var reelt eid av A, gjennom selskapene [firma3] SA, Gernor Foundation (heretter «Gernor») og Grand Goliath Ltd. Gernor var en familiestiftelse, og A var reell eier av formuesverdiene i selskapet. Det ble i 2009 erstattet av Grand Goliath Ltd.
- Stålhandelen mellom NIT og NLMK foregikk på følgende måte i perioden ligningsvedtakene gjelder:
  - 1) A og B inngikk muntlig avtale om pris pr tonn stål for hver bestilling.
  - 2) A ga beskjed om avtalt pris til ansatte i NIT. Det var denne prisen de ansatte i NIT forholdt seg til ved sine kalkulasjoner.
  - 3) NIT plasserte innkjøpsordre hos salgskontor (Tuscany). Pris fremgikk ikke her.
  - 4) Stålpris ble avtalt skriftlig mellom NIT og Tuscany/Novex. Skriftlig avtalt pris pr tonn lå konsekvent noe lavere enn det som var avtalt muntlig mellom A og B.
  - 5) NIT mottok én faktura fra Tuscany/stålverket pålydende skriftlig avtalt pris (omtalt som «faktura nr 1»). NIT mottok en annen faktura fra Steel Trade/SRC for «commissions» (omtalt som «faktura nr 2»). Beløpet på faktura nr 2 er identisk med faktura som Steel Trade/SRC på sin side har mottatt fra Bs selskaper ([firma4] Ltd/[firma5]). Samlet utgjør de to fakturaene den prisen A og B har avtalt muntlig, jf pkt 1 ovenfor. Av dette utgjør faktura nr 2 ca 3 % og faktura nr 1 det resterende.
  - 6) Steel Trade/SRC betalte ca 85-90 % av de fakturerte beløpene fra Bs selskaper, dvs av de 3 % omtalt ovenfor. De resterende 10-15 % av fakturabeløpene ble tilbakeholdt. Mesteparten av dette ble overført videre til A' selskap Gernor.
- Alle stålkjøp ble foretatt «back to back». Med det menes at NIT først la inn bestilling på stålkjøp etter at de hadde en kjøper til stålet. NIT visste derfor prisen de ville få for stålpartiet før de inngikk avtale med B/ Tuscany om kjøp fra NLMK.»

Det kan føyes til at det også ble fakturert en del beløp fra Steel Trade/SRC til Nordic Intertrade AS (i det følgende omtalt som NIT) som ikke hadde sammenheng med kjøp av stål fra NLMK og heller ikke hadde tilknytning til fakturaer fra B. Disse beløpene ble betalt til Steel Trade Trade/SRC og i hovedsak ført videre til A' selskap Gernor. Under prosedyren for lagmannsretten frfalt ankeparten kravet om fradragsrett for disse beløpene.

Ovenfor er det gjengitt at «faktura nr. 2» fra Steel Trade/SRC var betegnet «commissions». Det er riktig for en del av fakturaene, men fakturateksten varierte. For eksempel ble det i noen fakturaer vist til avtale eller til frakt/forsikring. Ingen av fakturaene var nærmere spesifisert ved underbilag.

Det kan videre nevnes at endelig tiltale mot A i straffesaken bare lød på utroskap, i motsetning til den opprinnelige siktelsen som også omfattet skattesvik. Skatt sør arbeidet med den ligningsmessige siden av saken parallelt med Økokrims etterforskning av straffesaken. Det ble i

den forbindelse utarbeidet fire bokettersynsrapporter i perioden 2010-2012. Disse rapportene samt opplysninger fremkommet under straffesaken dannet grunnlaget for skattekontorets og skatteklagenemndas vedtak.

Lagmannsrettens presiseringer over er ikke omtvistet.

**Ankeparten, Nordic Intertrade AS, har i hovedtrekk anført:**

NIT har krav på fradrag etter skatteloven § 6-1 for betaling for tjenester B har levert NIT. Dette utgjør 3 % av stålkjøpene og er fakturert fra Bs selskaper via faktureringselskapene Steel Trade/SRC. For fakturaer fra Steel Trade/SRC som ikke har tilknytning til B og hans selskaper, frafalles kravet på fradragsrett.

Det erkjennes at avtalene mellom NIT og Steel Trade/SRC og fakturaene fra sistnevnte ikke er dekkende for de tjenester som det ble betalt for, men det er ikke avgjørende for fradragsretten. Det er tilstrekkelig at NIT sannsynliggjør at kostnaden på 3 % er en utgift som gir fradragsrett etter loven.

Bs motytelse var å assistere vestlige handelsselskaper - herunder NIT - med prisforhandlinger, avtaleslutning og gjennomføring. Denne delen av hans virksomhet falt utenfor hans ansettelsesforhold hos Brinkmann, fordi Brinkmann i henhold til sin avtale med selger Tuscany var en ren innkjøpsagent for Tuscany overfor NLMK. Det var nødvendig og hensiktsmessig for NIT å benytte B som mellommann for å få kjøpt stål fra NLMK, slik stålmarkedet fungerte i Russland i den aktuelle perioden. Dette underbygges av vitneforklaringene fra Phil Edmonds i Stemcor, det største stålhandelselskapet i Europa på den tiden, og av forklaringene fra Peter Schmidt og Matthias Wilding. I alle fall må det gis fradrag for den delen av fakturerte beløp som er betalt videre til B og hans selskaper (85-90 %).

Subsidiært er det gjort gjeldende at NIT er påført tap som følge av A' kriminelle virksomhet som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2 andre ledd. A har benyttet sine fullmakter som daglig leder i selskapet til å begå handlingene, ikke sin posisjon som aksjeeier. Situasjonen kan ikke sidestilles med ulovlig utbytte, som ikke gir grunnlag for fradrag. Det vises til dom inntatt i Utv-1976-154. Resultatet må bli tilsvarende i vår sak. Denne rettsregelen skal ikke bare ivareta andre aksjonærers interesser, men også interessene til ansatte og andre tredjemenn, jf. den helhetsvurderingen som dommen gir anvisning på. Det var flere i NIT som var kritiske til A' disposisjoner. Han brukte fordekte metoder. Motivet var ikke å spare skatt eller egen vinning, i og med at 85-90 % av utbetalte beløp gikk videre til B. Det må i alle fall gis fradrag for denne delen av beløpene.

Det er ikke grunnlag for å avskjære fradragsretten med grunnlag i skatteloven § 6-22 om urettmessig motytelse. Betalingene til B kan ikke karakteriseres som bestikkelser. I den aktuelle perioden var det vanlig at russisk stålhandel foregikk ved bruk av mellommenn og stråelskaper. Det var også normalt å begrense risiko som politisk ustabilitet kunne medføre ved å avleire fortjeneste forskjellige steder i utlandet. Det må være hevet over tvil at både Brinkmann, Tuscany og NLMK kjente til og stilltiende godtok at B tok seg betalt fra NIT som mellommann. Både tilknytningen mellom de tre selskapene gjennom sentrale personer i ledelsen og det faktum at B fortsatt opererer i stålmarkedet og ikke er blitt «straffet», underbygger at arrangementet var

godtatt av de sentrale personene hos alle impliserte. Det følger av forarbeidene til bestemmelsen at man må ta hensyn til at ordninger for lønn og lojalitetsbånd kan være annerledes i andre land. Uansett er ikke kravet til uaktsomhet mht. urettmessigheten oppfylt.

Etter skatteloven § 6-40 har NIT krav på fradrag for gjeldsrenter og kursreguleringer knyttet til gjeld selskapet hadde til Steel Trade og [firma3] SA. Det er B som er reell långiver, ved at også de 10-15 % av betalingene som ble holdt tilbake i Steel Trade/SRC tilhørte B. Gjeldsforpliktelsen er uansett reell.

Nordic Intertrade AS har lagt ned slik påstand:

1. Ligningsvedtak for Nordic Intertrade AS for årene 2001-2009 oppheves.
2. Staten v/Skatt sør dømmes til å betale sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

**Ankemotparten, Staten v/Skatt sør, har i hovedtrekk anført:**

Ligningsmyndighetene har korrekt lagt til grunn at saksøker ikke har krav på fradrag etter skatteloven § 6-1 for inngående fakturaer fra Steel Trade /SRC. Det er ikke påvist at det er levert tjenester til NIT i henhold til foreliggende avtaler og fakturaer. Skattyter har dokumentasjonsplikt og bevisbyrden. Gjennom behandlingen av skattesaken har skattyter gitt stadig nye forklaringer på hvilke tjenester fakturene gjelder. I lagmannsretten er anført at det dreier seg om rene agenttjenester fra B. Det er ikke sannsynliggjort at B har utført tjenester ut over det han allerede hadde fått betalt for gjennom sitt ansettelsesforhold hos Brinkmann. Det vises til Drammen tingretts vurdering av dette i straffesaken mot A, og til Oslo tingretts vurdering i skattesaken.

Uansett er det ikke grunnlag for fradrag for mer enn den andelen av fakturerte beløp som faktisk ble betalt videre til B og hans selskaper. Det dreier seg om totalt ca. 74 % av de tilbakeførte kostnadene.

Subsidiært er det gjort gjeldende at fradrag under enhver omstendighet er avskåret etter skatteloven § 6-22, idet saksøkers betalinger til B var vederlag for «urettmessig motytelse». Avgjørende her er at arrangementet ble holdt skjult for Bs arbeidsgiver, Brinkmann, samt for Brinkmanns oppdragsgiver Tuscany. Dette er funnet bevist ut over enhver rimelig tvil av Drammen tingrett i straffesaken. Drammen tingrett var heller ikke i tvil om at A forsto at avtalen med B representerte en utilbørlig og illojal utnyttelse av Brinkmann og Tuscany. Uaktsomhetsvilkåret innfortolket i skatteloven § 6-22 er følgelig oppfylt.

Det er heller ikke grunnlag for fradrag som følge av kriminell handling i medhold av skatteloven § 6-2. Retten til fradrag for tap som følge av underslag, utroskap mm stiller seg annerledes når forbrytelsen er begått av en person med dominerende stilling i selskapet. NIT var 100 % eid av A i perioden: Han var enestyre frem til 2003, da advokat Lammert - senere medforsvarer for A i straffesaken - kom inn. A har hele tiden hatt formell og reell kontroll over NIT. De øvrige momentene i helhetsvurderingen som det gis anvisning på i dommen inntatt Utv-1976-154, får i et tilfelle som dette i praksis mindre betydning. Situasjonen må sammenlignes med et ulovlig utbytte, som ikke gir fradragsrett. Uansett rammes den delen av beløpene tappet fra NIT som ble videreført til Bs selskaper, av skatteloven § 6-22 om bestikkelser.

Ligningsmyndighetene har korrekt lagt til grunn at ankeparten ikke har krav på fradrag etter skatteloven § 6-40 for gjeldsrenter og kursreguleringer på lån. Det som er omtalt som lån, er midler som skulle ha inngått i NITs årsresultat som skattemessig inntekt. Når midlene er tappet fra NIT og senere lånt tilbake til NIT, er det ikke grunnlag for å se det som reell gjeld. Det er da uten betydning om de midlene som ble lånt ut reelt sett tilhørte B, slik A hevder, noe som for øvrig ikke er sannsynlig. Det vises til Drammen tingretts vurdering av dette i straffesaken.

Staten v/Skatt sør har lagt ned slik påstand:

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

**Lagmannsretten** er kommet til samme resultat som tingretten, og slutter seg i hovedsak til de delene av tingrettens begrunnelse som dekker ankepartens anførsler for lagmannsretten.

### **Retten til fradrag etter skatteloven § 6-1**

Lagmannsretten vil innledningsvis påpeke at det er skattyter som etter ligningsloven § 4-1 har hovedansvaret for å frembringe det faktiske grunnlaget for ligningen - i dette tilfellet for kostnader pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-1. Når det er feil ved bokføringen, svekker det troverdigheten av selskapets regnskaper. Her har NIT i lagmannsretten erkjent at de bokførte fakturaene fra Steel Trade/SRC er lite dekkende og ikke gir uttrykk for de reelle forholdene. Det er i seg selv ikke til hinder for fradragsrett dersom kostnaden har den nødvendige tilknytningen til NITs kjøp av stål, jf. bokføringsforskriften § 5-5-1 sjette ledd. NITs forklaring om hva de omtvistede kostnadene egentlig er, har endret seg flere ganger. Under ligningsbehandlingen ble det hevdet at det dreide seg om tjenester tilknyttet leveransene, så som markedsanalyser, transport og forsikring. For tingretten ble tjenestene anført å skulle sikre eksklusiv kjøpstilgang, kvalitet, reklamasjon og gode betingelser. I anken ble det anført at de 3 % som ble betalt, i realiteten var en del av kjøpesummen for selve stålet og sannsynligvis havnet hos eierne av NLMK, mens kostnadene under ankeforhandlingen ble hevdet å knytte seg til Bs rolle som nødvendig mellommann for å sikre kjøp av stål fra NLMK. Gitt disse omstendighetene skal det etter lagmannsrettens syn i praksis en del til for å legge til grunn at den forklaringen som NIT nå gir, er sannsynliggjort.

Dersom det etter en vanlig bevisvurdering er mest sannsynlig at den pådratte kostnaden er provisjon for mellommannstjenester fra B, er det enighet om at den er fradragsberettiget.

Det anføres ikke for lagmannsretten at fakturaene fra Steel Trade /SRC gjelder andre typer ytelser enn bistand ved selve avtaleinngåelsen. Det er heller ikke tvil om at B var involvert i NITs kjøp av stål fra Tuscany. Som beskrevet innledningsvis i referatet fra tingrettens dom, var det B og A som hadde den innledende kontakten om ordre fra NIT og forhandlet frem den totalprisen NIT skulle betale. B formidlet NITs ordre til Tuscany for eventuell beslutning om salg og fastsettelse av prisen i det tingretten betegnet som «faktura nr. 1». Spørsmålet er om disse tjenestene lå innenfor rammen av hans ansettelsesforhold hos Brinkmann, eller om det han tok seg særskilt betalt for, utgjorde reelle tilleggstjenester.

Det er naturlig for lagmannsretten å ta utgangspunkt i at Drammen tingrett i straffesaken - med grunnlag i en svært omfattende bevisførsel - var overbevist om at B ikke hadde noe rettmessig krav på å få betalt provisjon som mellommann for NIT, ut over lønnen han fikk hos Brinkmann (dommen side 36-37). Den skriftlige agentavtalen mellom Brinkmann og Tuscany beskriver agentoppgaver knyttet til Tuscany's kjøp av stål fra russiske produsenter. Drammen tingrett la likevel stor vekt på at daværende daglig leder i Tuscany F, som var beslutningstaker når det gjaldt selskapets salg av stål, forklarte at Brinkmann - ved B - også fungerte som en salgsagent ved å bistå med avtaleinngåelsen med NIT, herunder å ha den direkte kontakten med kunden frem til plassering av bestillingen hos Tuscany.

Det fremgikk av vitneforklaringer for lagmannsretten at B i miljøet ble oppfattet som en helt sentral person dersom man som et mindre eller nyetablert selskap ønsket å kjøpe stål fra NLMK. Det vises til forklaringene fra Phil Edmonds som hadde arbeidet 26 år i Stemcor, et av verdens største stålhandelselskaper, og ståltrader Peter Schmidt. Ingen av dem hadde for øvrig hørt om Brinkmann. Også vitnet Matthias Wilding, som er vokst opp i det tidligere Øst-Tyskland og senere har drevet virksomhet rettet mot tidligere østblokkland, forklarte at salg av produkter gjennom flere salgsledd med tilhold i vesteuropeiske land var en vanlig måte å avleire fortjeneste i ulike ledd og jurisdiksjoner etter privatiseringen av tidligere statsbedrifter. Det er i følge Wilding liten grad av åpenhet om slike forhold, det dreier seg i hovedsak om skjulte strukturer.

Drammen tingrett kunne i straffesaken «ikke utelukke» at NITs provisjonsavtale med B sikret tilgang på stål og derved medvirket til NITs sterke vekst i årene 2004-2008, som var en periode med stor etterspørsel (dommen side 38). Oslo tingrett mente det var sannsynlig at NIT hadde «relativt gode betingelser» fra NLMK, blant annet i form av leveringsbetingelser og prioritet, men mente ikke det var godtgjort at dette var en motytelse for de beløp som ble betalt til B-selskapene gjennom Steel Trade/SRC (se dommen side 14).

B hevdet i straffesaken mot A at prisen som var avtalt mellom NIT og Tuscany var markedsprisen (se dommen side 38). Det taler i utgangspunktet mot at B var et selvstendig, provisjonsberettiget mellomledd i NITs innkjøpskjede. Men i og med at NIT frem til finanskrisen tjente gode penger også etter at ytterligere 3 % var lagt på prisen, kan selskapet likevel ha sett seg tjent med å påta seg en ekstra utgift for å få B til å sikre leveranser fra NLMK.

Lagmannsretten kan ikke se bort fra at provisjonsavtalen med B, som i kraft av sin rolle i Brinkmann hadde nær kontakt med NLMK, har vært avgjørende for at NIT kunne vokse og tjene godt på handel med stål fra NLMK gjennom mange år. I den grad B utførte reelle mellommannstjenester utenom Brinkmann, var det liten grad av transparens om forholdet. Betingelsene ble blant annet forsøkt skjult ved indirekte fakturering av NIT. Lagmannsretten ser ikke bort fra at mangelen på åpenhet, muligens i kombinasjon med russisk forretningskultur, i praksis kan gjøre det vanskelig for NIT å sannsynliggjøre at det dreier seg om en kostnad med den nødvendige tilknytningen til inntekt - uten at det dermed er grunnlag for å lempe noe på beviskravet.

Selv om lagmannsretten er i en viss tvil, blir konklusjonen ut fra en samlet vurdering at det ikke er sannsynlig at B har utført tilleggstjenester for NIT ut over det som fulgte av hans ansettelsesforhold hos Brinkmann. Det er vanskelig å se at det er kommet frem noe vesentlig nytt

etter straffesaken mot A som tilsier en annen konklusjon enn den som Drammen tingrett trakk på dette punktet. NIT har da ikke rett til fradrag etter skatteloven § 6-1 for kostnadene på 3 % som er fakturert NIT indirekte fra Bs selskaper.

### Skatteloven § 6-22

Siden det var noe tvil om konklusjonen på foregående punkt, vil lagmannsretten tilføye at spørsmålet om provisjonsavtalen mellom NIT og B dekker en reell motytelse, uansett ikke vil være avgjørende for gyldigheten av vedtaket, fordi lagmannsretten mener at fradragsrett under enhver omstendighet er avskåret etter regelen i skatteloven § 6-22 om urettmessig motytelse. Bestemmelsen lyder:

*«Fradragsrett gis ikke for bestikkelse og annen ytelse som er vederlag for urettmessig motytelse, eller som tar sikte på å oppnå en slik motytelse. Motytelsen er urettmessig både når den strider mot den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk på det stedet motytelsen skjer eller skulle ha skjedd, og når den ville stride mot den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk i Norge.»*

Den videre drøftelsen hviler altså på en forutsetning om at de 3 % som ble fakturert fra Bs selskaper via Steel Trade /SRC, dekker en reell motytelse og at kostnaden derfor i utgangpunktet er fradragsberettiget.

Det fremgår av forarbeidene at den rettslige standarden bestemmelsen gir anvisning på, urettmessig motytelse, er knyttet til en norsk vurdering, jf. Ot.prp.nr.76 (1995-1996) side 16. Samtidig fremholdes det at man likevel ved praktiseringen av bestemmelsen må

*«ta omsyn til at legale ordninger for løn og lojalitetsbånd kan være annleis i enkelte utland enn i Noreg. Mellom anna må ein respektere at ein utlandsk arbeidsgjevar tillet arbeidstakarane sine å innkassere personlege tilleggssinntekter frå kundar mm ved handsaminga av dei på vegner av arbeidsgjevaren.»*

Det fremgår videre av forarbeidene samme sted at den rettslige standarden i første rekke tar sikte på motytelse som er urettmessig i forhold til egen arbeids- eller oppdragsgiver. Det følger av rettspraksis, bl.a. Rt-2006-449 (Uniprawns), at en mellommann gjerne kan ta seg betalt for å sikre og opprettholde en forretningsforbindelse, så lenge dette er kjent for hans arbeids- eller oppdragsgiver. Overført på vårt saksforhold var det i og for seg ikke noe galt i at B tok seg betalt for å sikre NIT stålleveranser fra NLMK i et presset marked, men det sentrale spørsmålet etter skatteloven § 6-22 er om Brinkmann og Tuscany var innforstått med dette. Det dreide seg om betydelige beløp. De 3 % som ble fakturert fra Bs selskaper via Steel Trade/ SRC i den perioden skattesaken omfatter, utgjorde til sammen over 246 millioner kroner fordelt over årene 2001-2009. Utroskapssaken fra Drammen tingrett dekker i tillegg fakturering helt tilbake til 1996.

NIT hevder at Bs rolle som mellommann betalt av NIT var kjent for og godtatt av alle impliserte, både eierne av NLMK, Tuscany og Brinkmann, selv om de ikke har funnet det tjenlig å vedstå seg dette utad. Det er overveiende sannsynlig at den eller de personer som kontrollerer NLMK, også har kontroll over Tuscany, Brinkmann og B. Utskrifter fra internett som er fremlagt av ankeparten, viser at de samme personer går igjen flere steder: F gikk i 2007 fra stillingen som daglig leder i Tuscany til stilling som daglig leder og styremedlem i [firma7], en gruppering som

er angitt som største eier i NLMK. En G var styreleder i selskapet [firma8] da det ble solgt til NLMK i 2006, og har vært i styret i NLMK siden 2010. Han har i tillegg et visittkort for Brinkmann. Hvis Bs fakturering av NIT over år med så betydelige summer ikke hadde vært akseptert av de sentrale personene i systemet, ville han ha fått alvorlige represalier mot seg. Det er det ikke noe som tyder på, tvert om er det holdepunkter for at han fortsatt er en aktør i stålbransjen.

Til dette bemerker lagmannsretten for det første at B selv i forklaringer gitt i anledning straffesaken mot A opplyste at han ikke kunne fakturere NIT direkte for provisjonen fordi NLMK, Tuscany og Brinkmann var uvitende om [firma5]/hans selskaper (straffedommen side 24-25). På grunnlag av dette og omfattende bevisføring for øvrig la Drammen tingrett til grunn at Bs særinteresse i å selge så mye stål til NIT som mulig, ble holdt skjult både for Brinkmann og for Tuscany.

Lagmannsretten finner det klart at det ikke er fremkommet opplysninger i løpet av domstolsbehandlingen av skattesaken som gir grunnlag for å fravike Drammens tingretts bevisvurdering på dette punktet. Bs egen forklaring er fortsatt et meget tungtveiende bevismoment. Han ga også under straffesaken til kjenne at han sannsynligvis ville miste sin stilling som forretningsdirektør i NLMKs sveitsiske salgsselskap Novex dersom [firma5]s virksomhet ble kjent, og uttrykte bekymring for sin egen situasjon som følge av sin forklaring (straffedommen side 25).

Lagmannsretten vet lite om Bs situasjon i dag, og iallfall ikke tilstrekkelig til å konkludere med at hans tidligere forklaringer er uriktige. Det er for lagmannsretten fremlagt en utskrift fra sveitsisk handelsregister som viser at B kort tid etter at dom var avsagt i Drammen tingrett, forlot styret i Novex, noe som muligens kan tenkes å ha sammenheng med innholdet i dommen. At det også foreligger en handelsregisterutskrift som viser at han i 2012 etablerte et nytt selskap innen stål- og metallhandel, er i seg selv ikke egnet til å underbygge at han fortsatt har en fordelaktig tilknytning til NLMK-systemet.

Hovedpoenget ved vurderingen av skatteloven § 6-22 er etter dette at selv om B utførte andre oppgaver for NIT enn det som var dekket av avtalen mellom Brinkmann og Tuscany, visste ingen av disse at B selv fakturerte 3 % provisjon av alt salg til NIT. Drammen tingrett ga i straffesaken uttrykk for at det hemmelige avtaleforholdet representerte et grovt tillitsbrudd overfor arbeidsgiver Brinkmann og en illojal utnyttelse av Tuscany i kontraktsforhandlingene (straffedommen side 38-39). Lagmannsretten er enig i denne karakteristikken, og konkluderer at det dreier seg om en urettmessig motytelse som omfattes av skatteloven § 6-22.

Videre mener lagmannsretten at den urettmessige motytelsen omfatter de 3 % som ble fakturert fra Bs selskaper via Steel Trade /SRC, uten at det er grunnlag for å gjøre fradrag for den andelen av fakturaene som faktisk ble holdt tilbake i Steel Trade/ SRC. At B valgte å godta at han konsekvent bare fikk dekket 85-90 % av beløpene som ble fakturert fra hans selskaper, og således frivillig lot NIT/A disponere over deler av den provisjonen han fakturerte, er uten betydning for den rettslige subsumsjonen.

Det følger av rettspraksis, eksempelvis foran nevnte Rt-2006-449 avsnitt 50, at det i skatteloven § 6-22 må innfortolkes et krav om at skattyter har utvist minst uaktsomhet med hensyn til den

urettmessige motytelsen. I straffesaken var Drammen tingrett overbevist om at A visste at det var skjult for Brinkmann og Tuscany at B fikk betalt provisjon for alt stål han fikk solgt til NIT. Det er ikke kommet frem noe i forbindelse med den rettslige behandlingen av skattesaken som rokker ved denne bevisvurderingen. I og med at A var daglig leder, eneeier og styreleder i NIT, er også kravet i § 6-22 til skattyters subjektive forhold oppfylt.

### **Retten til fradrag etter skatteloven § 6-2 andre ledd**

Selv om fradragsrett er avskåret etter skatteloven § 6-1 for fakturaer fra Steel Trade/SRC, gjør NIT gjeldende at selskapet har rett til fradrag etter skatteloven § 6-2 andre ledd, som gjelder «annet tap i virksomhet». Det er klart at bestemmelsen i utgangspunktet omfatter tap en skattyter lider som følge av tyveri, underslag og lignende kriminell handling. Spørsmålet er om bestemmelsen kommer til anvendelse ved tap som følge av strafferettslig utroskap begått av A, som eier NIT 100 % og også i det aktuelle tidsrommet var daglig leder og enten enestyre (til 2003) eller styreleder (etter at advokat Lammert kom inn i styret fra 2003).

Den generelle problemstillingen er hvordan man skatterettslig skal vurdere en aksjonærs urettmessige uttak fra et aksjeselskap. Dreier det seg om tilegnelse av ulovlig utbytte - som ikke gir fradragsrett for selskapet ved ligningen - eller dreier det seg om tapping i strid med straffelovens regler som gir selskapet rett til fradrag etter skatteloven § 6-2 andre ledd? Det fremgår av juridisk teori (Zimmer m.fl., *Bedrift, selskap og skatt* side 285) og den begrensede rettspraksis som foreligger, at klassifiseringen beror på en helhetsvurdering. Det er sentralt hvorledes selskapets organer og øvrige aksjonærer har stilt seg til uttaket, men også fremgangsmåten og motivet kan ha betydning. I dommen inntatt i Utv-1976-154 (Oslo Bygg AS) kom Eidsivating lagmannsrett til at selskapet hadde fradragsrett, fordi største aksjonær hadde brukt fordekte metoder for å holde uttak til seg selv skjult for andre styremedlemmer og medaksjonærene, inntil et styremedlem til slutt avslørte ham. Tappingen var derfor rettsstridig overfor disse.

I foreliggende sak er det liten tvil om at A' tapping av NIT har skjedd på en fordekt måte. I lys av at bare en mindre del av beløpet endte hos ham selv, kan det vanskelig sies at formålet var å unndra personbeskatning. Men ved å gjøre gjeldende at utbetalingene gjaldt fradragsberettigede kostnader, har NIT fått en uberettiget skattefordel som vil kunne komme A som eneeier til gode. Det sentrale ved vurderingen av skatteloven § 6-2 andre ledd i et tilfelle som dette er likevel etter lagmannsrettens syn at A var eneeier av selskapet og det verken i styret eller for øvrig var andre med reell innflytelse som ble krenket ved hans handlinger. Ankeparten har gjort gjeldende at det må legges vekt på at det var andre interessenter i NIT som ble ført bak lyset, blant annet ansatte, långivere og samfunnet for øvrig. Det er påvist at det særlig fra sentrale ansatte fremkom kritikk mot mangelen på transparens om eierforhold, kommisjonsbetalinger mv. Dette er likevel etter lagmannsrettens syn av mindre betydning i forhold til spørsmål som gjelder den rettslige vurderingen av urettmessige uttak fra selskapet, hvor disse kategorier tredjemenn verken har noen beslutningskompetanse eller blir tilgodesett.

For lagmannsretten er det klart at NIT ved A som eneeier og styreleder var innforstått med de utbetalinger som A som daglig leder foretok og ikke kan påberope seg å være svindlet av A. Også utroskap mot eget heleid aksjeselskap er straffbart i norsk rett. I et tilfelle som det foreliggende ville det vært støtende om A skulle oppnå en økonomisk fordel i form av fradragsrett og derved økt overskudd i eget selskap fordi han selv har begått straffbar utroskap mot selskapet.

Skatterettslig sett blir beløpene utbetalt til Steel Trade/SRC å anse som ulovlig utbytte i forhold til skatteloven § 6-2 andre ledd, slik lagmannsretten vurderer det, og beløpene kan ikke føres til fradrag ved ligningen av NIT.

Lagmannsretten mener at det i utgangspunktet må være uten betydning for denne konklusjonen hvordan A har valgt å disponere de tilegnede midlene videre fra sitt eget selskap Steel Trade/SRC. Det kan reises spørsmål om dette også gjelder for de 85-90 % av tappede beløp som Steel Trade/SRC var forpliktet til å betale direkte videre til Bs selskaper. Partene var enige om at skatteloven § 6-22 supplerer § 6-2 andre ledd. Lagmannsretten er enig i det, og fradragsrett for denne delen av beløpet er derfor uansett avskåret. Det vises til drøftelsen av skatteloven § 6-22 ovenfor.

### **Retten til fradrag etter skatteloven § 6-40**

I ankepartens regnskaper for årene 2001-2009 var det bokført lån til selskapene Steel Trade og [firma3] SA, til dels i utenlandsk valuta. Det ble løpende beregnet og kostnadsført renter og kursreguleringer. Til sammen er nærmere 33 millioner kroner ført til fradrag på selvangivelsene for disse årene med hjemmel i skatteloven § 6-40, som gir en skattyter krav på fradrag for renter av gjeld.

I forbindelse med straffesaken i Drammen tingrett kom det for en dag at både långiverne og NIT var kontrollert av A, og at midlene som ble lånt ut, var ulovlig overført fra NIT fordekt som betaling for utførte tjenester. På dette grunnlaget foretok ligningsmyndighetene en omklassifisering i medhold av ligningsloven § 8-1 og nektet fradrag for renter og kursreguleringer fordi det ikke dreide seg om reell gjeld. Det fremgår av bokettersynsrapport 22. februar 2012 at ligningsmyndighetene anser NIT for å ha lånt penger som reelt sett tilhørte selskapet selv og skulle ha blitt behandlet som en del av selskapets årsresultater. Det samme ble lagt til grunn i skattekontorets og skatteklagenemndas vedtak.

A hevdet i straffesaken mot ham at de 10-15 % av fakturerte beløp som ble tilbakeholdt i Steel Trade/SRC og disponert av A, reelt sett tilhørte B. Denne forklaringen har han holdt fast på også i skattesaken.

I straffesaken slo Drammen tingrett fast at A' forklaring på dette punktet ikke var troverdig (se dommen side 41), og påpekte at det ikke var noen bevis som støttet forklaringen ut over at beløpene ble fakturert av B. Drammen tingrett påpekte at B aldri hadde gjort krav på disse pengene, og selv i sine forklaringer hadde karakterisert tilbakeholdte beløp som «goodwill». Lagmannsretten kan ikke se at det er kommet frem noe under den rettslige behandlingen av skattesaken som tilsier at Drammen tingretts bevisvurdering på dette punktet er feil. Det er ikke sannsynlig at B var den reelle långiveren.

Under enhver omstendighet spiller det ingen rolle om beløpene som ble lånt ut til NIT «tilhørte» B når midlene skrev seg fra ulovlig tapping av NIT i form av betaling for ikke reelle eller urettmessige tjenester. Det dreide seg da uansett om midler som tilhørte låntaker selv.

Etter lagmannsrettens syn er det ikke godtgjort at låneforholdene var reelle. Det er heller ikke sannsynliggjort at formålet med lånene var finansiell støtte til NIT og derved i selskapets interesse, eller andre forhold som tilsier fradragsrett etter skatteloven § 6-40.

Lagmannsretten viser til Oslo tingretts begrunnelse i dommen på side 20-21, som også er dekkende for lagmannsrettens syn.

**Konklusjon. Sakskostnader.**

Ingen av ankepartens påstandsgrunnlag har ført frem, og det er ikke grunnlag for å oppheve de to ligningsvedtakene saken gjelder.

Etter dette forkastes anken.

Staten v/Skatt sør har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på få erstattet sine sakskostnader. Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å anvende noen av unntaksbestemmelsene i loven. Staten har fremlagt omkostningsoppgave for lagmannsretten på 98 600 kroner, som i sin helhet er salær. Kostnadene anses nødvendige og tilkjennes i henhold til oppgaven, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning:*

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Nordic Intertrade AS til staten v/Skatt sør 98 600 - nittiåttetusensekshundre - kroner innen to - 2 - uker fra forkynnelse av dommen.*

## SkN 15-130 Fradragsrett for tap på fordring

**Lovstoff:** Skatteloven § 6-1 og § 6-2.

**Hålogaland lagmannsrett:** Dom av 11. september 2015, **sak nr.:** LH-2015-61416

**Dommere:** Lagdommere: Tonje Fisknes, Synnøve Nordnes og Tore Cato Bremseth.

**Saksgang:** Senja tingrett TSENJ-2014-120886 - Hålogaland lagmannsrett LH-2015-61416 (15-061416ASD-HALO).

**Parter:** Taj Holding AS (advokat Ulf Henning Sørdal) mot Staten v/Skatt Nord (advokat Helge Aarseth).

Dommen er ikke anket.

**Sammendrag:** Aksjeselskap solgte aksjer i underliggende selskaper til et annet aksjeselskap i samme bransje. Deler av kjøpesummen ble gjort opp med en fordring. Fordringen ble etter en tid delvis ettergitt. Spørsmålet i saken var om tapet på fordringen var fradragsberettiget. For at tapet skal være fradragsberettiget må det foreligge en «særlig og nær tilknytning» mellom fordringen og aksjeselskapets egen virksomhet, noe lagmannsretten fant at det ikke gjorde. Staten ble frifunnet.

Saken gjelder overprøving av likningsvedtak for inntektsårene 2010 og 2011, hvor spørsmål om fradrag for tap på fordringer står sentralt.

Partene er enige om at den faktiske beskrivelsen i tingrettens dom kan legges uprøvd grunn i henhold til tvisteloven § 29-16 andre ledd. Fra tingrettens dom gjengis:

*TAJ Holding AS, heretter benevnt «TAJ» eller «saksøker», ble stiftet 1. januar 1995. Selskapets formålet var «å delta i andre selskaper», og det ble stiftet med en aksjekapital på kr. 19.550.000, skutt inn ved innskudd av verdier i form av 50 % av aksjene i AS Frøy. AS Frøy eide igjen aksjer i entreprenørselskaper, herunder Bygg i Nord AS, i en bygningselementprodusent og i eiendomsutviklingsselskaper. Terje Arnulf Johansen, heretter benevnt som «Johansen», var personlig eier av aksjene i TAJ.*

*I de første årene etter stiftelsen drev TAJ sin virksomhet gjennom prosjekter i «Bygg i Nord»-konsernet. ... På bakgrunn av satsingen i Tromsø ble selskapene Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS stiftet av TAJ i henholdsvis 1998 og 2000. ... 2. januar 2007 inngikk TAJ og selskapet T&T Holding AS avtale om å overdra samtlige aksjer i Bygg Gruppen AS og Eiendoms Gruppen AS til det nystiftede selskapet Bygg og Eiendomsgruppen AS, heretter omtalt som «BEG». Forut for overdragelsen eide TAJ 100 % av aksjene i Bygg Gruppen AS og 90 % av aksjene i Eiendomsgruppen AS. T&T Holding AS eide de siste 10 % av Eiendomsgruppen AS. ... [K]jøpesummen var til sammen kr 350.000.000. Av dette beløpet ble ... kr 200.000.000 ansett som merverdi forbundet med BEGs gevinst på eksisterende og fremtidige prosjekter knyttet til TAJs tomter.*

*Kjøpesummen ble gjort opp ved kontant betaling av kr 245.000.000, samt ved at TAJ og T&T Holding AS ytet BEG kreditt i form av to rentebærende ansvarlige lån og selgerkreditt. Det ene ansvarlige lånet («Ansvarlig lån nr. 1») var på kr. 50.000.000, hvorav kr 43.000.000 var fra TAJ og kr 7.000.000 var fra T&T Holding AS. Det andre lånet («Ansvarlig lån nr. 2») var på kr 30.000.000, hvorav TAJ sto for kr 28.500.000 og T&T Holding AS sto kr. 1.500.000. Selgerkreditten utgjorde kr 25.000.000, fordelt med kr. 24.000.000 på TAJ og kr. 1.000.000 på T&T Holding AS. Låneavtaler i henhold til dette ble signert 2. januar 2007.*

*Samme dag ble det også inngått en avtale om resultatbonus mellom avtalepartene. ...*

*TAJ hadde på tidspunktet for aksjeoverdragelsen ingen eierandel i BEG. Derimot hadde Y&T Holding AS, et selskap eid og kontrollert av Johansen og hans sønn, en eierandel på 25 % av aksjene i BEG. Utover dette eide T&T Holding AS 25 % av aksjene, mens resten var eid av andre aksjonærer. I 2008 ble imidlertid Y&T Holding AS fusjonert inn i TAJ, slik at TAJ Holding fra dette tidspunkt eide 25 % av aksjene i BEG.*

*Den 21. mai 2008 ble det videre signert en felles aksjonæravtale mellom aksjonærene i BEG og avtale mellom de personlige partene. Her ble det blant annet inntatt en såkalt «stand still»-klausul for de personlige partene, og forbud mot konkurrerende virksomhet.*

...

*På grunn av blant annet finanskrisen begynte virksomheten til BEG etterhvert å gå dårlig, og BEG fikk problemer med å betjene lånene fra TAJ og T&T Holding AS.*

*Den 25. juni 2010 ble det inngått avtale mellom BEG, TAJ, T&T Holding AS, de øvrige aksjonærene i BEG og Johansen om delvis ettergivelse av ansvarlige lånene.*

...

*Når det gjelder selve ettergivelsen fremgår følgende under punkt 2:*

*«2.1 TH og T&T H ettergir kr 10 millioner av Ansvarlig lån 1 til Selskapet, jf. avtale om ansvarlig lån datert 02.01.2007, jf. Bilag 1, men slik at opptjente renter også av det ettergitte beløp skal betales til TH og T&T H. Det skal beregnes renter på opptjente renter av det ettergitte beløp fra dato for inngåelse av denne avtalen som fastsatt i låneavtalen. Ettergivelsen av lånet skal i forholdet mellom TH og T&T H som långiver helt ut belastes TH.*

*2.2. TH og T&T H ettergir kr 28,5 millioner av Ansvarlig lån 2 til Selskapet, jf. avtale om ansvarlig lån datert 02.01.2007, jf. Bilag 2. Ettergivelsen av lånet skal i forholdet mellom TH og T&T H som långiver helt ut belastes TH.»*

*For så vidt gjaldt TAJ og Johansens bortfall av forpliktelser fremgår følgende i punkt 4:*

*«Ved underskrift på denne avtalen godkjenner samtlige parter T&T Hs erverv av aksjer i Selskapet fra TH samtidig som det samtykkes i at TH sammen med TJ trer ut av og fristilles fra alle rettigheter og plikter etter aksjonæravtalen.»*

*I henhold til avtale datert 26. juni 2010 overdro deretter TAJ sin eierandel på 25 % av aksjene i BEG til T&T Holding AS, mot et avtalt vederlag på kr 10.000.000. Oppgjør av vederlaget skulle dog skje i den grad T&T Holding AS i fremtiden mottok utbytte på aksjene. I næringsoppgaven for 2010 krevde TAJ fradrag for ettergivelsen av fordringene som et tap i næring. I et vedlegg til næringsoppgaven ble det gitt en kort orientering om ettergivelsen.*

*Ved brev datert 9. januar 2012 fra Skatt nord ble TAJ anmodet om å komme med nærmere angitte redegjørelser, og sende inn nærmere angitt dokumentasjon knyttet til kravet om fradrag for ettergivelsen av fordringene i forbindelse med etterkontroll av TAJs ligning for inntektsåret 2010. ... Den 2. oktober 2012 fattet Skatt nord vedtak med følgende konklusjon og slutning:*

*«Konklusjon*

*Vi finner etter dette at det ikke er grunnlag for å innrømme fradrag for tap på fordring mot Bygg og Eiendomsgruppen AS. Fradrag for tap reduseres fra kr 38.500.000 til kr 0.*

*Slutning:*

*2010*

*Alminnelig inntekt for 2010 økes med kr 38.500.000, fra kr -57 485 607 til kr -18 985 607. Underskudd til fremføring reduseres fra kr 156.295.941 til kr 117.795.941.*

2011

*Underskudd til framføring reduseres med kr 38.500.000.»*

*Skattekontorets vedtak ble påklaget ved brev datert 16. november 2012. Skatteklagenemnda fattet deretter 28. mars 2014 vedtak om at klagen ikke tas til følge og at skattekontorets vedtak opprettholdes. Det er dette vedtaket retten nå har til overprøving.*

*Ved stevning mottatt av Senja tingrett 23. juli 2014 krevde advokatfullmektig Vegard Østlid Bagstevold på vegne av saksøker rettslig prøving av skatteklagenemndas vedtak.*

Senja tingrett avsa 13. februar 2015 dom med slik domsslutning:

*1. Staten v/Skatt nord frifinnes.*

*2. Taj Holding AS dømmes til innen 14 - fjorten - dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til Staten v/Skatt nord med 158 625 - etthundreogfemtiåttetusensekshundreogtjuefem - kroner.*

TAJ Holding AS (TAJ) har anket dommen. Staten v/Skatt nord har tatt til motmæle.

Ankeforhandling ble holdt i Tromsø 24. august 2015. Styreleder Terje A. Johansen møtte for TAJ og ga forklaring. For staten ble det ikke gitt partsforklaring. Det ble hørt ett vitne og foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser. Saken står i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten.

**TAJ Holding AS** har i hovedsak gjort gjeldende:

Tingretten har korrekt lagt til grunn at det bare er én virksomhet i TAJ. Det er ikke grunnlag for å dele TAJs aktivitet opp i flere virksomheter. Prinsipalt anføres at det ikke gjelder ytterligere krav til årsakssammenheng når dette faktum legges til grunn.

Hovedregelen om fradrag fremgår av skatteloven §§ 6-1 og 6-2, som i utgangspunktet gir fradrag for alle «tap i virksomhet» uten nærmere vurdering. Det vises til Lignings-ABC 2014 Tap. Det er ingen kapital i TAJ som kan kalles «passiv kapitalplassering». All kapital har vært rettet mot utbytter fra datterselskap, gevinst/tap fra aksjeplasseringer og fordringer mot datterselskap/andre. Skatteklagenemnda har akseptert at aktiv kapitalforvaltning inngår i TAJs virksomhet. At forvaltning av en aksjeportefølje i særlige tilfelle kan anses som virksomhet, se Rt-2015-628 avsnitt 33, er en forholdsvis ny regel, som gjør eldre rettspraksis mindre relevant. Ved aktiv kapitalforvaltning utgjør aksjer driftsmidlene, se til sammenlikning Lignings-ABC 2014 Tap punkt 10.3 og 10.4. Det krever en særskilt begrunnelse å skille ut enkelte fordringer som passiv kapitalplassering. Fordringene mot Bygg og Eiendomsgruppen AS (BEG) er et ordinært utlån i næring, og ut fra størrelsen på 105 millioner kroner er utlånet virksomhet i seg selv, se til sammenlikning Rt-2013-421.

Hvorvidt en fordring er en del av aktiv eller passiv kapitalplassering, er et juridisk spørsmål. Det blir dermed feil når tingretten ikke fant det tilstrekkelig bevist at fordringene er en del av aktiv kapitalplassering.

Dersom TAJs virksomhet ikke anses å inneholde utlån i næring, er vurderingstemaet om ettergivelsen ble gjort hovedsakelig for å styrke egen virksomhet eller ikke. Ut fra skatteklagenemndas vedtak er innholdet i TAJs virksomhet uklart. Det hevdes at det ikke er utlånsvirksomhet, men konkluderes med at fordringene er «et ordinært lån». Anførselen fra TAJ har hele tiden vært at det er en samlet virksomhet knyttet til kapitalforvaltning, der hoveddelen var å eie og utvikle eiendom og i tillegg kjøp/salg av aksjer med ledig kapital som ikke var benyttet til kjøp av tomter. Spørsmålet som er omtvistet er hvorvidt de tapte fordringene er tilstrekkelig tilknyttet virksomheten «som eiendomsutvikler».

Selv om utgangspunktet i norsk rett er at ulike selskaper er atskilte rettssubjekter, er det i relasjon til virksomhetsbegrepet i skatteretten i rettspraksis anerkjent at det må foretas en bredere vurdering av tilknyttede selskapers samlede aktivitet. Det vises til Rt-1971-1237, Rt-2005-1157 og Rt-2005-1171. Borgarting lagmannsretts sak LB-2014-28660 er ikke sammenliknbar, og er heller ikke mer prinsipiell eller avklarende for tilknytningskravet enn Lignings-ABC. Ved vurdering av virksomheten i TAJ, må det ses hen til den aktivitet som skjer gjennom datter- og andre tilknyttede selskaper og deres samarbeid med BEG og BEGs datterselskaper.

Etter ordlyden i skatteloven §§ 6-1 og 6-2 er det et grunnvilkår at det skal være en tilknytning/årsakssammenheng mellom kostnad/tap og skattepliktig inntekt. Det foreligger en rekke høyesterettsavgjørelser der kravet til virksomhetstilknytning har vært formulert og tolket i saker med tap på aksjer/fordringer/garantier til andre selskap. Det er foretatt en typeinndeling. Det stilles strengere krav til tilknytning når det gjelder personer enn når det gjelder selskaper. Mens tilknytningskravet i eldre avgjørelser er formulert som et krav til «særlig og nær tilknytning», brukes nå mer en hovedformåls lære. Av nyere rettspraksis er særlig Rt-2009-1473 sentral, som er fulgt opp i Rt-2015-628. Hvis hovedformålet med en fordring er i næring, er tilknytningskravet oppfylt. Det må gjøres en konkret vurdering.

De aktuelle fordringene har ikke endret karakter. De ble godkjent som fordringer i virksomhet da de oppsto og det er ikke grunn til å se annerledes på dem ved ettergivelsen. Den delvise ettergivelsen hadde nytteeffekt for TAJ. Det sikret omsetning og inntekter fra eiendomsutviklingsprosjekter som var foretatt i samarbeid med BEG, og det sikret fremtidig tilgang til en fungerende samarbeidspartner. Det vises igjen til Rt-2009-1473. Om ikke tett integrasjon mellom TAJ og BEG i seg selv danner grunnlag for fradragsrett, har integrasjonen betydning ved vurderingen av formålet med fordringene og ettergivelsen. Fordringene må vurderes på tapstidspunktet. Det er klart dokumentert et nært samarbeid mellom TAJ og BEG. BEG kunne ikke ha kjøpt tomtene som TAJ og BEG har samarbeidet om å utvikle. BEG er fortsatt skyldig TAJ ca. 60 millioner kroner.

Tap på lån i næring er fradragsberettiget uten nærmere vurdering. Ettergivelse ga dessuten åpenbare fordeler for TAJs virksomhet. Det er tilstrekkelig tilknytning mellom tapet og inntektsskappende virksomhet i TAJ og det er grunnlag for fradrag.

Det er lagt ned slik påstand:

*1. Staten v/Skatt nord sitt endringsvedtak i Skatteklagenemnda den 28. mars 2014 i klagesak for inntektsårene 2010-11 rettet mot Taj Holding AS oppheves.*

*2. Staten v/Skatt nord dømmes til å erstatte Taj Holding AS sine sakskostnader for ting- og lagmannsrett etter lovens regler.*

**Staten v/Skatt nord** har i hovedsak gjort gjeldende:

Det sentrale faktum i saken oppsto i 2007, da de aktuelle fordringene ble stiftet, og i 2010, da de delvis ble ettergitt. For lagmannsretten har det kommet tydelig frem, jf. forklaringen til tidligere revisor Espnes, at TAJ i perioden 2007-2010 kun inngikk én avtale med BEG, noe som skjedde en ukes tid før TAJ solgte seg ut av selskapet. TAJs virksomhet var både formelt og reelt å eie og administrere datterselskaper, slik det fremgår av årsberetningen.

Det rettslige utgangspunkt er her skatteloven § 6-2 andre ledd. Det foreligger omfattende rettspraksis knyttet til tap på utestående fordringer i virksomhet. Hovedregelen er formulert i Rt-1980-1436, hvor det fremgår at aksjonærs tap på aksjer i et selskap ikke kan føres til fradrag i næringsvirksomhet som aksjonæren selv driver, med unntak av når investering i et annet selskap har gitt en særlig og nær tilknytning. Dette fremgår også av Rt-1993-396, Rt-2005-1157 og Rt-2015-628. I Lignings-ABC 2014 punkt 10.1 er presisert at rettspraksis som knytter seg til aksjer, i all hovedsak vil ha den samme betydning for fordringer.

Det er to typetilfeller hvor vilkåret om særlig og nær tilknytning kan være oppfylt. For det første kan tilfeller hvor transaksjonen hadde til hovedformål å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet, gi grunnlag for fradrag. Det vises eksempelvis til Rt-1926-675, som til tross for sin alder fortsatt har relevans, idet vurderingstemaet har vært det samme siden 1920-tallet, jf. Rt-2005-1157 avsnitt 54. For det andre kan fradragsrett innrømmes i tilfeller hvor det foreligger stor grad av integrasjon mellom långivers virksomhet og låntakers virksomhet. Det vises eksempelvis til Rt-2005-1157.

Vurderingen av tilknytningskravet må ta utgangspunkt i det enkelte skattesubjekt. Den samme vurdering skal foretas hva enten det gjelder personer eller selskap. Når det gjelder forretningsmessige fordeler i egen virksomhet må det legges til grunn at fordringene saken gjelder ikke oppsto som ledd i TAJs ordinære virksomhet. TAJ drev ikke med utlån og fordringene inngikk ikke i aksjetrading. Faktum i Rt-2013-421 er svært ulikt faktum i vår sak. Det er ikke nødvendig å ta stilling til om TAJ drev én eller flere virksomheter.

De aktuelle fordringene oppsto som rest på kjøpesum ved salg av aksjer i to datterselskap. Hele kjøpesummen skulle ordinært vært finansiert ved banklån. Salget ga ikke TAJ økt tilgang til innsatsfaktorer i egen virksomhet. TAJ og BEG samarbeidet, men det er ikke dokumentert at samarbeidet eller etableringen/ettergivelsen av fordringene styrket TAJs muligheter til inntekter eller for øvrig hadde vesentlig betydning for TAJ. Det er anført at ettergivelsen var med på å styrke BEGs egenkapital, men å styrke debtors posisjon er ikke kvalifiserende for fradrag. Det kan heller ikke legges vekt på at delvis ettergivelse styrket TAJs muligheter til å få dekket restlånet. Det kunne alternativt vært gitt henstand. TAJ etterga lån samtidig som de solgte seg ut

av sin eierposisjon i BEG og ble fristilt fra avtalte rettigheter og plikter. Ettergivelsen styrket altså ikke samarbeidet mellom BEG og TAJ.

TAJ oppfattes ikke å anføre at integrasjon mellom långivers og låntakers virksomhet i seg selv kvalifiserer for fradragsrett i dette tilfellet. Faktum i saken er uansett svært ulikt faktum i Rt-2005-1157, og TAJ drev verken overordnet styring eller finansiering av BEG.

De relativt strenge vilkårene for fradrag er ikke oppfylt og det foreligger ikke fradragsrett.

Det er lagt ned slik påstand:

*1. Anken forkastes.*

*2. Staten v/Skatt nord tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten.*

**Lagmannsretten finner at anken skal forkastes og bemerker:**

Skatteloven § 6-1 første ledd oppstiller hovedregelen for fradrag, mens § 6-2 er en spesialregel for tap. Skatteklagenemnda har lagt til grunn at vilkårene for å fradragføre tapet utenfor virksomhet ikke er oppfylt, og dette er ikke bestridt. For at fradrag for tap på fordring skal kunne innrømmes etter skatteloven § 6-2 andre ledd, må det utøves virksomhet hos kreditor for fordringen, fordringen må ha tilstrekkelig tilknytning til kreditors virksomhet og det må være konstatert at fordringen er endelig tapt. Det vises til Rt-2015-628 avsnitt 25. Det er enighet om at sistnevnte vilkår er oppfylt. Det er også enighet om at det ble utøvd virksomhet i skattelovens forstand hos kreditor da fordringen ble ettergitt, men det er uenighet om virksomhetens innhold. Det er videre uenighet om fordringens tilknytning til kreditors virksomhet.

Som tingretten legger lagmannsretten til grunn at fordringer som oppstår som ledd i et skattesubjekts ordinære virksomhet, normalt vil oppfylle vilkåret om tilstrekkelig tilknytning til kreditors virksomhet.

Av TAJs årsberetning for 2010 fremgår under «virksomhetens art»:

*Taj Holding AS administrerer datterselskaper som driver med kjøp og salg av fast eiendom.*

En liknende formulering finnes i årsberetningen for 2007. Partene synes enige om at utgangspunkt både for virksomhetsbegrepet og tilknytningskravet i skatteretten må tas i det enkelte skattesubjekt. Partenes synes derimot uenige om i hvilken grad datterselskapers virksomhet kan tilskrives konsernspissen. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å trekke opp grensene her. Det er enighet om at TAJ fant frem til og finansierte tomter, som ble utviklet gjennom datterselskap og andre samarbeidspartnere. Uten at grensene er avgjørende for saken, legger lagmannsretten til grunn at TAJs virksomhet på et visst plan og i en viss utstrekning omfattet eiendomsutvikling.

Av skatteklagenemndas vedtak fremgår:

*I skattekontorets vedtak datert 02.10.12 ble det lagt til grunn at selskapet i løpet av 2010 hadde hatt et betydelig antall transaksjoner knyttet til aksjer, obligasjoner m.v. Selskapets aktive kapitalforvaltning var av en slik karakter at den oppfylte virksomhetskravet.*

*Selv om virksomhetskravet er oppfylt i forhold til selskapets aktive kapitalforvaltning, så må tilknytning mellom den konkrete fordring og den aktuelle virksomheten være oppfylt. Passiv kapitalplassering anses ikke som virksomhet.*

...

*Selskapet anførte også at det ikke kan skilles mellom aktiv og passiv kapitalplassering. Til dette vil skattekontoret bemerke at for at tilknytningsvilkåret skal være oppfylt må fordringen være oppstått i virksomheten. En selvstendig langsiktig kapitalplassering har ikke tilstrekkelig tilknytning til den forretningsmessige delen av virksomheten, og en fordring som oppstår i denne forbindelse anses som et ordinært lån.*

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at TAJs virksomhet omfattet forvaltning av fast eiendom/eiendomsutvikling og forvaltning av aksjer/obligasjoner. Lagmannsretten tar ikke stilling til om selskapet drev én eller flere virksomheter. Spørsmålet er uansett om fordringene som ble ettergitt var en del av selskapets ordinære virksomhet som beskrevet. TAJ synes å anføre at dersom selskapet anses å ha drevet én virksomhet, er fordringene fradragsberettiget. Lagmannsretten kan vanskelig følge dette resonnementet. Også selskaper som driver aktiv kapitalforvaltning kan foreta passive kapitalplasseringer, herunder lån, uten tilknytning til den forretningsmessige virksomheten.

De aktuelle fordringene oppsto ved salg av aksjene i to datterselskaper. Fordi kjøper ikke oppnådde bankfinansiering for hele kjøpesummen, ytet TAJ lån til kjøper. Lånene skulle løpe over noe tid, på nærmere rente- og andre betingelser. Terje A. Johansen forklarte for lagmannsretten at TAJ tidligere har ytt lån et par ganger til en bekjent. TAJ har for øvrig vist til at ikke bare banker kan drive med utlån som virksomhet, jf. Lignings-ABC 2014 punkt 10.3, hvor det fremgår at det å låne ut penger kan utgjøre en del av den ordinære virksomhet, «f.eks. bankers utlån». Lagmannsretten finner ikke å kunne legge til grunn at utlån var en del av TAJs ordinære virksomhet. Det er verken dokumentert eller ført andre bevis for at utlån var en aktivitet av noe omfang i TAJ. Lagmannsretten finner heller ikke at det aktuelle lån i seg selv kan karakteriseres som virksomhet. Lånets størrelse er ikke avgjørende og det er ikke ført bevis for at avkastning på utlånsmidlene berodde på aktivitet fremfor kapitalverdi. Lagmannsretten kan ikke se at denne saken er sammenliknbar med Rt-2013-421, hvor inndrivelsen av 300 misligholdte fordringer, pålydende i alt noe over åtte millioner kroner, ble ansett som virksomhet og hvor det er uttalt i avsnitt 41-42:

*Det krever tett oppfølging og stor innsats å oppnå innbetalinger fra en slik fordringsportefølje. Aktiviteten ligger etter mitt syn fjernt fra en passiv kapitalplassering. ... Jeg finner det ikke tvilsomt at selve innehavet av en fordringsmasse som krever så stor aktivitet, må anses som skattepliktig virksomhet.*

Fordringer som ikke som sådan er en del av den ordinære virksomheten, vil likevel ha tilstrekkelig tilknytning til virksomheten til at fradragsrett kan innrømmes hvis det foreligger «en

særlig og nær tilknytning» mellom fordringen og den virksomhet kreditor driver. Det vises til Rt-1980-1436, Rt-1993-396, Rt-2005-1157, Rt-2008-145, Rt-2015-628 og Lignings-ABC 2014 punkt 10.1. På bakgrunn av ankende parts anførsler, gjengir lagmannsretten deler av avsnittene 48 og 54 i Rt-2005-1157:

*Sitatet [fra Rt-1993-396] viser at det kreves en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet - her fordringen - og skattyterens egen virksomhet. Det tas utgangspunkt i at et aksjeselskap og aksjonærene er forskjellige skattesubjekter - noe som også gjelder i konsernforhold, jf. Rt-1990-958 (Quatro).*

...

*Selv om vurderingstemaet har vært det samme siden 1920-tallet, og i Rt-1976 -1467 er presisert ved at det kreves en «særlig og nær tilknytning», må likevel de konkrete vurderingene skje i lys av utviklingen i næringslivet.*

På bakgrunn av nevnte rettspraksis legger lagmannsretten videre til grunn at særlig og nær tilknytning kan foreligge hvis hovedformålet med fordringen var å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet, eller hvis det er stor grad av integrasjon mellom långivers og låntakers virksomhet, se også Rt-1976-1467 og Rt-2005-1171.

Lagmannsretten oppfatter TAJ dithen at det anføres tett integrasjon mellom BEG og TAJ, men ikke i en slik grad at dette på selvstendig grunnlag gir rett til fradrag. Lagmannsretten konstaterer kort at BEG ikke kan anses å ha vært en integrert del av TAJ, verken hva gjelder virksomhet, overordnet styring, administrasjon eller finansiering. Tett og til dels omfattende forretningssamarbeid er noe annet enn en slik grad av integrasjon som kreves i denne sammenheng. Lagmannsretten kommer tilbake til graden av samarbeid og integrasjon mellom selskapene rett nedenfor.

TAJ har anført at hovedformålet med fordringene og den delvise ettergivelsen var å styrke egen virksomhet. Det er anført at finansieringen av BEGs aksjekjøp i 2007 opprinnelig ble gjort for å sikre TAJ samarbeid med BEG om eiendomsprosjekter, og at det faktisk har foregått et tett samarbeid både før og etter ettergivelsen av deler av lånet. Det er videre anført at BEG mest sannsynlig ville gått konkurs uten ettergivelsen. Dersom BEG ikke hadde vært i stand til å fullføre fellesprosjektene med TAJ, ville det ha vært stor risiko for redusert avkastning, eller tap, på TAJs investeringer i tomteområder og leiligheter. Lagmannsretten legger til grunn at dersom det dominerende motivet med lånet og ettergivelsen var hensynet til TAJs egen virksomhet, i form av økt omsetning, nye kunder eller oppdrag, tilgang til innsatsfaktorer osv., kan tilknytningskravet være oppfylt.

I skatteklagenemndas vedtak er det pekt på at fordringen ikke var en investering, men et ordinært lån. Det er lagt til grunn at fordringen ikke senere har gått over til å få en særlig og nær tilknytning til virksomheten.

Lagmannsretten finner at verken lånet til BEG eller ettergivelsen ga noe nevneverdig inntekspotensial i TAJs egen virksomhet. Da lånet ble gitt i 2007 hadde TAJ ingen eierandel i BEG og lagmannsretten anser at lånet mer fremsto som et ordinært utlån enn en investering.

Lånet ga ikke TAJ tilgang til nye tomteområder og tidligere revisor Espnes har for øvrig forklart at TAJ-systemets viktigste tomt, på Langnes i Tromsø, lå i selskapet TAJ Eiendom AS. Lånet synes heller ikke å ha gitt TAJ en vesentlig forbedret mulighet for videreutvikling, eller høyere inntekter, av tomtene TAJ skaffet/eide. Slik lagmannsretten har forstått det, sto TAJ-systemet før aksjesalget til BEG for hele utviklingsprosessen. Etter salget skulle (også) BEG stå for utbyggingen av tomter skaffet og finansiert av TAJ.

Formelt sett var BEG ikke forpliktet til å stå for utbygging av TAJs tomter. Lånet til BEG ga slik sett ingen sikkerhet for inntekspotensial for TAJ. Det vises til aksjonæravtalen av 21. mai 2008 mellom aksjonærene i BEG, herunder TAJ gjennom fusjonering med Y&T Holding AS i 2008, og personer omtalt som «de personlige partene», herunder Terje A. Johansen, hvor det fremgår at BEG hadde «en absolutt forkjøpsrett», uten en korresponderende kjøpsplikt, til alle tomteområder som Johansen/hans selskaper eier eller har forkjøpsrett til. I følge avtalen gjaldt dessuten forkjøpsretten «til markedspris», ikke en pris som sikret TAJ høyere inntekter enn ved salg til andre.

Reelt sett har Johansen forklart at han ikke kjøpte noen tomter fra 2006 til 2010. Lagmannsretten finner dokumentert og sannsynliggjort at det fra lånet ble gitt i 2007 og frem til ettergivelsen i 2010, ble inngått én tomtsalgsavtale mellom TAJ og BEG, bare dager før ettergivelsen. TAJ og BEG, og Johansens selskap LAJO Invest AS, samarbeidet dessuten i perioden 2007-2010 om to leilighetsprosjekter i Trondheim.

På tidspunktet for ettergivelsen solgte TAJ seg ut av BEG og ble også løst fra sine forpliktelser etter avtaleverket. Det er vanskelig å se at ettergivelsen var av vesentlig betydning for å sikre TAJ inntekter fra eiendomsprosjekter som allerede var foretatt med BEG, slik det er anført. Før ettergivelsen var det som nevnt kun inngått én tomtsalgsavtale mellom TAJ og BEG, og den ble inngått rett før ettergivelsen. Det er også vanskelig å se at ettergivelsen styrket samarbeidet mellom BEG og TAJ og bidro til å sikre TAJ fremtidige inntekter. I forbindelse med ettergivelsen ble TAJ og Johansen fristilt fra forpliktelser og begrensninger som fulgte av eierskap i og avtaler med BEG. Det er ikke sannsynlig at TAJ uten samarbeid med BEG sto uten mulighet til å oppnå inntekter på sine tomter. Som tingretten forstår lagmannsretten TAJs og Johansens fristillelse slik at de nettopp ønsket å stå friere til å realisere sine prosjekter uavhengig av BEG.

Johansen og tidligere revisor Espnes har begge fremholdt at ettergivelsen styrket BEGs egenkapital og bidro til at BEG unngikk konkurs med påfølgende tap av hele fordringen på selskapet for TAJ. Det er fra statens side anført at også henstand med betalingen kunne bidratt til å unngå konkurs, og for øvrig at samarbeidet med BEG verken formelt eller reelt sikret TAJ inntekter de ellers ikke ville ha fått. Lagmannsretten er enig med staten i dette.

Av Rt-2009-1473 avsnitt 37 følger at det ikke kan settes opp noe generelt vilkår om at en investering må være objektivt egnet til å gi inntekter for å kvalifisere for utgiftsfradrag, og at domstolene ikke skal sensurere forretningsskjønnet til den som gjennomfører en investering eller tar på seg en kostnad. Lagmannsretten finner det ikke sannsynliggjort at hovedformålet med lånet til BEG og den delvise ettergivelsen har vært å fremme erverv av virksomhetsinntekt. Det er dermed ikke sentralt for saken hvorvidt lånet/ettergivelsen objektivt sett var egnet til å styrke TAJs virksomhet. Lagmannsretten finner sannsynlig at TAJ hadde interesse av et samarbeid med

BEG. Dette er ikke tilstrekkelig til at det foreligger en særlig og nær tilknytning. Lagmannsretten finner det sannsynlig at hovedformålet, eller i hvert fall et vesentlig formål, med lånet og ettergivelsen til BEG var mer passiv kapitalplassering og å sikre avkastning av kapitalen.

Konklusjonen blir at det ikke er tilstrekkelig tilknytning mellom TAJs virksomhet og lånet til BEG til at tapet på fordringen er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2 andre ledd. Anken blir etter dette å forkaste.

Staten v/Skatt nord har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader for lagmannsretten. Retten har vurdert, men finner ikke at tungtveiende grunner gjør det rimelig å fritta motparten fra kostnadsansvaret. Advokat Aarseth har fremlagt kostnadsoppgave på i alt 124 447 kroner, hvorav 90 100 kroner utgjør salær, 9 458 kroner utgjør utgifter og 24 889 kroner utgjør merverdiavgift. Det er ikke fremsatt innvendinger mot kravet. Etter omstendighetene anses kravet rimelig og nødvendig og legges til grunn i henhold til tvisteloven § 20-5.

Med det resultat lagmannsretten har kommet til, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd, gjøres ingen endring i tingrettens kostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler TAJ Holding AS til Staten v/Skatt nord 124 447 - etthundreogtjuefiretusenfirehundreogførtisju - kroner, innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.

## **SKN 15-131 Spørsmål om fradragsrett for utgifter til båt i AS**

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-2, § 10-11 og § 13-1.

**Gulating lagmannsrett:** Dom av 3. november 2015, **sak nr.:** LG-2015-12753

**Dommere:** Lagdomar Per J. Jordal, Lagdomar Rannveig Sjøvoll, Ekstraordinær lagdomar Astrid Lærdal Frøseth. **Saksgang:** Stavanger tingrett TSTAV-2014-66810 - Gulating lagmannsrett LG-2015-12753 (15-012753ASD-GULA/AVD1).

**Parter:** Ragnvald Albretsen og Seabrokers AS (for begge: advokat Ivan Skjæveland) mot Staten v/Skatt vest (advokat Dag Steinfeld).

Dommen er ikke anket.

<b>Sammendrag:</b> Spørsmålet i saken var om kostnadene ved at et aksjeselskap ervervet og eide en
--

lystbåt på 69,5 fot ved skattleggingen skulle tilordnes eneieren og styrelederen i selskapet gjennom bruk av reglene om skattlegging av uttak i skatteloven § 5-2 og reglene om skattlegging av utbytte i skatteloven § 10-11. Lagmannsretten la til grunn at båten først og fremst ble ervervet for å ivareta den personlige aksjonærens interesse, og fant at det var grunnlag for uttaks- og utbyttebeskatning.

Saka gjeld spørsmål om likninga til dei ankande partar for inntektsåra 2006 og 2007 er ugyldige.

Konkret er spørsmålet om kostnadene forbunde med at eit aksjeselskap erverva og eig ein 69,5 fot lystbåt ved skattleggjinga skal tilordnast eineaksjonæren og styreleiaren i selskapet gjennom bruk av reglane om skattleggjing av uttak i skattelova § 5-2 (for selskapet) og reglane om skattleggjing av utbytte i skattelova § 10-11 (for aksjonæren), der dei aktuelle føresegnene vert utfyllt med skattelova § 13-1.

### **Framstilling av saka**

Stavanger tingrett har i dom av 13. november 2014 gjeve slik framstilling av saka på side 2-5:

Seabrokers AS (heretter Seabrokers) er konsernspiss i Seabrokers-konsernet. Konsernspissen er i det vesentlige et rent holdingselskap, hvor konsernets aktiviteter drives gjennom datterselskaper, blant annet innenfor virksomheter som eiendomsutvikling, shipping og finans. Selskapets inntekter består i det vesentlige av utbytte fra datterselskapene. I den perioden saken gjelder var det ca. 40 selskaper og nær 100 ansatte i konsernet. Alle aksjene i selskapet eies av Ragnvald Albretsen, som også er styreleder.

Seabrokers inngikk 22. august 2006 kontrakt med Fairlane Norge AS om kjøp av en lystbåt av typen Fairlane Squadron 2007-modell. Det var avtalt at kontraktssummen skulle betales i rater etter hvert som byggingen og utrustningen av båten i England skred frem. Båten ble levert i mai 2007, og den samlede kostprisen for båten var vel 20 millioner kroner, hvorav vel 4 millioner var merverdiavgift. Selskapet, som stod i merverdiavgiftsmanntallet, førte avgiften til fradrag som inngående merverdiavgift i merverdiavgiftregnskapet.

Foranlediget av fradraget for inngående merverdiavgift omfattende lystbåten i fjerde termin 2007, ble det fra Rogaland fylkesskattekontor innledet undersøkelser opp mot fradraget og om båten skattemessige stilling for Seabrokers og for Ragnvald Albretsen.

Etter ytterligere undersøkelser og saksbehandling traff skattekontoret 8. januar 2010 vedtak om endring av ligningene for Seabrokers for inntektsårene 2006 og 2007. Vedtakene bygget på at ervervet av båten ikke kunne knyttes til næringsvirksomhet, men som dekning av Ragnvald Albretsens private formål. Avskrivningene for 2007 ble tilbakeført og selskapets inntekt tilsvarende øket, og det ble gjennomført uttaksbeskatning av selskapet etter skatteloven § 5-2 jf. § 13-1. Det ble dessuten truffet vedtak om at fradraget for inngående merverdiavgift med 4 millioner kroner ble reversert.

Vedtakene ble av Seabrokers påklaget til av skatteklagenemnda og til klagenemnda for merverdiavgift. Etter ønske fra Seabrokers ble behandlingen av skatteklagen stilt i bero til

vedtaket fra klagenemnda for merverdiavgift forelå. Vedtak fra klagenemnda for merverdiavgift forelå 11. april 2011, hvor fylkesskattekontorets vedtak ble stadfestet.

Seabrokers reiste deretter søksmål mot staten for Stavanger tingrett med påstand om at merverdiavgiftsvedtaket var ugyldig. Staten ble frifunnet av tingretten i 2012, og Gulating forkastet anke fra Seabrokers i 2013. Anke til Høyesterett ble nektet fremmet av Høyesteretts ankeutvalg ved kjennelse 9. desember 2013.

Retten finner det hensiktsmessig å gjengi tingrettens innledende saksbeskrivelse, som partene synes å være enige om, med det felles forbehold at Ragnvald Albretsens sønn, Frode R. Albretsen, i den angjeldende periode ikke var styremedlem, men daglig leder i Seabrokers AS og finansdirektør i konsernet:

*«I styremøte i Seabrokers 14.08.2006, hvor styrets leder Ragnvald Albretsen og [ ... ] Frode R. Albretsen var til stede, ble det vedtatt å gå til innkjøp av en båt for charterutleie. I protokollen fra møtet heter det følgende om dette:*

*«RA informerte styre om tilbud fra Fairline Norge på kjøpe av båt for bruk til charter virksomhet.*

*Kjøpesum NOK 15.000.000,-, kjøpesummen betales i 3 avdrag som følgende 20 % ved kontraktinngåelse, 40 % ved motorinstallasjon og resterende 40 % ved levering i Ipswich.*

*RA informerte styret at det var gode muligheter å leie ut denne båten til charter virksomhet i Stavanger området og at båten var godt rustet for slik virksomhet. Styre var positive til denne investeringen og gav RA fullmakt til å signere kjøpekontrakten mellom Seabrokers AS og Fairline Norge AS.»*

*Forut for styremøtet tok finansdirektør[...] i Seabrokers, Frode R. Albretsen, spørsmålet om kjøp av båt opp med selskapets revisor, Ivar Sørensen. I e-postmelding av 24.07.2006 fra Albretsen til Sørensen heter det således:*

*«Vi vurderer å kjøpe en båt som skal benyttes for utleie, tanken er å ha et singel purpose selskap for dette. Hvor stor inntekter må selskapet ha for å kunne få fullt moms fradrag på investeringen? Hva er reglene her? Trenger et raskt svar.»*

*I svarmelding av 31.07.2006 fra Sørensen heter det følgende:*

*«Vanlig utleie følger reglene om mva, dvs omsetning over 50.000. Inntektene må være såpass høye at utleien gir avkastning på investeringen slik at dette kan regnes som næring. Dersom det er utleie med mannskap følger det reglene om persontransport hvor mva satsen ved utfakturering er 7 %. Fradraget beregnes imidlertid utfra 25 %.»*

*22.08.2006 undertegnet Ragnvald Albretsen på vegne av Seabrokers kjøpekontrakt med Fairline Norge AS om kjøp av en båt av typen Fairline Squadron 68 for en kjøpesum på kr 15.000.000. Dette er en båt på 68 fot med såkalt «flybridge». Avtalt tidspunkt for*

levering var ifølge kontrakten mai 2007. Kr 6.800.000 av kjøpesummen skulle gjøres opp ved innbytte av en båt av typen Fairline Squadron 55, som for øvrig var eid av Ragnvald Albretsen privat.

Leveringen av båten ble en del forsinket, og overtakelsen av denne fant først sted i Tønsberg 26.07.2007. Båten, som fikk navnet «Seabreeze II» (heretter kalt «Seabreeze»), ble da i det alt vesentlige funnet i orden. Båten ble så ført til Stavanger, hvor den var klar for utleievirksomhet fra månedsskiftet juli/august. Det ble imidlertid etter hvert avdekket en del mangler, bl.a. lekkasjer som ødela inventar.

Samlet kostnad ved anskaffelse av båten var kr 20.586.765, idet det også ble anskaffet en del tilleggsutstyr, herunder også møbler og inventar. Av dette utgjorde kr 4.012.677 merverdiavgift, som ble fradragsført i 2007.

Høsten 2007 utarbeidet Seabrokers i samarbeid med revisor budsjett for båten virksomhet i 2008. Det ble budsjettert med et overskudd dette året på kr 672.500.

Også i 2008 og 2009 var det problemer med mangler ved båten, bl.a. vannlekkasjer som ifølge det opplyste skyldtes konstruksjonsfeil i sidevinduer. Dette medgikk det en del tid til å få utbedret.

I 2007 var «Seabreeze» utleid for til sammen kr 374.000, dels til Ragnvald Albretsen og dels til selskaper i Seabrokers-konsernet. I 2008 ble båten utleid for til sammen kr 560.400, dels til Ragnvald Albretsen og dels til selskaper i og utenfor Seabrokers-konsernet.

I 2009/2010 forhandlet Seabrokers og inngikk avtale med PåTur AS om å samarbeide om markedsføring og utleie av «Seabreeze» sammen med andre fartøyer som PåTur AS disponerte. I 2010 og 2011 var inntektene ved utleie av båten henholdsvis kr 700.070 og kr 715.000. Driften av båten har imidlertid gått med underskudd i alle årene fra anskaffelsen og fram til og med 2011.

I forbindelse med kontroll av Seabrokers' omsetningsoppgave for 4. termin 2007 rettet Rogaland fylkesskattekontor en henvendelse til selskapet vedrørende virksomheten med «Seabreeze». I svarbrev av 30.11.2007 fra Fjermedal, Sørensen & Soltveit AS v/statsautorisert revisor Ivar Sørensen heter det følgende:

«På vegne av Seabrokers AS tillater vi oss å besvare Deres henvendelse av 13.11.07.

I brevet blir bedt om flere opplysninger vedrørende utleievirksomheten vedrørende kjøp av båt. Når det gjelder fremtidsutsikter vedlegges budsjett for 2008.

Seabrokers AS har som navnet tilsier drevet skipsmegling siden oppstarten i 1982 og vært involvert i maritim virksomhet i videste forstand. Selskapet har tatt initiativet til og selv startet en rekke selskaper innenfor maritim virksomhet i 25 år. Utleie av nevnte båt vil etter ledelsens oppfatning dekkes under meglingskonseptet i formålsparagrafen.

*Selskapet starter aktivitetene med den første båten for fullt neste sesong. Evalueringen gjennom og etter neste sesong vil avgjøre tidspunktet for neste kontrahering. Selskapet har en solid kundemasse som er opparbeidet gjennom 25 år på en «world wide» basis via meglerdelen av selskapet. I tillegg eier Seabrokers AS selskaper med aktiviteter over hele verden og med kontorer i Stavanger, Aberdeen, Rio de Janeiro og Houston. Den nye virksomheten vil bli markedsført mot selskapenes eksisterende kundegrupper. Selskapet har under utarbeidelse intranett sider for båtutleien.*

*Det er selskapets oppfatning at dette satsningsområdet vil gi selskapet overskudd både på kort og lang sikt.*

*Dersom det er behov for ytterligere informasjon, vennligst ta kontakt med undertegnede.»*

*Skatt vest avholdt i 2009 bokettersyn hos Seabrokers, og det ble avgitt bokettersynsrapport datert 12.06.2009. Seabrokers ble deretter varslet om at avgiftsmyndighetene vurderte endring av merverdiavgift og mulig tilleggsavgift og tilleggsskatt for 2006 og 2007. Bakgrunnen for dette var at avgiftsmyndighetene vurderte forholdet slik at «Seabreeze» ikke kunne anses å være anskaffet til bruk i avgiftspliktig næringsvirksomhet, og at det derfor ikke var fradragsrett for inngående merverdiavgift. Seabrokers innga uttalelse til varselet og gjorde gjeldende at båten var anskaffet til bruk i avgiftspliktig næringsvirksomhet. Skatt vest fastholdt imidlertid sitt standpunkt, og ved skattekontorets vedtak av 08.01.2009 ble det etterberegnet merverdiavgift med til sammen kr 4.012.677, som tilsvarte den fradragsførte inngående merverdiavgiften ved anskaffelsen av båten.»*

Ragnvald Albretsen ble i februar 2010 varslet om at han ville bli utbyttebeskattet etter skatteloven § 10-11 jf. § 13-1 for den fordel som lå i at selskapet hadde investert i en båt som han fikk disponere, og det ble innledet saksbehandling om dette. Også Albretsens sak ble etter ønske fra ham stilt i bero til merverdiavgiftssaken var sluttført. Ved skattekontorets vedtak 18. februar 2014 ble ligningen for Ragnvald Albretsen for inntektsårene 2006 og 2007 endret ved at alminnelig inntekt for 2006 ble øket med vel 35 000 kroner, og alminnelig inntekt for 2007 ble øket med nær 1 100 000 kroner. Vedtaket ble påklaget av Albretsen.

Ved stevning innkommet Stavanger tingrett 16. april 2014 reiste Ragnvald Albretsen søksmål mot Staten om gyldigheten av endringsligningen for inntektsårene 2006 og 2007. Under saksforberedelsen har også Seabrokers AS trådt inn i tvisten og krevet dom for at endringsligningen for inntektsårene 2006 og 2007 er ugyldig. Saksøkte, Staten v/Skatt vest, har til rett tid tatt til motmæle og påstått seg frifunnet.

Skatteklagenemnda traff 19. august 2014 vedtak i begge klagesakene, med det resultat at endringsligningene for saksøkerne ble stående.

Lagmannsretten legg til grunn den framstillinga av saka som følgjer av det ovannemnde.

Lagmannsretten vil gje supplerande merknader i den grad det er naudsynt i forhold til dei spørsmål som er aktuelle for lagmannsretten å ta stilling til.

Domen Stavanger tingrett sa 13. november 2014 hadde slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.
2. Ragnvald Albretsen og Seabrokers AS betaler - en for begge og begge for en - innen to uker fra dommens forkynnelse 137 863 - etthundreogtrettisytusenåttehundreogsekstire - kroner til Staten v/Skatt vest som erstatning for sakskostnader.

Ragnvald Albretsen og Seabrokers AS gav fråsegn om anke den 16. desember 2014. Staten v/Skatt vest gav anketilsvar den 19. januar 2015. Etter endt saksførebuing vart ankeforhandling halde i Stavanger tinghus 24. og 25. august 2015. Ragnvald Albretsen møtte og gav forklaring på vegner av seg sjølv og Seabrokers. Som prosessfullmektig for dei ankande partar møtte advokat Ivan Skjæveland. Som prosessfullmektig for ankemotparten, Skatt vest, møtte advokat Dag Steinfeld. Det vart høyrte to vitne og elles føreteke slik dokumentasjon som framgår av rettsboka.

### **Påstandsgrunnlaget til Ragnvald Albretsen og Seabrokers:**

Lagmannsretten skal leggja til grunn det mest sannsynlege faktum, jf likningslova § 8-1, og domstolen har full prøvingsrett. Alle opplysningar i forkant av vedtaket må takast omsyn til, ikkje berre dei som førelåg på tidspunktet for bokettersynsrapporten og ikkje berre dei tidsnære prov. Det er elles viktig å understreka at skatteytar har disposisjonsfridom. Om han vil driva verksemd i eigen regi eller gjennom eit selskap, er uavhengig av kva som er mest gunstig for skattytar.

Prinsipalt gjer dei ankande partar gjeldande at ein føresetnad for å nytta prinsippet frå Storhaugen Invest-omen [Rt-2003-536], er at Seabrokers kjøp av båten *berre* kan forklarast med interessefellesskapen. Viss selskapet trudde på prosjektet, så føreligg det ikkje slik årsakssamanheng som det er krav om, i og med at tapet då ikkje berre skuldast interessefellesskapen. Tapet skuldast då ei kommersiell feilsatsing.

Det er heilt feil når det vert hevda at arrangementet er kome i stand for å oppnå frådragsrett. Frådragsretten er den same, uavhengig av om det er eit aksjeselskap eller ein privatperson som er eigar. I dette tilfellet galdt ervervet ein båt som skulle nyttast privat og av selskapet. Det var då heilt naturleg å leggja båten i selskapet. Om likningsstyresmaktene tykkjer prosjektet var miserabelt, er heilt irrelevant.

Elyseedomen underbyggjer at det skal meir til enn det staten hevdar, for å leggja til grunn at kjøpet kan forklarast med interessefellesskapen. I Elyseesaka var det ingen utleigeaktivitet. Dette stiller seg heilt annleis i nærverande sak.

Ankande partar meiner ein kan utleia eit krav frå merknadene i Liknings ABC 2015 knytt til meirverdiavgiftslova § 3-28, om kor dominerande det private omfanget må ha vore for å nytta prinsippet i Storhaugen Invest-omen I Liknings ABC 2015 er det fastslått at ein er unntatt frå meirverdiavgiftslova dersom meirverdiavgiftspliktig omsetning av varer og tenester over ein periode på 12 månader utgjer mindre enn 20 % av den totale produksjonen. Overført til denne saka må såleis det private omfanget liggja opp mot 80 %. Noko slikt omfang har Albretsen aldri vore i nærleiken av.

Når det gjeld det subjektive motivet bak innkjøpet, vert det synt til oversikt over utleigeverksemda frå 2007 og fram til og med 2014, som syner kva interesse selskapet faktisk har hatt av båten. Av dei totale inntektene skriv 41,7 % seg frå Albretsen sjølv, medan 58,3 % er knytt til andre leigetakarar. Det vert vidare synt til den avtalen som vart inngått med Pålur AS i 2010, og korleis båten inngjekk som ein del av profileringa av Seabrokers. Karakteren av båten, og behovet for eit mannskap på tre personar, underbyggjer det subjektive motivet knytta til selskapet.

Tingretten har ignorert den vedvarande utleigeaktiviteten og har berre sett på dei tidsnære prov. Avtalen med Pålur AS har tingretten sett heilt vekk i frå, og det er lagt for mykje vekt på dei manglande førebuinga. Tingretten har berre forhalde seg til åra 2007 og 2008. I domen er det oversett at fylkesskattekontoret fatta interesse allereide ved første faktura.

Når det gjeld dei formfeil med meir som staten har synt til vedrørande styrevedtaket, syner ankande partar til Elysse-domen, der Høgsterett ikkje tilla det noko vekt at investeringa låg utanfor føremålet til selskapet. Som Høgsterett uttalte; «Det avgjørende må være hvilke intensjoner man faktisk hadde».

Når det gjeld spørsmålet om kva inntekter som måtte til for å få ervervet og utleigedrifta av båten til å gå med overskot, vert det synt til oppsett med årlege totalkostnader på kr 1.650.000. Med ei dagleige på kr 35.000, måtte båten vera leigd ut i 47,1 dagar for å gå i null. Dersom ein legg til grunn ei dagleige på kr 14.500, måtte båten leigast ut i 113,7 dagar for å gå i null. I Azinor-saka, som òg galdt utleige av tilsvarande båt i Stavangerområdet, framgår det av dom frå Gulating lagmannsrett av 1. juli 2011 at staten meinte det maksimalt kunne påreknast utleige 90-100 dagar per sesong. Slik dei ankande partar ser det, underbyggjer dette at selskapet trudde det var fullt mogleg å tena pengar på å leiga ut båten.

Subsidiært vert det gjort gjeldande at Storhaugen Invest-prinsippet føreset at båten stod til eksklusiv disposisjon for Albretsen. Med det faktiske utleigeomfang som har funne stad til andre enn Albretsen, må såleis Storhaugen Invest-prinsippet vera utelukka òg på dette grunnlaget.

Atter subsidiært vert det gjort gjeldande at Storhaugen Invest-prinsippet i alle høve ikkje kan nyttast når det eksisterer ein reell utleigemarknad. I slike tilfelle vil marknadsleige gje selskapet full dekking av dei kostnader selskapet har. Til støtte for dette vert det synt til Liknings ABC 2015, samt Rt-2014-614, premiss (21) og (23), samt dommar Bårdsens votum i premiss (37) og (38). Det er dokumentert at det i dette tilfellet førelåg ein reell utleigemarknad. Det vert synt til framlagt dokumentasjon vedrørande Johs Lunde Yachting, verksemda til Pålur AS, samt Azinor-domen.

Atter, etter subsidiært vert det synt til at skjønnnet som er utøvd, i realiteten inneber at Albretsen må betala leiga for 100% av den tida båten ikkje har vore utleigd. I alle høve må ein forholdsmessig del allokeraast til utleigeverksemda.

Ragnvald Albretsen og Seabrokers la ned slik påstand:

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 19.08.14 mot Ragnvald Albretsen og Seabrokers AS kjennes ugyldige.*
- 2. Ankande parter tilkjennes sakens omkostninger.*

**Påstandsgrunnlaget til Staten v/Skatt vest:**

Saka står i same stilling for tingretten som for lagmannsretten. Ankande partar har for lagmannsretten freista å få ervervet til å handla om profilering av selskapet, men dette vart ikkje gjort gjeldande, og vart heller ikkje vurdert av skatteklagenemnda.

For Albretsen hadde både den båten han selde, og den båten han kjøpte, same bruksføremål - privat bruk av lystyacht. Albretsen ynskte imidlertid å få gjort nytte av inngåande meirverdiavgift på ca 4 millionar kroner, som han ikkje kunne gjera nytte av privat. Frode Albretsens epost til revisor syner dette, og syner samanhengen mellom tapet og interessefelleskapen, jf skattelova § 13-1. Det påstytte styremøtet 14. august 2006 var ein fiksjon, og styreprotokollen var desinformierende, og produsert etter at det hadde vore bokettersyn. Den vurderinga, som styreprotokollen ber bod om, vart aldri føreteke. Det var Albretsen privat som vedtok innkjøpet, ikkje styret eller generalforsamlinga i Seabrokers. Albretsen var ikkje dagleg leiar i selskapet. Dei private interessene motiverte den avgjerda Albretsen tok.

Det sentrale temaet i saka er årsakskravet i skattelova § 13-1 (1). Temaet er formulert i Rt-2014-44 [skal det være Rt-2014-614 avsnitt 18?] som eit spørsmål om kjøpet var «først og fremst begrunnet i interessefellens, og ikke selskapets egen interesse». Utgangspunktet for vurderinga er korrekt gjevjeve av skatteklagenemnda. «Først og fremst» betyr at det er hovudårsakslæra som gjeld. Dersom det har vore eit forretningsmessig skjønn, kva var det som var hovudgrunngevinga? Det er ikkje aktuelt med noko sensur av det forretningsmessige skjønnet, men det må ha vore eit skjønn på eit empirisk grunnlag.

Ankande partar meiner med tilvising til Storhaugen Invest-domen at årsakskravet ikkje er oppfylt med mindre det «bare» er grunngevinge i interessefellen si interesse. Dette er å utleia domen feil. I Storhaugen Invest-domen er kravet i premiss (40) omtalt som «i hovedsak ... til private formål».

Interessefelleskapen har i nærverande sak vore årsaksutløyssande. Det er openberr samanheng mellom Albretsen avhending av hans tidlegare båt og ervervet av den nye. Realiteten i heile arrangementet er at det er Albretsen, og hans eigne selskap, som har leigd båten. Som Albretsen sjølv har forklart i lagmannsretten, så gjer han akkurat som han vil med selskapa.

Dei tidsnære prov er sentrale ved vurderinga av årsakskravet. Det vert særleg synt til at ved ervervet av båten var Seabrokers eit reint holdingselskap. I årsmeldinga for 2007 står det ingenting om båtutleige. Seabrokers vart først registrert for utleige av båt i Einingsregisteret 3. desember 2008, og utleige vart først omhandla i årsmeldinga for 2008. Registreringa i Einingsregisteret skjedde etter at skattekontoret hadde iverksett kontroll.

Spørsmålet er om denne investeringa ville vorte gjort utan interessefelleskapen. Svaret er nei.

Canica-domene liknar ikkje på denne saka. I den saka var dei forretningsmessige omsyn vurdert og analysert. Derimot er det mange fellestrekk med denne saka i påanka dom frå Oslo tingrett av 29. januar 2015. Òg i saka frå Oslo tingrett mangla eige erfaringsgrunnlag og ein anna båt var teke i innbytte, nett som i nærverande saka. Eit anna fellestrekk mellom sakene er at det ikkje var påropt noko vinstmoglegheit.

Med tilvising til Liknings ABC 2013/2014 vedrørande skattelova § 13-1, er det elles verd å minna om at det ikkje gjeld noko krav til subjektiv illojalitet. Det subjektive i denne saka er knytta til årsakskravet. Om den forretningsmessige vurderinga er feil, så gjev ikkje det grunnlag for sensur. Det er likevel ikkje tilstrekkeleg å seia at ein trudde ein skulle tena pengar. Det einaste tidsnære prov, fortel at Albretsen var oppteken av frådragsrett. Det finst ingen tidsnære prov om noko marknadsvurdering.

Skatt vest er usamd i dei ankande partar sin subsidiære tilførsel om at bruk av Storhaugen Invest-prinsippet føreset at båten fullt ut har vore til disposisjon for Albretsen. Storhaugen Invest-domene opnar for utleige, og det avgjerande er om drifta kan gå med overskot.

Skatt vest er heller ikkje samd i tilførselen om at eksistensen av ein reell leigemarknad er tilstrekkeleg for å hindra at Storhaugen Invest-prinsippet kan nyttast. I Azinor-domene frå Gulating lagmannsrett la lagmannsretten til grunn at det var ein reell marknad for utleige, men svarte nei på spørsmålet om marknaden hadde eit slikt omfang at drifta var eigna til å gje overskot.

Skatt vest er elles heilt usamd i at det er feil at Albretsen må svara for heile perioden båten ikkje har vore utleigd. Dette er heilt opplagt. Albretsen skal stillast som om selskapet ikkje hadde kjøpt båten. Albretsen skal sjølv sagt godskrivast dei utleigeinntekter selskapet har hatt.

Staten v/Skatt vest la ned slik påstand:

1. *Anken forkastes.*
2. *De ankende parter dømmes en for begge og begge for en til å dekke ankemotpartens saksomkostninger for lagmannsretten innen 2 - to - uker frå forkynnelsen av lagmannsrettens dom.*

### **Lagmannsretten har slik vurdering:**

Lagmannsretten finn det innleiingsvis teneleg å gjengje dei faktiske og rettslege utgangspunkt tingretten la til grunn for si vurdering, og som òg innebar ei avgrensing av aktuelle tvistetema opp mot tvistetema som vart rettskraftig avgjort i meirverdiavgiftsdomene frå Gulating lagmannsrett av 25. september 2013.

Tingretten skriv følgjande om desse utgangspunkta på side 8-12 i tingrettsdomene:

1. Saken gjelder gyldigheten av saksøkernes ligninger for inntektsårene 2006 og 2007, så langt saksøkerne er etterlignet for uttak og utbytte knyttet til erverv og drift av en 68 fot lystbåt i Seabrokers AS eie.

Ved de angrepne ligningene er Ragnvald Albretsen for sin del skattlagt for bruk og disponering av båten som lå i Seabrokers eie, som utbytte fra Seabrokers etter skatteloven § 11-10 [skal vel være skatteloven § 10-11, Lovdatas anm.], hvor første ledd og annet ledd første punktum lyder:

- «(1) Utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5-20 og 5-30.<sup>1</sup>
- (2) Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær.»

Seabrokers AS er på sin side uttaksbeskattet for de samme postene i medhold av skatteloven § 5-2, hvor bestemmelsens første ledd lyder:

- «1) Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring - herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap - av formuesgjenstand, vare eller tjeneste. Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen. Skatteplikten gjelder ikke slik gave som er nevnt i § 9-7 fjerde ledd. Fordelen settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, jf. kapittel 9.»

Det er ikke omtvistet at Albretsen har svart vederlag til selskapet for privat bruk av båten. Sakens tema er imidlertid ikke om de konkrete vederlag er i samsvar med markedsnivået for ukesleie eller dagsleie for tilsvarende båt hos andre markedsaktører, eller om han har svart vederlag for færre dager enn bruken.

Sakens tema er om det er grunnlag for å verdsette fordelene med grunnlag i selskapets merkostnader ved å erverve, holde og drive båten, slik ligningen bygger på.

Twisten angår således utelukkende om det under ligningen av saksøkerne var grunnlag for å anvende skatteloven § 13-1 til utfylling av skatteloven § 5-2 og § 10-11, og ved dette fastlegge verdien av fordelene til et høyere beløp enn båten antatte markedsmessige utleieverdi de dagene Albretsen benyttet denne.

Skatteloven § 13-1 første og tredje ledd lyder:

- «(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

[ ... ]

- (3) Ved skjønnen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.»

Bestemmelsen er en videreføring av skatteloven av 1911 § 54.

Det er mellom partene ikke omtvistet at skatteloven § 13-1 under visse forutsetninger kan utfylle bestemmelsene i § 5-2 og § 10-11, slik at en kan fastsette verdien av fordelene med grunnlag i selskapets kostnader med å eie og holde båten, fremfor å verdsette fordelene med grunnlag i markedsleien ved utleie av denne. Partene har om dette vist til avgjørelsene inntatt i Rt-2003-536 Storhaugen Invest, og Rt-2014-614, hvor Høyesterett har bygget på en slik tolkning og anvendelse av loven.

Partene er imidlertid uenige om hvordan bestemmelsen skal tolkes og anvendes i lys av disse dommene, nærmere bestemt om Seabrokers AS gjennom interessefellesskapet med Ragnvald Albretsen har fått redusert formue eller inntekter - altså om årsakskravet er innfridd.

Retten antar at en grunnleggende forutsetning for at verdsettelsen av fordelene etter § 5-2 og § 10-11 skal gå ut over markedsleien, er at ervervet av gjenstanden i det alt vesentlige er motivert i andre interesser enn selskapsinteressen. Dette perspektivet synes å ha vært det dominerende hensyn for Høyesterett i Rt-2003-536, hvor det i premiss 48 og 49 blant annet heter:

- (48) *Den sentrale problemstilling i saken er imidlertid om verdsettelsesregelen i § 42 første ledd femte punktum kan suppleres med regelen i skatteloven § 54 første ledd. Spørsmålet er med andre ord om bestemmelsen i § 54 første ledd - dersom de vilkår den oppstiller er oppfylt - vil kunne benyttes som grunnlag for å fastsette en høyere verdi enn markedsprisen. Dette vil kunne være aktuelt dersom markedsleien ikke gir dekning for utleiers omkostninger og en rimelig forrentning av den innskutte kapital. Den saken som vi her står overfor, gjelder et tilfelle hvor selskapets erverv av en meget kostbar eiendom - etter ligningsmyndighetenes vurdering - ikke har skjedd ut fra vanlige bedriftsøkonomiske kalkyler. Jeg kan ikke se at ordlyden i § 54 første ledd eller uttalelser i forarbeidene til bestemmelsen slik den i dag lyder, er til hinder for at bestemmelsen i et slikt tilfelle anvendes etter en vurdering hvor ervervet av eiendommen sees i sammenheng med utleieforholdet. Problemstillingen blir om interessefellesskapet har «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig eller naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene», jf. Rt-1940-598.*
- (49) *Dersom det ikke hadde vært anledning til å supplere verdsettelsesregelen i § 42 første ledd femte punktum med regelen i § 54 første ledd, ville tilfeller som etter mitt syn klart omfattes av lovgrunnen for bestemmelsen, falle utenfor. Den oppofrelse som selskapet har hatt ved kjøpet og disponeringen av eiendommen, overstiger i slike tilfeller langt eiendommens markedsleie. Ved å inngå en leieavtale til markedspris med det selskapet han har interessefellesskap med, vil aksjonæren i slike tilfelle kunne velte privatutgifter over på selskapet. [ ... ]*

I Rt-2014-614, er det om dette overordnede perspektivet i premiss 18 også uttalt:

*«[ ... ]Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen, interesse. Er vilkårene oppfylt, skal skjønnsligningen ta utgangspunkt i hva situasjonen ville ha vært uten interessefellesskapet.»*

2. Saksøkerne har som hovedanførsel mot ligningens anvendelse av skatteloven § 13-1 gjort gjeldende at forutsetningene for å gå ut over omsetningsverdien ikke er tilstede, idet utleievirksomheten i regi av Seabrokers var objektivt egnet til å gå med overskudd.

Retten bemerker at denne anførselen var den bærende for Seabrokers rettstvisten med staten om retten til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøpet av båten i selskapets merverdiavgiftregnskap, hvor staten ved Gulating lagmannsretts rettskraftige avgjørelse 25. september 2013 ble frifunnet.

En forutsetning for fradrag for inngående merverdiavgift var etter merverdiavgiftsloven driftsmiddelet fradraget gjaldt kunne knyttes til «næringsvirksomhet». Det hovedsakelige innholdet i dette lovkravet, slik det ble formulert av tingretten og som lagmannsretten sluttet seg til, er følgende:

*«De generelle kriteriene for når det foreligger næringsvirksomhet uttrykkes gjerne som at virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, det konkrete opplegget for inntjening må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og virksomheten må drives for eierens egen regning og risiko. Det må i det enkelte tilfelle foretas en konkret helhetsvurdering. Det vil kunne variere etter bransje og virksomhetens art hvilken vekt de enkelte momentene skal tillegges. Eksempelvis vil det kunne variere fra bransje til bransje hvor lang tidshorisont man bør ha for å oppnå overskudd.»*

Retten er enig i dette, og antar at det samme må gjelde i forhold til skattelovgivningen. Dette er heller ikke bestridt av partene.

Idet saksøkerne anfører at utleievirksomheten på Seabrokers hånd var objektivt egnet til å gå med overskudd, finner retten det tjenlig å gjengi lagmannsrettens vurderinger av dette spørsmålet, hvor det i tilknytning til subsumsjonen blant annet heter:

*«For så vidt gjelder inntekspotensialet, er Seabrokers inntektsanslag i budsjettet for 2008, datert 10.11.2007, etter lagmannsrettens syn vesentlig for høyt, noe som for så vidt reflekteres i de faktiske inntekter for 2008, slik de er referert i klagevedtaket. De budsjetterte inntektene var på kr 2.430.000, mens de faktiske leieinntekter utgjorde kr 560.500. Skattekontoret - med Klagenemndas tilslutning - har beregnet de faste kostnader til kr 1.466.000, der både avskrivning og beregnede finansieringskostnader er fastsatt til en sats på 4 %. Driften i perioden fra anskaffelse og frem til dags dato har de facto gått med underskudd.*

*Seabrokers har riktignok gjort gjeldende at reduserte inntekter holdt opp mot budsjett må ses i sammenheng med finanskrisen, som imidlertid slo inn først ved slutten av 2008. Legger en til grunn at driftssesongen i det vesentlige er knyttet til sen*

*vår/sommer/tidlig høst - ca 3 måneder - er det etter lagmannsretten urealistisk å oppnå noe overskudd på driften med det inntekspotensial som er realistisk. Riktignok er det opplyst at det har vært noen driftsproblemer i 2008, men disse kan umulig ha betydelige konsekvenser for driften. Når det gjelder inntekspotensialet, har Seabrokers bl a gjort gjeldende at det må ses hen til den pris som ble oppnådd ved utleie til Asco Norge AS, som bare ville kreve drift i knapt 34 dager for å gå i 0, og også til den fremlagte prisliste, der timeutleie ville kreve utleie i 336,7 timer, ved dagutleie 47,1 dager og 16,5 ukers drift ved ukesutleie. Etter lagmannsrettens syn er utleie basert på disse tall urealistisk. Det vises til Skattekontorets vurdering av inntektsmulighetene og som lagmannsretten tiltrer. Også det faktum at selskapet de facto oppnådde en døgnpris på kr 14.500 ved utleie til styreformannen, mot prislistens kr 35.000, viser det samme.*

*Seabrokers har gjort gjeldende at investeringen er gjort med egenkapital, slik at det ikke er rett å ta hensyn til finansieringskostnad i beregningen. Til dette bemerkes at bl a hensynet til konkurransenøytralitet og mulighet for finansieringstilpasning gjør at kapitalkostnadene må tas med ved beregning uavhengig av hvordan virksomheten er finansiert. Lagmannsretten er heller ikke enig med ankende part i at det ved vurderingen av om næringskravet er oppfylt må legges stor vekt på at ankende part har positivt avgiftsregnskap for driften. Som utgangspunkt vil en vurdering av avgiftsprovenyet kunne ha betydning for vurderingen, men etter lagmannsrettens syn må også den inngående avgift som det er gitt fradrag for i så fall trekkes inn. Ved en slik samlet vurdering foreligger det ikke et positivt avgiftsproveny for staten i vår sak.*

*Samlet sett legger lagmannsretten til grunn at det etter en objektiv vurdering ikke er realistisk at utleien av fartøyet ville kunne gå med overskudd med den tidshorisont lagmannsretten har pekt på ovenfor.»*

Etter at Høyesteretts ankeutvalg nektet å fremme Seabrokers anke over lagmannsrettens dom, erkjente saksøkerne i skattesaken overfor skatteklagenemnda at utleievirksomheten ikke kunne anses som næringsvirksomhet.

Lagmannsretten legg til grunn dei faktiske og rettslege utgangspunkt tingretten har teke og tiltrer dei vurderingar tingretten har gjort.

Spørsmålet om føresetnaden om å gå ut over omsetningsverdien ikkje er tilstades avdi utleigeverksemda i regi av Seabrokers objektivt sett var eigna til å gå med overskot, vart i nærverande sak gjort gjeldande som ein tilførsel av Seabroker og Ragnvald Albretsen tett opp mot hovudforhandlinga i tingretten. Skatt vest gjorde då gjeldande at tilførselen måtte avskjerast som for seint framsett. Partane vart under hovudforhandlinga samde om at tingretten kunne ta stilling til spørsmålet om avskjering av tilførselen etter reglane i tvistelova § 9-16 ved domsseiinga. Partane vart difor gjeve høve til å føra prov og prosedera den materielle tilførselen under hovudforhandlinga.

Tingretten kom fram til at utleie av båten på Seabroker si hand ikkje var eigna til å gå med overskot. Med det resultatet tingretten kom til vedrørande den materielle tilførselen, såg ikkje

tingretten grunnlag for avskjera tilførselen frå Seabroker og Ragnvald Albretsen som for seint framsett.

For lagmannsretten er den tidlegare tilførselen som omfatta spørsmålet om utleige av båten er eigna til å gå med overskot, ikkje gjort gjeldande som ein sjølvstendig tilførsel av dei ankande partar.

I prosedyren for lagmannsretten har dei ankande partar prinsipalt gjort gjeldande det som var ein subsidiær tilførsel for tingretten, nemleg at skattelova § 13-1 ikkje kan nyttast avdi selskapet sitt subjektive motiv for kjøpet av båten var å bruka båten som eit driftsmiddel i utleigeverksemda.

Tingretten har i sin dom på side 14-15 teke følgjande utgangspunkt knytta til denne problemstillinga:

I Storhaugen Invest-dommen, er problemstillingen i premiss 48, under henvisning til Fornebudommen fra 1940, reist som et spørsmål *«om interessefellesskapet har «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig eller naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene»»*. I Rt-2014-614 er problemstillingen i premiss 18, under henvisning til Storhaugen Invest-dommen, angitt som at *«Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen, interesse. Er vilkårene oppfylt, skal skjønnslingen ta utgangspunkt i hva situasjonen ville ha vært uten interessefellesskapet»*.

Retten antar at man ved bedømmelsen av en parts eller aktørs subjektive forsett, her som ellers må vurdere dette med utgangspunkt i de ytre kjensgjerninger, altså at man slutter om det subjektive med grunnlag i vedkommendes ytre konstaterbare handlinger, utsagn og opptreden for øvrig.

Dersom den eller de som tar investeringsbeslutningene for selskapet, er de samme personer som utgjør interessefellene, gir dette særlige utfordringer i få avklart *hvis* interesser som reelt sett er ivaretatt ved investeringsbeslutningen som er truffet gjennom selskapets organer. For å skille mellom hvilke subjektive motiv som skal tillegges selskapet, og hvilke som skal tillegges interessefellen personlig, antar retten således at selskapsformålet i noen grad må objektiviseres.

Retten finner at denne tilnærmingen til bevisbedømmelsen har støtte i Rt-2014-615 [Rt-2014-614?], hvor det i premiss 25 spørres om ervervet av vedkommende leilighet, sett i sammenheng med senere benyttelse av denne, kan betraktes som en *«normal forretningsmessig disposisjon»* uavhengig av interessefellens egne interesser. Retten viser videre til premiss 32 hvor det blant annet heter *«Skattemyndighetene skal altså ikke overprøve skattyternes forretningsmessige vurderinger så lenge det er bedriftsøkonomiske hensyn som har vært bestemmende. Det samme må selvsagt gjelde for domstolenes prøving av ligningsmyndighetenes vedtak. Men når dette spørsmålet er omstridt må man, i tillegg til de tidsnære bevis, kunne legge vekt på hva en vanlig bedrift ville ha gjort.»*

Lagmannsretten legg til grunn og tiltrer dei utgangspunkt tingretten her har teke. Lagmannsretten ynskjer for eigen del å presisera at det avgjerande er om disposisjonen «*først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke selskapets egen interesse*», slik Høgsterett har utlagt dette i Rt-2014-614. At det i Storhaugen Invest-omen er brukt formuleringa «*bare kan forklares ved interessefelleskapet*», gjev ikkje grunnlag for forstå vilkåret annleis enn det som følgjer av Rt-2014-616 [Rt-2014-614?]. Lagmannsretten kan ikkje sjå nokon grunn til at Høgsterett ved formuleringa «*bare kan forklares ved interessefelleskapet*» skulle tilsikta å utelukka Storhaugen Invest-prinsippet i alle tilfelle der selskapet har ei eiga interesse. Det er hovudårsaka retten skal ta stilling til, noko som òg framgår av Storhaugen Invest-omen der kravet i premiss (40) er omtalt som i «*i hovedsak...til private formål.*» Om selskapet hadde ei eiga interesse, er ikkje avgjerande dersom hovudårsaka til disposisjonen er den interessa interessefellen hadde.

Lagmannsretten finn elles for ordens skuld grunn til å presisera at det sjølvsagt ikkje er slik at dei økonomiske konsekvensane av ei dårleg investeringsavgjerd i selskapet, skal overførast på interessefellen åleine som følgje av interessefelleskapen. Om den forretningsmessige vurderinga er feil, eller svært dårleg, så gjev ikkje det grunnlag for ei anna skattemessig allokering. Det subjektive i denne saka er utelukkande knytta til årsakskravet.

Lagmannsretten legg til grunn at dei ankande partar ikkje har gjort gjeldande at båten vart erverva med sikte på seinare salsvinst, eller som ein mellombels plasseringstad for ledig kapital.

I tingretten gjorde Seabroker og Ragnvald Albretsen gjeldande at motivet for at båten vart erverva berre knytta seg til selskapet si interesse i å tena pengar gjennom utleige av båten. I lagmannsretten er det nemnde motivet for selskapet supplert ved at det no i tillegg vert hevda at båten inngjekk som ein del av profileringa av selskapet.

Når det gjeld krava til prov, legg lagmannsretten til grunn, i samsvar med dei førenemnde rettslege utgangspunkt, at reine utsegner og påstandar isolert sett frå Albretsen som privatperson, på den eine sida, og som styreleiar i Seabroker, på den andre sida, ikkje kan vera tilstrekkeleg prov for motivasjon for høvesvis Albretsen og selskapet. Dette gjeld særleg i eit tilfelle som det nærverande, der vi har med eit formuesgode å gjera som objektivt sett har stor interesse for privat utnytting.

Lagmannsretten legg til grunn at dei tidsnære prov vert særleg viktig ved vurderinga av kva motivasjon selskapet hadde for ervervet.

For lagmannsretten, som for tingretten, er den einaste tidsnære dokumentasjon som er framlagt, utanom kjøpsavtalen og føregåande opsjonsavtale, epostkorrespondansen frå juli 2006 mellom Frode Albretsen, som då var dagleg leiar i selskapet og finansdirektør i konsernet, og selskapet sin revisor, der temaet var korvidt selskapet kunne få frådragsført inngåande meirverdiavgift ved ervervet av båten.

Når det gjeld budsjettet som er dokumentert, så er det ikkje usemje om at dette vart sett opp i ettertid, hausten 2007, og då for å imøtekoma førespurnad frå fylkeskattekontoret. Budsjettet er såleis ikkje noko tidsnært prov, i den tyding at det seier noko om dei reelle forretningsmessige vurderingar opp mot ervervet og drifta av båten.

Ragnvald Albretsen har i si partsforklaring stadfesta at det ikkje vart utarbeidd noko budsjett før investeringa vart gjort. Albretsen har forklart at han aldri har sett opp noko budsjett i forkant av investeringar han har gjort som forretningsdrivande. Han føretok heller ingen undersøkingar av marknaden eller andre faktiske forhold som kunne påverka avgjerda, heller ikkje vedrørande dei aktuelle utgiftene. Avgjerda om å kjøpa båten var fullt og heilt hans eigen. Han har forklart at styret i Seabroker vart orientert i forkant, men at sjølve avgjerda på vegner av selskapet var det han som tok åleine. Når det gjeld sjølve grunngevinga for å kjøpa båten, har Albretsen forklart at han meinte det var ein marknad for utleige av ein slik båt, og at han hadde til hensikt å erverva eit areal med kailina på Hundvåg der båten skulle liggja som ein av fleire utleigebåtar. Arealet på Hundvåg vart seinare erverva. På spørsmål om kvar Albretsen såg for seg at det største inntekspotensiale låg, har han forklart at han meinte dette låg i utleige til eigne kundar samt representasjon. Albretsen har i si forklaring for lagmannsretten særleg vektlagt båten si rolle i profileringa av konsernet, og han meiner både selskapet og datterselskapa har hatt stor nytte av denne profileringa.

Albretsen er den einaste som har forklart seg på vegner av selskapet. Son hans, Frode Albretsen, gav forklaring i tingretten, men har ikkje vorte tilbydd som vitne i lagmannsretten.

Lagmannsretten legg til grunn at det med eitt unntak ikkje finst tidsnære prov som syner at selskapet prøvde å finna ut noko som helst om grunnlaget for ervervet før dette vart gjort. Den eine unntaket er at Frode Albretsen sjekka korvidt selskapet kunne få frådragsført inngåande meirverdiavgift. Om Ragnvald Albretsen hadde tankar om den forretningsmessige sida av saka, slik han har forklart, så har han sjølv erkjent at dette ikkje har manifestert seg på nokon måte i tid og rom slik at det let seg objektivisera.

Heller ikkje selskapet si avgjerd om å erverva båten har manifestert seg slik at ho let seg objektivisera. Tilsynelatande framgår avgjerda av styreprotokoll frå styremøte 14. august 2006. Protokollen er imidlertid sett opp på eit seinare tidspunkt, og det som er protokollert å vera eit styremøtet, er etter protokollen eit møte der Ragnvald Albretsen er den einaste av styremedlemmene som er tilstades. I den grad Ragnvald Albretsen på det oppgjevne tidspunktet har sett seg ned for å halda eit møte, så er det eit møte med seg sjølv han har halde, og opplagt ikkje eit styremøte som på noko måte underbyggjer at selskapet hadde eigne motiv for ervervet på avgjerdstidspunktet. Lagmannsretten ynskjer elles å understreka at den praksisen rundt avvikling av styremøter som Ragnvald Albretsen og selskapets revisor har forklart seg om i lagmannsretten, ikkje på nokon måte er i samsvar med det ein må kunne forventa ved ein normal forretningsmessig disposisjon i eit selskap av denne type.

Lagmannsretten finn elles at mange provtema i saka, kastar lite lys over den subjektive motivasjon på ervervstidspunktet ettersom dei aktuelle prova ikkje er tidsnære, eksempelvis den marknadsføringa som fann stad etter at saka om meirverdiavgift kom opp. At båten skal ha inngått som ein del av profileringa av konsernet, er eit tema som ikkje berre er nytt for lagmannsretten, men som òg i sin heilskap knyter seg til omstende som er inntreidd lenge etter ervervstidspunktet. Lagmannsretten kan ikkje sjå noko som underbyggjer at profileringa av konsernet var ein del av motivasjon for ervervet av båten.

Elles finn lagmannsretten grunn til å presisera at selskapet sin subjektive motivasjon ikkje var eit slikt provtema under den tidlegare avgiftssaka, at det ved provvurderinga i denne saka er grunn til å leggja vekt kva vurderingar tingretten og/eller lagmannsretten gjorde i den saka.

Når det gjeld tematikken om utsiktene til at utleiga av båten kunne gå med overskot, så finn ikkje lagmannsretten at denne problemstillinga kan ha noko avgjerande å bety til støtte for at selskapet hadde slik motivasjon for ervervet som selskapet har påstått. Igjen er det sentrale for lagmannsretten mangelen på tidsnære prov som underbyggjer motivasjonen. Å ha ei tru på at utleige kan gå med overskot, er ikkje tilstrekkeleg åleine for å underbyggja motivasjonen, jf dei provmessige utgangspunkta lagmannsretten har lagt til grunn. I dom av 1. juli 2011 frå Gulating lagmannsrett (Azinor) om utleige av ein 62 fot hurtiggåande båt i Stavanger-området, fann Gulating lagmannsrett det ikkje sannsynleggjort per vedtakstidspunktet at verksemda ville gje overskot på sikt. Med tilvising til dei krav til dokumentasjon og sannsynleggjering som følgjer av denne domen, er det for lagmannsretten i nærverande sak heilt klar at Seabroker ikkje under noko omstende har sannsynleggjort at utleiga ville gå med overskot.

Når det gjeld dei subsidiære tilførslane, legg lagmannsretten til grunn at det ikkje er noko vilkår for bruk av Storhaugen Invest-prinsippet at båten skal ha stått til eksklusiv disposisjon for Ragnvald Albretsen. Noko rettskjeldemessig grunnlag for denne tilførslen er for lagmannsretten uråd å sjå. Likeeins kan ikkje lagmannsretten sjå at eksistensen av ein reell utleigemarknad utelukkar bruk av Storhaugen Invest-prinsippet. Lagmannsretten nøyer seg i denne samanheng til å syna til førenemnde dom frå Gulating lagmannsrett av 1. juli 2011 (Azinor).

Lagmannsretten er etter dette kome til at det ikkje er grunnlag for å sjå at moglegheita for overskot gjennom erverk og utleige av båten kan ha framstått som ein «normal forretningsmessig disposisjon» for selskapet, uavhengig av Ragnvald Albretsens personlege bruk av båten. Lagmannsretten legg såleis til grunn for avgjerda, som det mest sannsynlege faktum, at båten først og fremst vart erverva for å tilfredstilla Ragnvald Albretsens personlege interesser. Lagmannsretten påpeikar i denne samanheng at salsvederlagt for båten delvis vart oppgjort med betaling frå selskapet og delvis med innbyte av Ragnvald Albretsens privateide båt av samme merke. Det er såleis ikkje grunnlag for å kjenna ugyldig den skattlegginga som er føreteke av Seabroker og Ragnvald Albretsen for dei aktuelle inntektsåra.

Dei utleigeinntekter som båten har gjeve frå Ragnvald Albretsen skal sjølvstyk koma til frådrag. Lagmannsretten kan ikkje sjå at det heftar feil ved skjønnsutøvinga knytta til sjølve taloppstillinga, slik det atter, atter subsidiært er gjort gjeldande av dei ankande partar.

Anken vert etter dette å forkasta.

### **Sakskostnader**

Anken er forkasta og ankemotparten har vunne saka, jf tvistelova § 20-2 (2). Ankemotparten har såleis krav på full skadebot for sine sakskostnader frå dei ankande partar, jf tvistelova § 20-2 (1). Lagmannsretten har vurdert om det føreligg slike tungtvegande grunnar som gjer det rimeleg heilt eller delvis å fritta frå sakskostnadsansvaret, men har ikkje funne at slike grunnar ligg føre, jf tvistelova § 20-2 (3). Advokat Steinfeld har på vegner av Skatt vest gjeve sakskostnadsoppgåve.

Det samla salærkravet er på kroner 184 030,75. Av dette utgjør kroner 36 806,25 meirverdiavgift. I tillegg er det kravd dekkja reise- og opphaldsutgifter med kroner 7 447,76. Det samla sakskostnadskravet er såleis på kroner 191 479. Det er ikkje fremja noko motsegn mot kravet eller sakskostnadsoppgåva. Lagmannsretten finn å ta det framsette sakskostnadskravet til følge i det kostnadene har vore naudsynt og det synest rimeleg at dei er pådrege, jf tvistelova § 20-5 (1).

Domen er samrøystes.

Domen er ikkje sagt innan fristen i lova. Grunnen er sjukdom og fråvær frå arbeidet som følge av dette.

#### *Domsslutning*

- 1. Anken vert forkasta.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betalar Ragnvald Albretsen og Seabroker AS - ein for båt og båt for ein - 191 479 - eitthundreogtittieintusenfirehundreogsyttini - kroner til Staten v/Skatt vest innan 2 - to - veker frå forkynning av denne domen.*

# Uttalelser Sivilombudsmannen

## SkN 15-132 Eiendomsskatt på reindriftshytte

**Lovstoff:** Eieendomsskattelova § 5 bokstav i og h.

### Sak om eiendomsskatt på reindriftshytte

Uttalelse av 5. november 2015 (Sak 2015/2511)

**Sammendrag:** Saken gjelder ilagt eiendomsskatt på en reindriftshytte i Porsanger kommune. Det sentrale spørsmålet er om reindriftshytta er fritatt fra eiendomsskatt på grunnlag av det såkalte landbruksunntaket for gårdsdrift i eieendomsskattelova § 5 bokstav h. Ombudsmannen kom til at eieendomsskattelova § 5 bokstav h har en ordlyd og historikk som ikke gir eiendomsskattefritak for reindriftshytter. Videre viste ombudsmannen til at det nok kan anføres argumenter for at reindriftshytter bør være unntatt fra eiendomsbeskatning på lik linje med gårdsbruk, men at en endring av eiendomsskatteregelverket for reindrifftsbygninger er et politisk spørsmål som hører under de lovgivende myndigheter.

### Uttalelse

I brev hit 25. august 2015 klaget to reindrifftsutøvere fra Finnmark over Porsanger kommunes eiendomsbeskatning av reindriftshytta deres.

Porsanger kommune antas å være den første kommunen som har besluttet å skrive ut eiendomsskatt på fast eiendom i reindriftnæringen, herunder reindriftshytter. Etter det ombudsmannen kjenner til, er det imidlertid flere andre kommuner som vurderer det samme. Det er derfor funnet grunn til å knytte noen generelle bemerkninger til hva ombudsmannen anser å være gjeldende rett når det gjelder den rettslige adgangen til å gjøre dette.

### Rettslig utgangspunkt

Fram til og med skatteåret 2006 kunne kommunene bare skrive ut eiendomsskatt i områder som helt eller delvis var bygget ut på «byvis», eller der slik utbygging var i gang. I tillegg kunne kommunene skrive ut eiendomsskatt på «verk og bruk».

Med virkning fra og med skatteåret 2007 ble imidlertid eieendomsskattelova av 1975 endret. Utgangspunktet etter den gjeldende § 3 er at kommunestyret nå kan skrive ut eiendomsskatt på alle eiendommene i kommunen. Tvister om hvor grensene gikk for områder som var utbygd på byvis, og hva som er verk og bruk, ble da uaktuelle. Visse eiendommer er imidlertid fortsatt fritatt for eiendomsskatt. Disse fremgår av eieendomsskattelova § 5. Eiendommer som ikke

omfattes av denne fritaksbestemmelsen, er det altså anledning for kommunen til å eiendomsbeskatte.

**Nærmere om eiendomsskattefritakene etter eiedomsskattelova § 5 bokstav h**

Av eiedomsskattelova § 5 bokstav h følger det at «[e]iendom som vert driven som gardsbruk eller skogbruk», er fritatt fra eiendomsskatt. Dette fritaket synes å ha sitt opphav i endringslov 7. juli 1927 nr. 5, som endret den dagjeldende byskatteloven § 6 slik at eiendommer drevet som gårdsbruk delvis kunne fritas fra eiendomsskatt. På den tiden var det bare rettslig grunnlag til å skrive ut eiendomsskatt innen en bys grenser (i tillegg til av verk og bruk). I forarbeidene til endringsloven fra 1927, inntatt i Innst. O. I – 1927, fremgår noen av motivene for å innføre en lempingsadgang for eiendomsbeskatningen av gårdsbruk som lå innenfor bygrensen. Det synes blant annet som om innføringen særlig skyldtes at den da eksisterende eiendomsbeskatningen av bygninger og spesielt grunnen på gårdsbruk som lå innenfor bygrensen, førte til en uforholdsmessig byrdefull beskatning.

Ved innføringen av eiedomsskattelova i 1975 ble lempingsbestemmelsen for gårdsbruk videreført med visse modifiseringer, i tillegg til at skogbrukseiendommer ble tatt med (ifølge Ot.prp. nr 44 1974-75 en lovkodifisering av en praksis med å gi eiendomsskattelempling også for skogbrukseiendommer).

På mange måter kan reindriften sies å være en samisk form for landbruksdrift eller «gardsbruk». Fast eiendom tilknyttet reindrift er imidlertid verken nevnt i forarbeidene til endringsloven 7. juli 1927 nr. 5 eller i forarbeidene til innføringen av eiedomsskattelova av 1975. Ordlyden i eiedomsskattelova § 5 h bærer preg av dette, og bestemmelsen kan – etter en alminnelig språklig forståelse – neppe sies å omfatte faste eiendommer i reindriftnæringen.

At bestemmelsen ikke er ment å omfatte reindriften, underbygges også av presiseringen om at «gartneri og planteskule tilknyttet» gårdsbruk eller skogsbruk, omfattes. Hvis det hadde vært meningen at det samme skulle gjelde for reindrift, ville dette ganske sikkert ha vært nevnt.

Ombudsmannen minner i den forbindelse om at det først var ved lovendring av eiedomsskattelova i 2006 at det ble åpnet for eiendomsbeskatning av alle eiendommer i kommunen, altså også eiendommer som ikke ligger innenfor område som helt eller delvis er utbygd på «byvis». Ordlyden i § 5 bokstav h ble i 2006 ikke endret ut over at det ble gjort obligatorisk med fritak for gårds- og skogbrukseiendommer. Frem til da var det opp til kommunen å bestemme om gårds- og skogbrukseiendommer skulle unntas.

**Finansdepartementets syn på eiedomsskattelovas § 5 h og reindrift**

Finansdepartementet har i brev 7. mai 2007 til Sør-Varanger kommune, og i brev 18. september 2013 til KS-advokatene, uttalt seg om fritaket etter lovens § 5 bokstav h også omfatter fast eiendom i reindriftnæringen. I brevet 7. mai 2007 uttalte departementet at

«[det] stilles ... spørsmål om reindriftnæringen omfattes av det nye obligatoriske fritaket for gårdsbruk og skogbruk etter eiedomsskattelova § 5 bokstav h. Departementet legger til grunn at den tradisjonelle reindrift på Finnmarksvidda ikke faller inn under dette obligatoriske landbruksfritaket. Departementet viser til at den opprinnelige bestemmelsen i eiedomsskattelova § 7 bokstav e bare omfatter gårdsbruk og skogbruk i tradisjonell

forstand. Lovendringen innebærer ingen endring i dette ut over at fritaket ble gjort obligatorisk.»

I brevet 18. september 2013 skrev departementet at

«Som påpekt i brevet fra 2007 legger departementet til grunn at fritaksbestemmelsen eiendomsskattelova § 5 h bare omfatter gårdsbruk og skogbruk i tradisjonell forstand. Av den grunn faller reindriftsnæringen utenfor.»

### **Nærmere om Finnmarkseiendommen - eiendomsskattelova § 5 bokstav i**

Finnmarkseiendommen eier ca. 95 % av Finnmarks arealer. Ved lov 9. mai 2008 nr. 20 ble ikke utbygde deler av Finnmarkseiendommens *grunn* obligatorisk fritatt for eiendomsskatt, med unntak av tomteareal. Bakgrunnen og vurderingene som lå til grunn for denne endringsbestemmelsen, fremgår av Ot. prp. 31 (2007-2008). Finansdepartementet anså særtrekkene ved Finnmarkseiendommens *ubebygde* arealer – som blant annet påbudet om å ivareta fellesinteresser for innbyggerne i fylket, innbyggernes lovfestede rettigheter til jakt, fiske og multeplukking, samt samenes varige, vederlagsfrie rett til tamreindrift på arealene – som så spesielle at de begrunner et obligatorisk fritak fra eiendomsskatt. Hva gjelder *bygninger* på Finnmarkseiendommens grunn derimot, fremgår det at departementet hadde det syn at disse vil kunne eiendomsbeskattes, da det «ikke foreligge[r] ... særskilte hensyn som taler for å frita disse ... for eiendomsskatt.»

### **Oppsummering**

Utgangspunktet for ombudsmannens undersøkelser er gjeldende lovgivning. For at fast eiendom i reindriftsnæringen, herunder reindriftshytter, skal være obligatorisk fritatt fra eiendomsskatt, kreves en fritakshjemmel. Bestemmelsen som synes mest nærliggende – eiendomsskattelova § 5 bokstav h – har som nevnt en ordlyd som ikke omfatter reindriftseiendommer. Heller ikke det opprinnelige hovedhensynet bak gårds- og skogbrukseiendomsfritaket, nemlig å lempe/frita *grunnen* fra eiendomsskatt, tilsier eiendomsskattefritak for reindriftbygninger. Grunnen der det drives reindrift i Finnmark er i all hovedsak eid av Finnmarkseiendommen, og er derfor fritatt for eiendomsskatt jf. eiendomsskattelova § 5 bokstav i.

Det følger av dette at det generelle prinsippet om likebehandling, jf. Grunnloven § 98, ikke kan føre til et annet resultat. Det kan nok anføres argumenter for at reindriftshytter bør være unntatt fra eiendomsbeskatning, på lik linje med gårdsbruk. Et ønske om endring av regelverket når det gjelder eiendomsskatt for reindriftsbygninger, er imidlertid et politisk spørsmål som hører under de lovgivende myndigheter. Slike spørsmål må i denne saken derfor eventuelt rettes skriftlig til Finansdepartementet, som kan vurdere og eventuelt fremme forslag til endring av eiendomsskattelova.

## SkN 15-133 Eiendomsskatt på seterhytte

**Lovstoff:** Eieendomsskattelova § 5 bokstav h

### Eiendomsskatt på støls/seterhytte i Volda kommune

Uttalelse av 26. november 2015 (Sak 2015/2395)

**Sammendrag:** Saken gjelder Volda kommunes utskriving av eiendomsskatt på en seter/stølshytte som brukes i gårdsdriftsøyemed. Spørsmålet er om støls/seterhytta er omfattet av eiendomsskattefritaket i eieendomsskattelova § 5 bokstav h. Ombudsmannen kom til at den aktuelle støls/seterhytta er unntatt fra eiendomsskatt etter fritaksbestemmelsen for gårdsdrift i eieendomsskattelova § 5 bokstav h. Volda kommune bes om å behandle saken på nytt i lys av ombudsmannens merknader og konklusjon. Videre bes Volda kommune – fra og med skatteåret 2016 – om å endre sin praksis for utskriving av eiendomsskatt på støls/seterhytter i kommunen.

### Uttalelse

#### Sakens bakgrunn

X eier en støls/seterhytte tilhørende en eiendom i Volda kommune. Volda kommune har vedtatt å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen fra og med skatteåret 2014. Samme år ble det gjennomført taksering og påfølgende utskriving av eiendomsskatt på den aktuelle støls/seterhytta. X klaget over dette under henvisning til at støls/seterhytta på eiendommen brukes som en driftsbygning i gårdsbruket og dermed er fritatt fra eiendomsskatt etter eieendomsskattelova § 5 bokstav h. Vedtak i klagesaken ble truffet av Volda kommunes klagenemnd for eiendomsskattesaker. Klagevedtaket stadfestet den vedtatte eiendomsskatten på støls/seterhytta.

I brev hit 24. august 2015 klaget X både over at det var blitt skrevet ut eiendomsskatt på støls/seterhytta, og på arealstørrelsen hytta var blitt tillagt av kommunen.

#### Undersøkelsene herfra

Etter å ha gjennomgått saken, ble det funnet grunn til å undersøke noe nærmere hvilken arealkategori Volda kommune hadde anvendt på X' støls/seterhytte. I svarbrev fra kommunen 9. september 2015 ble det opplyst at det var en skrivefeil i klagenemndas vedtak når det gjaldt hyttas areal, men at denne feilen ikke har hatt noen betydning for den reelle markedsverdien/eiendomsskattetaksten. Dette ble tatt til etterretning her.

Som følge av en fornyet foreløpig vurdering herfra av spørsmålet om fritak for eiendomsbeskatning av seter/stølshytter, ble det deretter funnet grunn til å undersøke nærmere Volda kommunes utskriving av eiendomsskatt på støls/seterhytta. Kommunen ble i brev herfra 21. oktober 2015 bedt om å opplyse hvilket rettslig grunnlag kommunen mener gir mulighet til å

stille krav til omfanget/karakteren av næringsvirksomheten på støls/seterhytta for at hytta skal falle inn under eiendomsskattelova § 5 bokstav h, slik kravet om «aktiv sæterdrift» i klagevedtaket 22. juni 2015 synes å være et uttrykk for.

I svarbrev 27. oktober 2015 svarte ikke Volda kommune på det som det ble spurt om herfra. I stedet opplyste Volda kommune at kommunen har hatt mange saker til behandling som gjelder eiendomsskatt på seter/stølshytter, og – slik ombudsmannen forstår det – at ingen av disse «hyttene» var blitt ansett å være omfattet av eiendomsskattefritaket i eiendomsskattelova § 5 bokstav h. Kommunen opplyste i den forbindelse å ha «lagt til grunn dei strenge premissane i dom i Stjør- og Verdal tingrett, avsagt 28.05.2010». Videre skrev kommunen følgende angående saken til X:

«I denne saka er det bilveg heilt fram til stølen. Det tek ca. 15 minutt å køyre frå garden til stølen og ca. ½ time å gå. Vi kan på ingen måte sjå at dette stølshytta er naudsynt for drifta av garden og dermed da ikkje fell under fritaket i eiendomsskattelova § 5 bokstav h.»

### **Ombudsmannens syn på saken**

Spørsmålet er om den aktuelle støls/seterhytta tilhørende eiendommen gnr Y bnr Z er omfattet av eiendomsskattefritaket i eiendomsskattelova § 5 bokstav h.

Eiendomsskattelova gir – etter lovendringene som trådte i kraft fra og med skatteåret 2007 – kommunene mulighet til å skrive ut eiendomsskatt på eiendommer i hele kommunen. Visse eiendommer er imidlertid obligatorisk fritatt for eiendomsskatt. Disse eiendomstypene fremgår av eiendomsskattelova § 5. Relevant for denne saken er bestemmelsen i eiendomsskattelova § 5 bokstav h, der det fremgår at «[e]igedom som vert driven som gardsbruk eller skogbruk...», er fritatt fra eiendomsskatt.

Det er sikker rett at det bare er driftsbygninger i gårds- og skogbruk som omfattes av fritaksbestemmelsen i eiendomsskattelova § 5 bokstav h. Driftsbygninger vil si bygninger som brukes ved utøvelsen av selve gårdsdriften og/eller skogbruket. Bygninger tilknyttet gårdsbruk som brukes som ordinær bolig, er derfor ikke omfattet av fritaket. Det vil omfatte både våningshus, kårbolig og fritidsbolig/hytte.

Grensen mellom støls/seterhytter som er en del av gårdsdriften og fritidsboliger/hytter kan være uklar. Hva gjelder adgangen til eiendomsbeskatning av støls/seterhytter tilknyttet gårdsbruk, vil ombudsmannen slutte seg til vurderingene og slutningene i Stjør- og Verdal tingretts dom avsagt 28. mai 2010 (Utv. 2010 s. 1416). Etter det ombudsmannen er kjent med, finnes det ingen annen relevant rettspraksis om dette spørsmålet. I likhet med retten i dommen fra Stjør- og Verdal tingrett legger ombudsmannen til grunn at støls/seterhytter etter omstendighetene kan være omfattet av fritaksbestemmelsen i eiendomsskattelova § 5 bokstav h. Adgangen til å eiendomsbeskatte støls/seterhytter må – som retten formulerer det – bygge på «en konkret vurdering hvor det er seterhusets formål og funksjon, herunder den reelle bruk, som er avgjørende for om unntaket skal komme til anvendelse eller ikke».

Slik denne saken er opplyst, er det bare i forbindelse med at buskapen til X er på sommerbeite i fjellet at støls/seterhytta blir brukt. Det er ved tilsyn med dyra at stølen benyttes. At bruken på denne måten er en del av X' generelle gårdsdrift, synes ikke å være bestridt av kommunen.

Kommunen synes derimot å anføre at de «strengte premissene» i dommen fra Stjør- og Verdal tingrett gir grunnlag for å oppstille et klart «nødvendighetskrav» knyttet til gårdsdriften når det gjelder eiendomsskattefritak for støls/seterhytter. Ombudsmannen kan ikke se at dommen kan tas til inntekt for å oppstille en generell terskel for hvilke typer støls/seterhytter som er fritatt for eiendomsskatt. I stedet er det nok mer nærliggende å anse rettens uttalelser som en beskrivelse av typetilfellet i den aktuelle saken. De avgjørende drøftelsene i dommen dreier seg om å trekke opp skillet mellom driftsbygninger og ordinære boligheter. Det mest sentrale vil da være formålet med overnatting på stølen – om det er som ledd i å gjete buskapen eller for fritidsformål. En viss kombinert bruk kan kanskje også måtte godtas så lenge overnatting til fritidsformål er av underordnet betydning. Det gir denne saken ikke foranledning til å gå inn på.

I eiendomsskattesaken til X er det ikke bestridt fra kommunen at den aktuelle seter/stølshytta er blitt bygget på grunn av gårdens dyrehold, at plasseringen av hytta er valgt med tanke på gårdsdriftsbehov, eller at hytta bare brukes i gårdsdriftsøyemed. Kommunen har heller ikke oppgitt eventuell fritidsbruk av hytta som årsak til at eieendomsskattelova § 5 bokstav h ikke kommer til anvendelse. Tvert imot synes det å være enighet om at bruken av støls/seterhytta til X kun er relatert til gårdsdriften hans.

Så lenge hyttas bruk bare er gårdsdriftsrelatert, kan ikke ombudsmannen se at det er dekning i gjeldende rett for å stille krav til selve nødvendigheten eller hensiktsmessigheten av å bruke hytta i driften. Bakgrunnen for anskaffelse av seter/stølshytter og bruken av disse i driftsøyemed beror på skjønnsmessige næringsvurderinger som det må være opp til den enkelte gårdbruker selv – her X – å avgjøre, og kan neppe overprøves av kommunen etter dagens regelverk. Det vises til ordlyden i eieendomsskattelova § 5 bokstav h. Så lenge bruken av X' støls/seterhytte bare er gårdsdriftsrelatert, må den være omfattet av fritaket fra eiendomsskatt i eieendomsskattelova § 5 bokstav h.

Volda kommune bes om å behandle eiendomsskattesaken til X på nytt i lys av ombudsmannens merknader og konklusjon. Videre bes kommunen ellers i tråd med ombudsmannens merknader fra og med skatteåret 2016 å endre sin praksis for utskriving av eiendomsskatt på støls/seterhytter i kommunen.

Ombudsmannen bes om å bli orientert om Voldas kommunes oppfølging av dette brevet.

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 15-134 Klassifisering av britisk fond

**Lovstoff:** Skatteloven § 2-2 første ledd.

**Sammendrag:** I brev av 6. november 2015 avga Skattedirektoratet en uttalelse om det britiske fondet "Authorised Contractual Scheme" (ACS) skal behandles som et separat skattesubjekt eller som en transparent enhet. Fondet kan være organisert som et limited partnership eller et co-ownership (sameie). I uttalelsen vurderes kun co-ownership ACS. Skattedirektoratet legger til grunn at fondet er å anse som et eget skattesubjekt etter norsk rett, jf. sktl § 2-2 første ledd bokstav e. Ved avgjørelsen legges det avgjørende vekt på at andelseierne har begrenset ansvar.

**Prinsipputtalelse av Skattedirektoratet** avgitt 6. november 2015, publisert 16. november 2015.

### Klassifisering av britisk fond – Authorised Contractual Scheme (ACS)

#### Konklusjon

Skattedirektoratet legger til grunn at det britiske fondet ACS organisert som et co-ownership (sameie) er å anse som et eget skattesubjekt etter norsk rett, jf. sktl § 2-2 første ledd bokstav e. Ved avgjørelsen har vi lagt avgjørende vekt på at andelseierne har begrenset ansvar. Vi mener lovens ordlyd sammenholdt med senere uttalelser og rettsavgjørelse taler for at ansvarsformen er et avgjørende moment ved vurderingen.

#### Faktum

Et "Authorised Contractual Scheme" (ACS) kan enten være organisert som et limited partnership hvor minst én av deltakerne har ubegrenset ansvar, eller som et co-ownership (sameie) hvor andelseiernes ansvar er begrenset til investert kapital. Vurderingen i denne saken er som nevnt ovenfor kun knyttet til ACS som et co-ownership.

Et co-ownership ACS reguleres av avtale inngått med investorene, forvaltningsselskap og depotbank. Det kan reguleres etter bestemmelsene for UCITS, et ikke-UCITS retail scheme eller etter QIS (qualifies investors scheme). Fondet kan ha forskjellige porteføljer som utgjør underfond. Andelseierne kan eie andeler i disse underfondene. Investorene anses generelt å eie en forholdsmessig andel av investeringene, derav klassifisering som co-ownership (sameie).

Et ACS anses skattemessig transparent i Storbritannia, uavhengig av organisering. Fondet kan som sådan ikke pådra seg forpliktelser, og er ikke et eget rettssubjekt etter britisk lov. Rettigheter

og forpliktelser tilligger i sin helhet partene i kontraktsforholdet, dvs; depotbank, forvaltningsselskap og andelseierne.

Det fremgår av Deres henvendelse at det for norske investorer vil kunne være viktig at et ACS behandles som transparent skattemessig i Norge, slik at land hvor investeringer foretas vil gi beskyttelse i henhold til skatteavtale vedkommende land har inngått med Norge. For eksempel vil en norsk andelseier som investerer i amerikanske verdipapirer få skatteavtalebeskyttelse i USA hvis ACS behandles som transparent i Norge.

### **Problemstilling**

Spørsmålet er om et britisk ACS, organisert som et co-ownership (sameie), er å anse som eget skattesubjekt eller transparent etter norsk skattemessig klassifisering og for norske skattemessige forhold?

### **Skattedirektoratets vurdering**

Reglene i skatteloven §§ 10-11 til 10-13 om utbytte gjelder for aksjonærer og deltakere i selskap og sammenslutninger som etter § 10-1 er likestilt med aksjeselskap, samt i tilsvarende utenlandske selskap eller sammenslutninger. Som likestilt med aksjeselskap regnes selskap mv. som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd b til e. Skatteloven § 2-2 første ledd lister opp selskapstyper som er egne skattesubjekter, og bestemmelsens annet ledd lister opp hvilke som ikke er det. Som egne skattesubjekter regnes bl.a. AS, ASA, gjensidig forsikringsselskap, og *"selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital"*. Felles for selskapstypene i første ledd er at eiernes ansvar er begrenset til selskapets kapital.

I Deres brev er det vist til at et ACS, i motsetning til norske verdipapirfond, ikke kan pådra seg forpliktelser, og en hevder derfor at et ACS faller utenfor de sammenslutninger som reguleres av skatteloven § 2-2 første ledd e. En trekker også inn det forhold at et ACS ikke anses som et eget rettssubjekt i Storbritannia.

Etter direktoratets vurdering vil det ikke være av betydning at selve fondet ikke har rett til å påta seg forpliktelser, da det ikke vil være avgjørende for om et ACS skal anses som eget skattesubjekt at det er et eget *rettssubjekt*, jf. Finansdepartementets uttalelse referert i Utv. 2010 s. 1348.

Det som etter bestemmelsen i skatteloven § 2-2 skiller mellom om hvorvidt noe er eget skattesubjekt eller en transparent enhet, er ansvarsformen til selskapet. I et aksjeselskap o.l. har eierne begrenset ansvar. Dette i motsetning til ansvarlig selskap der deltakerne har ubegrenset ansvar for selskapets kapital. Det er derfor deltakerne, og ikke det ansvarlige selskapet, som skattlegges som subjekt.

Skatteloven § 2-2 er også avgjørende ved vurderingen av om et selskap er omfattet av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Uttalelser om fritaksmetoden er i denne sammenheng derfor relevante.

Det er avgitt to uttalelser som gjelder spørsmål om utenlandske fondsenheter skal anses som egne skattesubjekter eller transparente etter norsk rett, jf. Utv. 2007 s. 1858 FIN (irsk Common Contractual Fund – CCF) og brev fra Skattedirektoratet til Sentralskattekontoret for utenlandssaker i Utv. s. 2013 s1741 (luxembourgsk Fond Commun de Placement – FCP), som anses relevant i denne sammenheng. Finansdepartementet la til grunn at et CCF var transparent etter norsk rett, mens direktoratet la til grunn at den langt på vei tilsvarende enheten FCP var å anse som et eget skattesubjekt basert på ansvarsforholdene i selskapet, og til tross for at det regnes som transparent etter utenlandsk rett. Vi viser til følgende utdrag fra Skattedirektoratets uttalelse:

*"Etter skatteloven § 2-2 er det **ansvarsforholdene** i selskapet som er utslagsgivende for om det skal **regnes som et eget skattesubjekt** eller om inntektene skal beskattes løpende hos deltakerne. (...) Dette gjelder selv i de tilfeller hvor den annen stat behandler selskapet som en transparent enhet, jf. Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2011 s. 1494."* (Vår utheving).

I likhet med både CCF og FCP, bygger et ACS på en kontrakt med avtale mellom depotbanken, forvaltningsselskapet og andelseierne. Andelseierne har begrenset ansvar. Forvaltningsselskapet håndterer investeringene. Andelseierne anses å eie de underliggende verdiene ut fra sin andel. De kan utgjøre paraplyfond med underfond. ACS, CCF og FCP er ansett transparente i sine hjemland. I norske rett har vi ikke selskaper som helt ut kan sammenlignes med disse, da ACS, CCF eller FCP har kjennetegn som gjenfinnes i flere ulike typer enheter som er kjente i norsk rett som ANS, sameier, verdipapirfond mv.

I dom referert i Utv. 2012 s. 1373 (Statoil Holding) vurderte Høyesterett om et tysk selskap var å anse som et eget skattesubjekt i forhold til fritaksmetoden. Høyesterett kom til at selskapet tilsvarte et norsk aksjeselskap, og det utslagsgivende var at ingen av deltakerne hadde et ubegrenset ansvar.

## Oppsummering

Skattedirektoratet mener at en ut fra dette må kunne legge til grunn at et avgjørende moment ved vurderingen av om et selskap er et eget skattesubjekt er hvilken ansvarsform selskapet har. Det er i denne saken opplyst at i et ACS organisert som et co-ownership (sameie) vil andelseiernes ansvar være begrenset til den investerte kapital. Vi har på denne bakgrunn kommet til at et britisk ACS, organisert som et co-ownership må bli å anse som et eget skattesubjekt etter norsk rett.

# Forskriftsendringer

## **SkN 15- 135 Endring i FSSD skattedirektoratets skatteforskrift – fordel firmabil**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 12. november 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-13, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 5-13-8.

### **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:

§ 5-13-1 endres ved at «286 000» erstattes med «293 200».

### **II**

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

## **SkN 15- 136 Endr. i forskrift om fastsettelse av inntekt og trygdeavgift**

**Forskrift om endring i forskrift om Arbeids- og velferdsetatens kompetanse til å fastsette pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 30. oktober 2015 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24-1.

### **I**

I forskrift 29. april 2013 nr. 422 om Arbeids- og velferdsetatens kompetanse til å fastsette pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift gjøres følgende endring:

**§ 1 første ledd skal lyde:**

(1) Arbeids- og velferdsetaten fastsetter pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift for følgende medlemmer i folketrygden som ikke er skattepliktige til Norge for lønn, pensjon eller næringsinntekt:

- a. gjesteforelesere, forskere, lærere og studenter i Norge,
- b. personer ansatt ved internasjonale organisasjoner/skoler i Norge,
- c. personer ansatt ved utenlandske ambassader i Norge,
- d. personer som utøver næringsvirksomhet i Norge og
- e. arbeidstakere som ikke oppholder seg mer enn 183 dager i Norge og som er ansatt av en utenlandsk arbeidsgiver som ikke har fast driftssted i Norge.

**II**

Forskriften trer i kraft 1. januar 2016.

## **SkN 15- 137 Endr. i forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret**

### **Forskrift om endring i forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret**

**Hjemmel:** Fastsatt av Arbeids- og sosialdepartementet 30. oktober 2015 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 25-1 fjerde ledd.

**I**

I forskrift 18. august 2008 nr. 942 om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret skal § 18 lyde:

**§ 18. Straffebestemmelse**

Overtredelse av bestemmelsene i forskriften her straffes med bøter, jf. folketrygdloven § 25-12 og straffeloven § 209.

**II**

Endringen trer i kraft straks.

## SkN 15- 138 Takseringsreglene for 2015

### Forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2015

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 6.11. 2015 med hjemmel i lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 og Finansdepartementets delegeringsvedtak av 22. januar 1982.

#### Kapittel 1. Generell del (fast eiendom, lønnstakere, private forhold, mv.)

##### § 1-1 Formuessatser

- § 1-1-1 Bolig- og fritidseiendommer
- § 1-1-2 Annen fast eiendom utenfor virksomhet, herunder ubebygde tomter
- § 1-1-3 Private biler/motorsykler/snøscootere
- § 1-1-4 Campingvogner
- § 1-1-5 Lystfartøy
- § 1-1-6 Innbo og annet løsøre som ikke gir inntekt
- § 1-1-7 Festeavgift til bolig- og fritidsformål

##### § 1-2 Inntektssatser

###### **Skattepliktig overskudd på utgiftsgodtgjørelser til lønnstakere**

- § 1-2-1 Kostbesparelse
- § 1-2-2 Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold med overnatting – innenlands
- § 1-2-3 Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet med overnatting - utenlands
- § 1-2-4 Kost på tjenestereiser uten overnatting
- § 1-2-5 Langtransportsjåfører - kost ved kjøring i utlandet
- § 1-2-6 Beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse utbetalt etter kilometersatser for bruk av privat bil mv.
- § 1-2-7 Smusstillegg – skattefri del
- § 1-2-8 Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere
- § 1-2-9 Redskaps- og verktøyhold mv.

###### **Verdsettelse av naturalytelser**

- § 1-2-15 Særregler ved fastsettelse av fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil
- § 1-2-16 Fordel ved erverv av datautstyr og mobiltelefon brukt i arbeidsforhold
- § 1-2-17 Fordel ved kost og losji når fordelen ikke er fastsatt etter tariff
- § 1-2-18 Leieverdi av kårbolig/-leilighet utenfor jord-og skogbruk.

###### **Verdsettelse av særskilte ytelser**

- § 1-2-20 Tariffestet brenselstilskudd til prester
- § 1-2-21 Drikkepenge/Tips

###### **Avkastning av kapital**

- § 1-2-30 Fordringer

### **§ 1-3 Fradragssatser**

#### **Fradrag for merkostnader ved fravær fra hjemmet**

- § 1-3-1 Fradrag for losji ved opphold i brakke/campingvogn
- § 1-3-2 Fradrag for kost ved opphold på hybel/brakke og privat overnatting
- § 1-3-3 Merkostnader til kost ved pensjonatopphold o.l.
- § 1-3-4 Merkostnader til kost på tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet som varer ett døgn eller mer - hotelopphold
- § 1-3-5 Fradrag for kost på besøksreiser for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet
- § 1-3-6 Merkostnader til ett måltid for skattytere som daglig reiser mellom hjem og arbeidssted
- § 1-3-7 Fradrag for småutgifter
- § 1-3-8 Langtransportsjåfører - fradrag for merkostnader til kost i utlandet
- § 1-3-9 Beregning av antall fraværsdøgn

#### **Reiser mellom hjem og fast arbeidssted**

- § 1-3-10 Fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og pendleres besøksreiser til hjemmet

#### **Forskjellige arbeidskostnader mv.**

- § 1-3-20 Fradragssatser for privatbil og andre framkomstmidler som brukes noe i virksomhet/yrke
- § 1-3-21 Fradragssats for redskaps- og verktøyhold for bygningsarbeidere
- § 1-3-22 Fradrag for uniformskostnader for drosjesjåfører
- § 1-3-23 Fradrag for faglitteratur
- § 1-3-24 Spesielle fradragssatser for journalister mv.
- § 1-3-25 Fradragssats ved bruk av eget hjem til møte-/kursvirksomhet
- § 1-3-26 Standardfradrag for bruk av bolig i ervervsvirksomhet (hjemmekontor mv.)

#### **Andre kostnader**

- § 1-3-30 Fradrag for kostnader til doktormiddag
- § 1-3-40 Fradragssats for barnepassere

## **Kapittel 2. Innenfor virksomhet**

### **§ 2-1 Formuessatser**

- § 2-1-1 Næringseiendom
- § 2-1-2 Driftsløsøre
- § 2-1-3 Innkjøpt varelager
- § 2-1-4 Verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.
- § 2-1-5 Kapitaliseringsfaktor

### **§ 2-2 Inntektssatser**

- § 2-2-1 Uttak
- § 2-2-2 Uttak av klær i bloggvirksomhet

### **§ 2-3 Fradragssatser**

- § 2-3-1 Fradrag for småutgifter ved yrkesopphold utenfor hjemmet

- § 2-3-2 Kostnader til kost og losji til ansatte (når disse ikke er fastsatt etter tariff)
- § 2-3-3 Lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole
- § 2-3-4 Eierens private campingvogn brukt av ansatte i virksomheten
- § 2-3-5 Diverse satser vedrørende bruk av private formuesobjekter i virksomhet
- § 2-3-6 Avgrensning av representasjonskostnader
- § 2-3-7 Kostnader til sjøhyre mv. for ikke bokføringspliktige fiskere

### **Kapittel 3. Spesielle verdsettingsregler og satser for primærnæringene**

#### **§ 3-1 Formuessatser**

- § 3-1-1 Skogbrukseiendommer
- § 3-1-2 Jordbrukseiendommer
- § 3-1-3 Bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål
- § 3-1-4 Varelager, buskap og oppdrettsfisk

#### **§ 3-2 Inntektssatser**

- § 3-2-1 Veiledende produksjonsmengder når pålitelige oppgaver ikke foreligger, jf. ligningsloven § 8-1.
- § 3-2-2 Verdsetting av produkter uttatt til husholdning og føderåd
- § 3-2-3 Normer for verdsetting av uttatte naturalier til eget bruk
- § 3-2-4 Brutto leieverdi av kårbolig på gårdsbruk
- § 3-2-5 Fordel ved nettolikning av egen utnyttet jaktrett
- § 3-2-6 Verdi av uttatt brensel fra egen skog
- § 3-2-7 Verdien av stallplass og uttatt grovfôr til hester som nyttes utenom jord- og skogbruksnæringen
- § 3-2-8 Definisjon av "tre normalårsverk" i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 10-42-3 "Om overføring av skjerming mellom virksomheter"

#### **§ 3-3 Fradragssatser**

- § 3-3-1 Kostnader til kost i forbindelse med gårdsturisme, grønn omsorg og forpleining
- § 3-3-2 Kostnader til kost mv. for ikke bokføringspliktige lottfiskere
- § 3-3-3 Kostnader ved bruttolikning av egen utnyttet jaktrett
- § 3-3-4 Fradrag for fôrkostnader til gjeterhund i sau- og reindriftsnæring
- § 3-3-5 Fradrag for merkostnader til kost i reindriftsnæring

### **Vedlegg 1**

Skattedirektoratets satser for skattefri kostgodtgjørelse på tjenestereiser i utlandet med virkning for inntektsåret 2015

### **Vedlegg 2**

Div. satser

### **Kapittel 1. Generell del (fast eiendom, lønnstakere, private forhold, mv.)**

#### **§ 1-1 Formuessatser**

Er ikke annet bestemt i skatteloven eller i den enkelte paragraf nedenfor, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4-1 første ledd.

### **§ 1-1-1 Bolig- og fritidseiendommer**

Boligeiendommer (herunder i boligselskap som omfattes av skatteloven § 7-3) formuesverdssettes etter reglene i skatteloven § 4-10.

Bolig- og fritidseiendommer i utlandet og på Svalbard verdsettes etter de regler som gjelder for fritidseiendommer i Norge. Om fritidseiendommer leid ut i eierens næringsvirksomhet, se § 2-1-1.

For fritidseiendommer (herunder i boligselskap som omfattes av skatteloven § 7-3) skal det ikke foretas noen generell økning av likningsverdiene for inntektsåret 2015.

Har en fritidseiendom i løpet av 2015 steget i verdi pga. påkostninger mv., kan eiendommens likningsverdi heves til takstnivået (ligningsverdier) for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen. Dette gjelder også når påkostninger mv. er foretatt tidligere uten å være tatt hensyn til pga. manglende eller ufullstendige opplysninger til likningsmyndighetene. Omsetning eller endrede eiendomsskattetakster i kommunen gir i seg selv ikke grunnlag for å endre likningsverdien.

Ved første gangs taksering av nybygde fritidseiendommer skal likningsverdien verken overstige 30 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 30 prosent av eiendommens markedsverdi. Samme norm kan benyttes for tilbygg og påkostninger.

Likningsverdien på fritidseiendommer som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, skal settes ned når skattyter krever det.

### **§ 1-1-2 Annen fast eiendom utenfor virksomhet, herunder ubebygde tomter**

Det skal ikke foretas noen generell økning av likningsverdiene for inntektsåret 2015.

Ved første gangs taksering skal likningsverdien verken overstige 80 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 80 prosent av eiendommens markedsverdi.

Likningsverdier som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, skal settes ned når skattyter krever det.

Omsetning av en eiendom eller endrede eiendomsskattetakster i kommunen gir i seg selv ikke grunnlag for endring av likningsverdien.

Etablerte likningsverdier som overstiger 80 prosent skal settes ned når skattyter har dokumentert markedsverdien. Likningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 80 prosent av dokumentert markedsverdi.

### **§1-1-3 Private biler/motorsykler/snøscootere**

Private biler/motorsykler/snøscootere verdsettes med utgangspunkt i hovedimportørs listepreis ved registrering som ny:

Registreringsår som ny

2015	75 prosent
2014	65 ”
2013	55 ”
2012	45 ”
2011	40 ”
2010	30 ”
2009	20 ”
2000 t.o.m 2008	15 ”
1986 t.o.m 1999	1000 kr

Årsmodell 1985 eller eldre anses som veterankjøretøy og verdsettes til antatt salgsverdi.

Har kjøretøyet av spesielle grunner gått særskilt ned i verdi, kan verdien settes lavere enn hva som følger av skalaen ovenfor.

#### **§1-1-4 Campingvogner**

Campingvogner verdsettes med utgangspunkt i campingvognens listepreis som ny etter skalaen i § 1-1-3.

#### **§1-1-5 Lystfartøy**

Båt med antatt salgsverdi (medregnet motor og fast utstyr) på kr 50 000 eller høyere, regnes som lystfartøy. Formuesverdien kan i utgangspunktet settes til 75 prosent av forsikringssummen. Er båten ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.

#### **§1-1-6 Innbo og annet løsøre som ikke gir inntekt**

Innbo og annet løsøre (unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, som omfattes av bestemmelsene ovenfor) kan vanligvis verdsettes i forhold til forsikringssummen slik:

Av de første kr 1 000 000 settes likningsverdien til 10 prosent

Av de neste kr 400 000 settes likningsverdien til 20 prosent

Fra kr 1 400 001 settes likningsverdien til 40 prosent.

Er forsikringssummen ikke kjent, for eksempel ved kollektiv hjemforsikring, eller når innbo og løsøre ikke er forsikret, kan antatt gjenanskaffelsesverdi tre i stedet for forsikringssummen ved beregningen ovenfor.

Båt, unntatt lystfartøy som nevnt i § 1-1-5, som ikke er forsikret eller som er særskilt forsikret (dvs. ikke inngår i en ordinær innbo- eller løsøreforsikring), holdes utenfor verdsettelsesberegningen ovenfor. Er båten særskilt forsikret, kan den vanligvis verdsettes til 75 prosent av forsikringssummen. Er båten ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.

Formue som faller inn under § 1-1-6, er bare skattepliktig med den del av samlet verdi som overstiger kr 100 000, jf. skatteloven § 4-20 (1) bokstav b.

### **§1-1-7 Festeavgift til bolig- og fritidsformål**

Formuesverdien av bortfesters krav på festeavgift beregnes ved å multiplisere den årlige festeavgiften med en kapitaliseringsfaktor, se § 2-1-5.

Fester har krav på fradrag for beregnet festeavgift ved formuesligningen. Gjeldsfradraget beregnes ved å multiplisere den årlige festeavgiften med en kapitaliseringsfaktor, se § 2-1-5

## **§1-2 Inntektssatser**

### **Skattepliktig overskudd på utgiftsgodtgjørelser til lønnstakere**

#### **§1-2-1 Kostbesparelse**

Har arbeidstakeren under pendleropphold fri kost eller får kost dekket etter regning, verdsettes kostbesparelsen til kr 83 per døgn. Er arbeidstakerens kost dekket etter regning eller ved administrativ forpleining på tjenestereise, skal det ikke gjøres tillegg for kostbesparelsen. Der satsene under § 1-2-2 og §1-2-3 anvendes, skal det ikke gjøres tillegg for kostbesparelse, da dette er tatt hensyn til i satsene.

#### **§1-2-2 Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold med overnatting – innenlands**

Når godtgjørelse for kost på tjenestereiser med overnatting eller opphold utenfor hjemmet er utbetalt med inntil:

kr 710 per døgn for skattytere som har bodd på hotell mv., og skattyter i tillegg selv betaler frokosten

kr 307 per døgn for skattytere som har bodd på pensjonat mv. uten kokemuligheter eller

kr 200 per døgn for andre skattytere som bor på hybel/brakke med kokemuligheter (privat overnatting),

kan det med de reservasjoner som følger nedenfor, legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt noe overskudd. Forutsetningen er at skattyteren må dekke de reelle kostnader til kost selv, uten subsidiering mv. fra arbeidsgiver eller annen oppdragsgiver. Småutgifter og tillegg for kostbesparelse er inkludert i alle satsene ovenfor.

Godtgjørelse etter de to høyeste satsene anses bare medgått fullt ut når skattyter kan legitimere å ha bodd på hotell eller pensjonat. Ved manglende legitimasjon benyttes laveste sats.

Godtgjøres det at det ikke er forsvarlig og/eller hensiktsmessig - bl.a. sett i forhold til krav til hygiene mv. - å tilberede frokost eller aftens på oppholdsstedet, kan pensjonatsatsen benyttes.

Er godtgjørelsen utbetalt med høyere satser enn nevnt ovenfor, vil merutbetalingen være skattepliktig med mindre full kostnadsdokumentasjon framlegges.

Har arbeidstaker fri kost og losji (administrativ forpleining) på tjenestereiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av småutgifter, anses inntil kr 100 per døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Nattillegg utbetalt i samsvar med bestemmelser i statens reiseregulativ (særavtale eller tariffavtale) for tjenestereiser med inntil kr 430 per døgn og i samsvar med legitimasjonskrav i skattebetalingsforskriften 21. desember 2007 nr 1766 § 5-6-12 tredje ledd, unntatt opplysning om navn og adresse på overnattingssted eller utleier, anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd. Det samme gjelder for skattyter som er på rutinemessig fast tjenesteoppdrag, hvor reisen medfører overnatting, og nattillegg er utbetalt i samsvar med bestemmelser i statens reiseregulativ (særavtale eller tariffavtale).

Dokumenterte faktiske losjiutgifter for tjenestereiser som overstiger kr 430 anses ikke å gi skattepliktig overskudd når faktiske losjiutgifter dokumenteres. Utbetales et høyere beløp enn dokumenterte losjiutgifter, vil merutbetalingen være skattepliktig.

Den framlagte legitimasjon må være i samsvar med Skattedirektoratets forskrift av 22. november 1999 nr. 1160 § 6-13 om krav til legitimasjon vedrørende fradrag for merkostnader til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.

### **§1-2-3 Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet med overnatting -utenlands**

Utbetalt kostgodtgjørelse på tjenestereise med overnatting eller ved opphold utenfor hjemmet kan godkjennes som medgått inntil Skattedirektoratets satser (se vedlegg 1) for vedkommende land, når skattyteren gjennom reiseregning legitimerer å ha bodd på hotell.

Kan skattyteren ikke legitimere å ha bodd på hotell, legges innenlandssatsene for pensjonat eller hybel/brakke mv. i § 1-2-2 til grunn.

Dokumenterte faktiske losjiutgifter for tjenestereiser anses ikke å gi skattepliktig overskudd. Utbetales et høyere beløp enn dokumenterte losjiutgifter, vil merutbetalingen være skattepliktig.

Satsene for kostgodtgjørelse reduseres med 25 prosent fom 29. døgn ved lengre sammenhengende opphold på ett sted.

Har arbeidstaker fri kost og losji (administrativ forpleining) på tjenestereiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av småutgifter, anses inntil kr 90 per døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Se vedlegg 1 som viser satser for skattefri kostgodtgjørelse ved tjenestereiser i utlandet.

### **§1-2-4 Kost på tjenestereiser uten overnatting**

Godtgjørelse for kost på tjenestereiser på minst 15 km uten overnatting utbetalt med inntil

a)kr 280 for reiser fra og med 6 timer og til og med 12 timer

b)kr 520 for reiser over 12 timer

anses ikke å gi skattepliktig overskudd. Med tjenestereiser menes reiser i oppdrag for arbeidsgiver/oppdragsgiver. Overstiger godtgjørelsen satsene, vil merutbetalingen utgjøre et skattepliktig overskudd med mindre full kostnadsdokumentasjon framlegges.

**§1-2-5 Langtransportsjåfører - kost ved kjøring i utlandet**

Er godtgjørelse til kost for langtransportsjåfører for kjøring i utlandet utbetalt med inntil kr 300 per døgn, kan det normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt overskudd. Satsen inkluderer småutgifter.

**§1-2-6 Beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse utbetalt etter kilometersatser for bruk av privat bil mv.**

Bilgodtgjørelse etter satser fastsatt av Skattedirektoratet er skattefri, jf. forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 5-15-8.

Bilgodtgjørelse som overstiger Skattedirektoratets satser vil gi et skattepliktig overskudd.

Ved overskuddsberegningen skal bilgodtgjørelsen sammenholdes med følgende satser:

For de første 10 000 km i inntektsåret: kr 4,10 per km (kr 4,20 per km)

Over 10 000 km: kr 3,45 per km (kr 3,55 per km)

(Tallene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø.)

I utlandet er satsen kr 4,10 per km uansett kjørelengde.

Kravene til legitimasjon i skattebetalingsforskriften av 21.12.2007 nr 1766 § 5-6-12 sjette ledd, om fritak for forskuddstrekk, gis tilsvarende anvendelse her.

Har skattyter fått tillegg for passasjerer, økes satsene ovenfor med kr 1,00 per km per passasjer. Når skattyter har fått særskilt tillegg for kjøring på skogs- og anleggsvei, økes fradragssatsen med kr 1,00 per km. Mottas godtgjørelse for å ta med seg utstyr og materiell som på grunn av vekt og/eller beskaffenhet for øvrig ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, økes fradragssatsene med kr 1,00 per km (f. eks tilhenger).

En skattyter som kjører minst 6 000 km i tjenesten årlig, kan kreve å bli lignet etter regnskap. Samme likningsmåte må da fastholdes for en og samme bil, bl. a. av hensyn til avskrivninger og den skattemessige behandling ved salg mv., med mindre det gjennomføres uttaksbeskatning.

Underskudd på godtgjørelse for bruk av bil kan godkjennes til fradrag for yrkesbil som lignes etter regnskap. Ved bruk av privatbil i yrket (under 6 000 km), vil differanse som oppstår når godtgjørelsen utgjør et mindre beløp enn et fradrag beregnet etter en sats på kr 4,10 per km i yrket (arbeidssted i Tromsø kr 4,20), også komme til fradrag.

Når det blir utbetalt godtgjørelse for yrkeskjøring med el-bil, kan det ved overskuddsberegningen nyttes en fradragssats på kr 4,20 per km. Ved bruk av motorbåt til yrkeskjøring, vil det i alminnelighet kunne nyttes en fradragssats på kr 7,50 per km. Ved bruk av snøscooter og ATV, kan nyttes en fradragssats på kr 7,50 per km. Ved bruk av tung motorsykkkel (over 125 ccm), kan

nyttes en fradragssats på kr 2,95 per km. Ved bruk av moped eller lett motorsykkkel (opp til 125 ccm) og andre motoriserte fremkomstmidler kan nyttes en fradragssats på kr 2,00 per km.

Se vedlegg 2 for Skattedirektoratets satser for skattefrie utgiftsgodtgjørelser på tjenestereiser

**§1-2-7 Smusstillegg – skattefri del**

Ved ligningen regnes 1/3 av smusstillegget som skattefritt, men i alminnelighet ikke over kr 2 415.

**§1-2-8 Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere**

Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere innen lagidretter hvor det er nødvendig med spesielt utstyr, som f.eks. sko, drakt, beskyttelse mv., anses ikke å gi skattepliktig overskudd når godtgjørelsen utgjør inntil kr 260 per oppdrag. Vilkåret er at samlet utstyrsgodtgjørelse fra samme oppdragsgiver ikke overstiger kr 2 600 per år. Det er videre en forutsetning at dommeren faktisk har kostnader til slikt utstyr, og at slike kostnader ikke blir dekket på annen måte.

Utstyrsgodtgjørelsen kan utbetales i tillegg til beløp som kan utbetales skattefritt etter sktl § 5-15 (1) bokstav i, jf. forskrift av 17.09.2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-1.

**§1-2-9 Redskaps- og verktøyhold mv.**

Ved likningen kan det legges til grunn at godtgjørelse på kr 30,00 per time som skogsarbeidere mottar til dekning av kostnader ved hold av motorsag og annen redskap (avskrivning, vedlikehold og driftskostnader), ikke gir skattepliktig overskudd.

**Verdsettelse av naturalytelser**

**§1-2-15 Særregler ved fastsettelse av fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil**

Fastsettelse av fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil baseres på listepris etter standardreglene i skatteloven § 5-13 og forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13.

I særlige tilfeller hvor listeprisen klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruk, kan fordelene fastsettes ved skjønn, jf. forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13-5 annet ledd.

Er vilkårene oppfylt ved at standardfordelen basert på listepris blir for høy, og firmabilordningen varer hele året, skal den skjønnsmessige fordelene settes til minimum kr 51 000.

Dersom standardfordelen basert på listepris blir for lav, kan man ved fastsettelsen av fordelene benytte en hjelpestørrelse som multipliseres med den/de relevante proSENTSatsen (-e) i standardreglene nevnt i første ledd. Ved fastsettelsen av fordelene kan man normalt benytte markedsverdien som hjelpestørrelse.

Ved privat bruk av arbeidsgivers bil som faller utenfor standardreglene iht. forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13-1 annet ledd, beregnes fordelene etter en sats på kr 3,40 per km. Denne satsen brukes både for arbeidsreiser og for annen privatkjøring med unntak av arbeidsreiser og besøksreiser som overstiger 4 000 km. Overstiger arbeidsreisene/besøksreisene 4 000 km til sammen i inntektsåret, brukes en sats på kr 1,50 per km for overskytende antall kilometer med slik kjøring.

**§1-2-16 Fordel ved erverv av datautstyr og mobiltelefon brukt i arbeidsforhold**

Fordel ved erverv av datautstyr og mobiltelefon brukt i arbeidsforhold, settes til differansen mellom markedsverdi og det vederlag den ansatte har betalt for datautstyret/mobiltelefonen. Kan ikke annen verdi spesifikt påvises, legges følgende markedsverdi til grunn:

Utstyr som er mindre enn 1 år gammelt:	80 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er mellom 1 og 2 år gammelt:	50 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er mellom 2 og 3 år gammelt:	20 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er 3 år eller eldre:	kr 500 (inklusive merverdiavgift)

Med opprinnelig kostpris menes arbeidsgivers faktiske anskaffelseskostnader inklusive merverdiavgift og fratrasket eventuelle rabatter.

**§1-2-17 Fordel ved kost og losji når fordelen ikke er fastsatt etter tariff**

Etter skatteloven § 5-12 tredje ledd settes fordelen ved helt eller delvis fri kost og losji til den verdien som er fastsatt for beregning av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5-8.

Med hjemmel i skattebetalingsloven § 5-8, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10, har Skattedirektoratet fastsatt følgende satser for kost og losji :

Fritt opphold (kost og losji)	kr 116 per dag
Fri kost (alle måltider)	kr 83 per dag
Fri kost (to måltider)	kr 65 per dag
Fri kost (ett måltid)	kr 43 per dag
Fritt losji (eget eller delt rom)	kr 33 per dag

Det skal bare regnes med det antall dager som arbeidstakeren faktisk mottar slike ytelser.

**§1-2-18 Leieverdi av kårbolig/-leilighet utenfor jord-og skogbruk.**

Dersom en boligeiendom ved kjøpekontrakt er påheftet fri borett, skal denne ytelsen fastsettes etter reglene i § 3-2-4.

**Verdsettelse av særskilte ytelser**

**§1-2-20 Tariffestet brenselstilskudd til prester**

Tilskudd til lys og brensel i prestebolig forut for 1. september 2015 regnes ikke å gi skattepliktig overskudd når utbetalingen er i samsvar med reglene om utgiftsrefusjon fastsatt av Kulturdepartementet.

Presteboliger nord for polarsirkelen:

Overstiger utgiftene til lys og brensel kr 14 749 per år, betaler staten 75 % av de overskytende utgifter.

Presteboliger sør for polarsirkelen:

Overstiger utgiftene til lys og brensel kr 28 444 per år, betaler staten 75 % av de overskytende utgifter.

Tilskudd til lys og brensel i prestebolig etter 1. september 2015 må medtas når en fastsetter skattepliktig fordel ved hel eller delvis fri bolig i arbeidsforhold.

#### **§1-2-21 Drikkepenger/Tips**

Drikkepenger/tips til serveringspersonale (bortsett fra prosentlønnet serveringspersonale), drosjesjåfører mv. settes skjønnsmessig til 3 prosent av innberettet lønn når dette ikke er tatt med i selvangivelsen eller er oppgitt med et mindre beløp.

#### **Avkastning av kapital**

#### **§1-2-30 Fordringer**

Avkastning av fordringer fastsettes på bakgrunn av fordringens art, men likevel ikke under 3 prosent når det mangler oppgaver fra skattyter.

### **§1-3 Fradragssatser**

#### **Fradrag for merkostnader ved fravær fra hjemmet**

##### **§1-3-1 Fradrag for losji ved opphold i brakke/campingvogn**

Bor skattyter under arbeidsopphold utenfor hjemmet i egen brakke/campingvogn, som ikke anses som driftsmiddel, fastsettes fradraget til kr 59 per døgn.

##### **§1-3-2 Fradrag for kost ved opphold på hybel/brakke og privat overnatting**

Skattytere som har bodd på hybel/brakke o.l. med kokemulighet og privat overnatting, gis fradrag for merkostnader til kost med kr 200 per døgn fra og med første døgn.

##### **§1-3-3 Merkostnader til kost ved pensjonatopphold o.l.**

Skattytere som har bodd på pensjonat eller hybel/brakke o.l. uten kokemulighet, gis fradrag for merkostnader til kost med kr 307 per døgn regnet fra og med første døgn.

##### **§1-3-4 Merkostnader til kost på tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet som varer ett døgn eller mer- hotellopphold**

Skattytere som har overnatting på hotell og frokost ikke er inkludert i romprisen, gis fradrag for merkostnader til kost med kr 710 per døgn. Når kostnader til frokost er inkludert i romprisen eller disse kostnadene blir refundert etter regning, settes fradragssatsen til kr 639.

Ved tjenestereiser i utlandet innrømmes fradrag for kost etter satser som tilsvarer skattefri kostgodtgjørelse for vedkommende land, jf. § 1-2-3. Se vedlegg 1 for satser for kostgodtgjørelse ved tjenestereiser i utlandet.

Kan ikke skattyteren godtgjøre å ha bodd på hotell, innrømmes fradrag etter pensjonatsatsen i § 1-3-3 eller hybel-/brakkesatsen i § 1-3-2.

##### **§1-3-5 Fradrag for kost på besøksreiser for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet**

Fradrag for merkostnader til kost når besøksreisen mellom sted for arbeidsopphold og hjem ikke medfører overnatting, men varer i 6 timer eller mer, settes til kr 86 hver vei. Slikt fradrag skal bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat på reisen og når kostnadene ikke er dekket av arbeidsgiver.

**§1-3-6 Merkostnader til ett måltid for skattytere som daglig reiser mellom hjem og arbeidssted**

For skattytere som reiser daglig mellom hjem og arbeidssted, men som har så langt fravær at de må spise ett måltid ekstra om dagen utenfor hjemmet, settes fradraget til kr 86 per dag. Slikt fradrag skal i alminnelighet bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat og har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer. For lønnstagere inngår fradraget i minstefradraget.

**§1-3-7 Fradrag for småutgifter**

Skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, og som enten krever fradrag for faktiske kostnader til kost eller har helt eller delvis fri kost eller hyretillegg, gis i tillegg fradrag for ”småutgifter” (kostnad til telefon, avis o.l.) med kr 100 per døgn.

**§1-3-8 Langtransportsjåfører - fradrag for merkostnader til kost i utlandet**

For langtransportsjåfører på turer i utlandet settes merkostnadene til kr 300 per døgn. Satsen inkluderer småutgifter.

**§1-3-9 Beregning av antall fraværsdøgn**

Fradragene ovenfor beregnes på grunnlag av det antall døgn skattyteren faktisk har vært fraværende fra sitt hjem av hensyn til arbeidet, inklusive selve reisen til og fra arbeidet. For skattytere som bor utenfor hjemmet hele året og som reiser hjem hver uke, kan en som norm legge til grunn følgende fraværsdøgn:

Uten lørdagsfri	280 dager
Fri annenhver lørdag	255 dager
Fri hver lørdag	240 dager

Ved færre hjemreiser enn hver uke, må antall fraværsdøgn forhøyes.

**Reiser mellom hjem og fast arbeidssted**

**§1-3-10 Fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og pendleresbesøksreiser til hjemmet**

For samlet reiselengde i året opp til 50 000 km, settes fradraget til kr 1,50 per km.

For samlet reiselengde over 50 000 km settes fradraget til kr 0,70 per km.

Avstandsfradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og fradrag for besøksreiser til hjem i Norge eller i andre land innenfor EØS-området, kan ikke gis for den delen av total årlig reisestrekning som til sammen overstiger 75 000 kilometer per kalenderår, jf. sktl. § 6-44 første ledd. Dette innebærer at skattyter som bare har reiser hvor det kreves avstandsfradrag etter

kilometersats, får et maksimalt årlig fradrag på kr 92 500 før reduksjon med bunnfradraget kr 16 000.

Reglene om avstandsfradrag gjelder i utgangspunktet ikke for skattyter som reiser til hjem utenfor EØS-området, jf. sktl. § 6-44 annet ledd første punktum. Kan skattyter dokumentere bruk av privatbil til hjemreisene, gis likevel fradrag for utgiftene etter kilometersatsene som benyttes ved standardisert avstandsfradrag etter satsene ovenfor, begrenset til 75 000 kilometer per kalenderår.

**Forskjellige arbeidskostnader mv.**

Nedenfor følger fradragssatser til bruk for arbeidstakere som har kostnader som overstiger minstefradraget. Dersom kostnadene ikke overstiger minstefradraget, skal minstefradraget benyttes.

**§1-3-20 Fradragssatser for privatbil og andre framkomstmidler som brukes noe i virksomhet/yrke**

For bil som ikke lignes som yrkesbil, gis fradrag for bruk i yrket med kr 4,10 per km (arbeidssted i Tromsø kr 4,20).

For andre framkomstmidler gis fradrag etter satsene i § 1-2-6, nest siste avsnitt.

Det gis også fradrag for passasjerer, kjøring på skogs- og anleggsvei og tilhengertillegg og frakt av utstyr og materiell etter satsene i § 1-2-6 sjette avsnitt.

**§1-3-21 Fradragssats for redskaps- og verktøyhold for bygningsarbeidere**

Når bygningsarbeidere selv må holde verktøy i sitt arbeid uten særskilt godtgjørelse, settes fradraget for håndverktøy til kr 2 600 per år.

**§1-3-22 Fradrag for uniformskostnader for drosjesjåfører**

Fradrag for uniform for drosjesjåfører godkjennes ved likningen med kr 2 600 per år.

**§1-3-23 Fradrag for faglitteratur**

Når vilkårene for fradrag er oppfylt, gis fradrag for faglitteratur med inntil kr 1 700 per år uten nærmere spesifisering.

**§1-3-24 Spesielle fradragssatser for journalister mv.**

Kostnader til bøker, tidsskrifter, aviser mv. for journalister mv. godtas uten spesifisering til fradrag med inntil kr 1 700 i inntektsåret. Kostnader til internasjonalt pressekort godkjennes med kr 500 når pressekort er utstedt i inntektsåret. Når kostnadene til reise i yrket ikke kan sannsynliggjøres, gis fradrag etter skjønn med kr 2 600 per år samlet for reiser med egen bil og offentlig kommunikasjonsmiddel.

**§1-3-25 Fradragssats ved bruk av eget hjem til møte-/kursvirksomhet**

Ved avholdelse av møte/kurs i hjemmet som ledd i inntektsgivende arbeid, gis det fradrag med kr 7 per deltaker per møte til dekning av kostnadene til strøm, fyring, rengjøring, slitasje o.l.

**§1-3-26 Standardfradrag for bruk av bolig i ervervsvirksomhet (hjemmekontor mv.)**

Benytter eieren minst halvparten av eiendommen til egen bolig regnet etter utleieverdien, gis det standardfradrag med kr 1 700 for de kostnader som knytter seg til den del av eiendommen som brukes i eierens ervervsvirksomhet.

I stedet for standardfradrag kan eieren kreve fradrag for faktiske kostnader knyttet til ervervsdelen av boligen.

For lønnstakere inngår kostnadene i minstefradraget.

### **Andre kostnader**

#### **§1-3-30 Fradrag for kostnader til doktormiddag**

Dersom høyere beløp ikke kan dokumenteres, gis det fradrag for kostnader til middag for opponenter, veiledere mv. inntil kr 23 940, begrenset til kr 1 197 per kuvert. Fradrag gis ikke for bespisning av familie og venner.

#### **§1-3-40 Fradragssats for barnepassere**

Den som passer andres barn i eget hjem, herunder driver familiebarnehage som næringsvirksomhet i eget hjem, kan istedenfor fradrag for faktiske kostnader, kreve standardfradrag. Standardfradraget skal utgjøre 50 prosent av vederlaget for barnepass, men høyst kr 1 091 per måned for hvert barn til dekning av kostnader til kosthold, ekstra kostnader til vask, oppvarming mv. Har skattyter valgt standardfradrag, er valget bindende for de neste 5 inntektsår såfremt forholdene ikke endres vesentlig.

### **Kapittel 2. Innenfor virksomhet**

#### **§ 2-1 Formuessatser**

Er ikke annet bestemt i takseringsreglene for øvrig, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4-1.

#### **§ 2-1-1 Næringseiendom**

Utleid næringseiendom i Norge og utlandet, samt ikke-utleid næringseiendom i Norge verdsettes etter reglene i skatteloven § 4-10 og FSFIN § 4-10-2 til 4-10-9.

Som næringseiendom regnes bl.a kontorlokaler, butikker, lager, verksteder, fabrikker, hotell, parkeringshus, samt tomter. Fritidseiendommer som leies ut i eierens næringsvirksomhet skal formuesverdsettes etter reglene for utleid næringseiendom.

Ved første gangs taksering av ikke-utleid næringseiendom i utlandet skal likningsverdien verken overstige 84 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 84 prosent av eiendommens markedsverdi.

Omsetning av eiendommen gir i seg selv ikke grunnlag for endring av likningsverdien.

Kraftverk: Bestemmelsene over gjelder ikke kraftanlegg som verdsettes etter skatteloven § 18-5.

Skogbrukseieendommer: Disse følger reglene i § 3-1-1.

Jordbrukseieendommer: Disse følger reglene i § 3-1-2.

### §2-1-2 Driftsløsøre

Formuesverdien for driftsløsøre (saldogruppene a,c og d) settes til den likningsmessig nedskrevne verdien ved utgangen av inntektsåret. Er saldoen negativ, settes formuesverdien til kr 0. Positiv saldoverdi reduseres dersom skattyter påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn nedskrevet verdi.

Fast teknisk utstyr skal formueslignes sammen med bygningen (driftsmidlet). Dette gjelder også den delen av det faste utstyret som inngår i saldogruppe d. Vanligvis skal likevel ikke verdien på saldogruppe d reduseres ved formuesberegningen. Slik reduksjon skal bare foretas dersom det kan dokumenteres at samlet salgsverdi på driftsmidlene i saldogruppe d, ikke medregnet det faste tekniske utstyret, er lavere enn gruppens saldoverdi.

Saldo i saldogruppe j (fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l.) inngår ved formuesfastsettingen som en del av bygningen, og skal derfor ikke anses som egen formuespost.

### § 2-1-3 Innkjøpt varelager

Innkjøpt varelager verdsettes til anskaffelsesverdien, jf. skatteloven § 14-5 annet ledd, bokstav a.

### § 2-1-4 Verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.

a) Skip – med kjent kostpris

Verdsettingsreglene gjelder alle typer skip, borefartøyer, boliggrigger, fiskefartøyer, taubåter mv. (jf. Ot. prp. nr. 1 97/98 punkt 6.4)

Nybygde skip skal i leveringsåret (år 1) verdsettes til 85 prosent av kostpris uansett når i året de leveres. Fra år 2 til og med år 15 skal gjenværende formuesverdi årlig reduseres med 15 prosent. Avrundet uten desimaler vil formuesverdien utgjøre i prosent av kostpris som ny:

Leveringsår:

År 1	85 prosent av kostpris
" 2	72 « » «
" 3	61 « » «
" 4	52 « » «
" 5	44 « » «
" 6	37 « » «
" 7	31 « » «
" 8	26 « » «
" 9	22 « » «
" 10	19 « » «
" 11	16 « » «
" 12	14 « » «
" 13	12 « » «
" 14	10 « » «
" 15	10 « » «

Skip levert i 2000 eller tidligere, verdsettes til 10 prosent av kostpris. Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsverdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdien, kan salgsverdien legges til grunn, jf. skatteloven § 4-1 første ledd. Med "salgsverdien" menes her verdien uten justering opp eller ned for påhvilende certepartier/konsesjoner.

Selv om et skip skifter eier, skal skipets kostpris som nytt legges til grunn for beregningen.

**b)Skip – med ukjent kostpris**

Ved kjøp av skip hvor det ikke er mulig å fastslå byggeprisen, kan det tas utgangspunkt i 85 prosent av kjøpers kostpris. Det gis videre 15 prosent årlig reduksjon av gjenværende formuesverdi inntil skipet har nådd en alder på 15 år fra det var ferdigbygd. Restverdien blir stående videre som formuesverdi.

Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsverdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdien, kan salgsverdien legges til grunn, jf. skatteloven § 4-1 første ledd. Med "salgsverdien" menes her verdien uten justering opp eller ned for påhvilende certepartier/konsesjoner.

**c)Påkostninger**

Betydelige påkostninger skal vurderes for seg og verdsettes særskilt. Påkostninger på 20 prosent og over av skipets kostpris som nytt eller brukt, anses som betydelige. Slike påkostninger skal verdsettes til 85 prosent i år 1 med en årlig reduksjon på 15 prosent av gjenværende verdi i 15 år. Verdien kan ikke settes lavere enn 10 prosent av påkostningens kostpris. En betydelig påkostning vil etter dette behandles tilsvarende anskaffelsen av et nytt skip, jf. § 2-1-4 a.

Formuesverdien av det "opprinnelige" skipet må reduseres med eventuell forholdsmessig verdi av utstyr som tas ut i forbindelse med en ombygging.

Påkostninger på under 20 prosent av skipets kostpris vil ikke bli gjenstand for særskilt verdsettelse. Slike mindre påkostninger vil dermed ikke ha innvirkning på formuesfastsettelsen. Påkostninger fordelt over flere år vil kunne ses i sammenheng ved anvendelse av 20-prosentgrensen.

**d)Kontrakter**

Nybyggingskontrakter for skip skal verdsettes til 85 prosent av kontraktsprisen.

**§ 2-1-5 Kapitaliseringsfaktor**

Kapitaliseringsfaktoren for 2015 er fastsatt til 10. Denne skal nyttes ved beregningen av formuesverdien på varige rettigheter, utleierettigheter (jf. §§ 3-1-1 og 3-1-2), formuesverdien på retten til å kreve festeavgift (jf. §§ 1-1-7 og 3-1-3) og gjeldsfradrag (jf. § 1-1-7).

**§ 2-2 Inntektssatser**

### § 2-2-1 Uttak

Uttak av varer eller tjenester fra et foretak til egen bruk eller gaveoverføring verdsettes til det beløp foretaket ville oppnådd ved salg av de uttatte varer/tjenester.

### § 2-2-2 Uttak av klær i bloggvirksomhet

Når klær som det gis fradrag for i bloggvirksomhet tas ut til privat bruk, skal inntektsføring foretas med et beløp tilsvarende 60 % av varens kostpris.

Privat bruk omfatter også når varene gis bort til venner, veldedige organisasjoner eller lignende.

Andre varer verdsettes til det beløp skattyter ville oppnådd ved salg av de uttatte varene.

## § 2-3 Fradragssatser

Regnskapspliktige skattytere gis fradrag for faktiske kostnader, dokumentert ved bilag, med mindre annet er bestemt nedenfor.

### § 2-3-1 Fradrag for småutgifter ved yrkesopphold utenfor hjemmet

I tillegg til dokumenterte merkostnader til kost, kan det kreves fradrag for småutgifter som skattyter har ved opphold utenfor hjemmet pga. reise i virksomhet, med kr 100 per døgn.

### § 2-3-2 Kostnader til kost og losji til ansatte (når disse ikke er fastsatt etter tariff)

Satsene er oppført under § 1-2-17 "Fordel ved kost og losji når fordelen ikke er fastsatt etter tariff".

### § 2-3-3 Lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole

Normalsatser for arbeid utført av barn:

	1.1. - 31.3. 2015	1.4. - 31.12. 2015
Alder	Timesats	Timesats
17 år	kr 110	kr 112
16 "	" 106	" 108
15 "	" 92	" 94
14 "	" 81	" 83
13 "	" 73	" 74

Det kan bare unntaksvis bli tale om å fradragsføre lønn til egne barn under 13 år.

For barn mellom 13 og 16 år er timesatsene redusert skjønnsmessig i forhold til satsene for barn i alderen 16-18 år. Eventuell overgang til høyere sats gjelder fra og med den måneden vedkommende fyller år.

Satsene bør normalt legges til grunn uansett til hvilke tider arbeidet er utført. Kost til forsørgede barn kan ikke ses på som betaling for arbeid.

### §2-3-4 Eierens private campingvogn brukt av ansatte i virksomheten

For campingvogn, som er anskaffet til privat bruk, som også brukes til spisebrakke/overnattingsbrakke for ansatte i eierens virksomhet, kan det bare innrømmes fradrag for den ekstra verdiforringelse som skyldes bruken i virksomheten. Slik ekstra verdiforringelse settes skjønnsmessig til kr 118 per døgn. Det årlige fradrag begrenses oppad til 10 prosent av vognens kostpris som ny dersom skattyteren eier den, eller til den årlige leie dersom campingvognen leies.

### **§2-3-5 Diverse satser vedrørende bruk av private formuesobjekter i virksomhet**

Der skattyter benytter egne private formuesobjekter i virksomhet, gis fradrag etter samme satser som for lønnstakere, se kapittel 1.

a) Bruk av privat bil/båt i virksomheten:

Satsene er oppført under § 1-3-20, evt. under § 1-2-6, nest siste avsnitt.

b) Campingvogn brukt av eieren til overnatting – i egen virksomhet:

Satsen er oppført under § 1-3-1.

c) Bruk av eget hjem til møte- og kursvirksomhet:

Satsen er oppført under § 1-3-25.

d) Bruk av bolig i ervervsvirksomhet (hjemmekontor):

Satsen er oppført under § 1-3-26.

### **§2-3-6 Avgrensning av representasjonskostnader**

Jf. Skattedirektoratets forskrift til skatteloven 22. november 1999 nr. 1160 § 6-21.

Fradrag for kostnader til uteservering, som nevnt i forskriftens § 6-21-2 (1) 4. punktum, kan ikke overstige kr 440 per person.

Fradrag for kostnader til gavegjenstand med firmamerke og/eller firmanavn knyttet til gjenstanden, som nevnt i forskriftens § 6-21-5 (1), kan ikke overstige kr 240 per gjenstand.

Fradrag for oppmerksomheter overfor forretningsforbindelser, etter forskriftens § 6-21-6 1. punktum, kan ikke overstige kr 240 per tilfelle.

### **§2-3-7 Kostnader til sjøhyre mv. for ikke bokføringspliktige fiskere**

Foreligger ikke dokumentasjon, kan fradrag for merkostnad til sjøhyre mv. godtas med inntil kr 2600 for helårsfiskere og kr 1700 for sesongfiskere. Fradraget inngår i et evt. minstefradrag. Kapittel 3. Spesielle verdsettingsregler og satser for primærnæringene

## **§ 3-1 Formuessatser**

Er ikke annet bestemt nedenfor eller foran i denne forskrift, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4-1.

### **§3-1-1 Skogbrukseiendommer**

Formuesverdien på skogeiendommer skal settes til skogens avkastningsverdi, jf. skatteloven § 4-11, annet ledd.

Fastsettelsen av formuesverdiene på skogbrukseiendommer er hjemlet i ligningsloven § 7-1, nr. 3 og i forskrift av 19. desember 2006 nr. 1514 til ligningsloven. Generell revisjon av formuesverdiene skal skje når Skattedirektoratet bestemmer.

Formuesverdien for 2015 vil fremgå av forhåndsutfyllt selvangivelse.

Har skogverdien endret seg vesentlig i året (f.eks. pga. tilkjøp, frasalg, fredning, naturskade eller lignende), må verdien beregnes på nytt, og innberettes på skjema RF-1016.

Skogfaktor som skal nyttes ved beregningen er satt til 5, jf. forskrift for verdsetting av skog 19.12.2006 nr. 1514 § 9

For å beregne formuesverdien av rettigheter (jakt-, fiske- og fallrettigheter) knyttet til skogeiendommen, kapitaliseres brutto leieverdi med kapitaliseringsfaktor 10, se § 2-1-5.

Om bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål, se § 3-1-3.

Formuesverdien på jaktrettighet utnyttet av skattyteren selv, beregnes ved at antall felte dyr innen de forskjellige kategoriene som er nevnt under § 3-2-5, multipliseres med de verdiene som er angitt der. Det totale produktet multipliseres med kapitaliseringsfaktoren, se § 2-1-5.

### **§3-1-2 Jordbrukseiendommer**

Jordbrukseiendommer skal verdsettes under ett med bygninger og rettigheter som hører til eiendommen, jf. skatteloven § 4-11 første ledd.

For disse eiendommene skal det ikke foretas noen generell økning av likningsverdiene per 1. januar 2015. Enkeltstående eiendommer som har vesentlig lavere likningsverdi enn sammenlignbare eiendommer, kan likevel økes. Har en eiendom steget i verdi fra 1. januar 2015 pga. vesentlige påkostninger mv., skal likningsverdien økes. Det samme gjelder for påkostninger mv. foretatt tidligere år, men som pga. manglende eller ufullstendige opplysninger først er blitt kjent for likningsmyndighetene på et senere tidspunkt.

Likningsverdien på eiendommer som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, skal settes ned når skattyter krever det.

Omsetning av en eiendom gir i seg selv ikke grunnlag for endring av likningsverdien. Retningslinjene ovenfor gjelder selv om det er fastsatt endrede eiendomsskattetakster i kommunen.

Ved første gangs taksering av en jordbrukseiendom skal likningsverdien verken overstige 80 prosent av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 80 prosent av eiendommens markedsverdi.

Tidligere fastsatte likningsverdier som overstiger 80 prosent av markedsverdien, skal settes ned når skattyter har dokumentert markedsverdien. Likningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 80 prosent av dokumentert markedsverdi.

Formuesverdien på jakt-, fiske- og fallrettigheter skal inngå i jordbrukseiendommens totale formuesverdi, jf. skatteloven § 4-11, første ledd. Om beregning av verdiene, se § 3-1-1 ”Skogbrukseiendommer”.

Om bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål, se § 3-1-3.

For driftsløsøre vises til § 2-1-2.

### **§3-1-3 Bortfestede tomter til bolig- og fritidsformål**

Formuesverdien av kravet på festeavgift beregnes ved å multiplisere den årlige festeavgiften med kapitaliseringsfaktor 10, se § 2-1-5.

### **§3-1-4 Varelager, buskap og oppdrettsfisk**

Varebeholdning settes til anskaffelsesverdi, eller tilvirkningsverdi for egentilvirkede varer, jf. skatteloven §14-5 (2), bokstav a. Som tilvirkningsverdi regnes kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoffer og produksjonslønn.

#### **a. Buskap**

Reglene om verdsetting av buskap er gitt i forskrift til ligningsloven ”Forskrift om videreføring av § 3 og § 4 i tidligere regnskapsforskrift for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk” fastsatt av Skattedirektoratet 12. april 2011.

#### **1) Storfe**

	Ordinære Satser	I prosent av voksne dyr
Kyr tilført i året (har kalvet)	kr 5 700	
Kviger over 12 måneder (ikke kalvet)	" 4 000	70
Kviger under 12 måneder	" 1 700	30
Okser over 12 måneder	" 4 000	70
Okser under 12 måneder	" 1 700	30

#### **2) Griser**

Avlsgriser tilført i året (over 6 måneder)	kr 1 800	
Slakteferdige griser	" 1 300	100
Slaktegriser ca. 4 måneder	" 1 000	80
Slaktegriser ca. 3 måneder	" 800	60
Smågriser ca. 2 måneder	" 500	40
Smågriser under 2 måneder	" 260	20

**3) Småfe**

Sauer tilført i året	kr 450	
(over 12 måneder)	" 270	60
Sauer under 12 måneder		
Geiter tilført i året	" 250	
(over 9 måneder)	" 80	30
Geiter under 9 måneder		

**4) Fjørfe**

Etter FSFIN § 14-5-3 skal verpehøner og kyllinger som skal settes inn i eggproduksjon verdsettes til slakteverdi. Slakteverdien settes til:

Verpehøner	per stk.	kr 4
Kyllinger	" "	" 4

Innkjøpte dyr (kyllinger) til oppfôring skal settes til innkjøpsprisen med tillegg av medgåtte førkostnader mv. fram til årsskiftet.

**5) Pelsdyr**

Satsene nedenfor skal nyttes ved fastsetting av formuesverdier på levende dyr og usolgte skinn.

Aksjeselskaper skal ved inntektslikningen bruke satsene både på levende dyr og skinn som ikke er solgt. Enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper skal ved inntektslikningen bare bruke satsene på markedsførte skinn som ikke er solgt.

Sølvrev	kr 390
Blårev og annen rev	" 340
Mink	" 150

**6) Hester**

I. Hester som nyttes eller skal nyttes i trav- og galoppsport

Trav- og galopphester føres opp med antatt salgsverdi. Hester av eget oppal under 1 år bør normalt settes til minst kr 19 000. Denne verdi økes for hvert år inntil 3 år. Hester som har nådd denne alder i 2015, skal verdsettes til minst kr 45 000. Er hesten forsikret og 15 prosent av forsikringssummen overstiger satsene foran, legges 15 prosent av forsikringssummen til grunn. Verdien for slike hester eid utenfor næringsvirksomhet, kan ikke settes ned før det er sannsynlig at vedkommende hest har en lavere salgsverdi.

II. Andre innkjøpte hester verdsettes til salgsverdi.

III. Hester av eget oppal og innkjøpte hester til bruk i virksomhet (unntatt hester under romertall I), fastsettes til tilvirkningsverdien ved eget oppal.

Satser for eget oppal:

Fjording

Dølahest

Hester inntil 1 år	kr 1 500	kr 2 100
Hester inntil 2 år	" 3 800	" 5 300
Hester inntil 3 år	" 6 000	" 8 400
Hester over 3 år	" 7 500	" 10 500

Verdien av voksne hester under romertall III blir stående uendret inntil realisasjon.

#### 7) Andre dyr

Formuessatsene for rein er fastsatt etter bestemmelsene i skatteloven § 4-11, tredje ledd. Satsene har ingen betydning for inntektsansettelsen, jf. skatteloven § 8-1, første ledd, bokstav a.

Rein over 1 år	Kr	660
Rein under 1 år (fjorårskalver)	"	330
Bifolk (uten kube)	kr	350

#### b. Korn

Tilvirkningsverdi i kr per kg:

Mathvete	kr	1,20
Fôrhvete	"	1,20
Matrug	"	1,20
Fôrrug	"	1,20
Rughvete	"	1,10
Bygg	"	1,10
Havre	"	1,10
Oljefrø	"	2,30

#### c. Poteter

Tilvirkningsverdi kr per kg:

Matpoteter	kr	1,00
Fabrikkpoteter	"	0,70

#### d. Avlingslager til oppfôring på egen buskap

Tilvirkningsverdi per kg:

Høy	kr	1,10
Halm, ubehandlet	"	0,30
Halm, ammoniakkbehandlet	"	0,55
Kålrot	"	0,15
Grassurfôr	"	0,27
Bygggrøpp	"	1,30
Havregrøpp	"	1,30

Tilvirkningsverdien på andre fôrmidler settes til kr 1,30 per fôrenhet. (FEm)

#### e. Lager av skogsvirke (som ikke er levert)

Tilvirkningsverdien settes til kostnadene ved hogst, kjøring mv. Verdien av eget arbeid skal ikke tas med.

f. Annet varelager for salg

Salgsprodukter verdsettes til ca. 40 prosent av netto salgsverdi.

Planter på friland i planteskoler verdsettes til 20 prosent av netto salgsverdi ved engrossalg.

g. Oppdrettsfisk, skjell mv.

På grunn av risikoen for sykdom, skade, svinn etc. settes verdien på oppdrettsfisk og skjell til 65 prosent av tilvirkningsverdien. I tilvirkningsverdien inngår kostnader til innkjøp av yngel/smolt/settefisk, til fôr og til leid arbeidskraft.

Beholdning av blåskjell og lignende stående i sjøen, verdsettes ikke.

### **§ 3-2 Inntektssatser**

#### **§ 3-2-1 Veiledende produksjonsmengder når pålitelige oppgaver ikke foreligger, jf. ligningsloven § 8-1.**

a) Melk per årsgeit	300 kg
b) Ull per voksen sau	3,5 kg
c) Ull per lam	1,5 kg
d) Egg per høne	14 kg
e) Honning per kube	30 kg

#### **§ 3-2-2 Verdsetting av produkteruttatt til husholdning og føderåd**

Produkter/varer som tas ut fra næringen til husholdning og føderåd verdsettes til omsetningsverdi, dvs den verdien produktet/varen ville fått ved salg.

#### **§ 3-2-3 Normer for verdsetting av uttatte naturalier til eget bruk**

a) Verdien av uttatt melk per husstandsmedlem: kr 640 per år.

For personer over 70 år reduseres satsen for melk til det halve.

b) Verdien av uttatte poteter per husstandsmedlem: kr 210 per år.

For barn under 10 år og for personer over 70 år reduseres satsen for poteter til det halve.

c) Verdien av uttatt fisk per husstandsmedlem: Kr 1 300 per år.

For barn under 10 år og personer over 70 år reduseres satsen til det halve.

d) Verdien av uttatt reinkjøtt settes til kr 2 100 pr. husstandsmedlem.

For barn under 10 år og personer over 70 år reduseres satsen til det halve.

#### **§ 3-2-4 Brutto leieverdi av kårbolig på gårdsbruk**

Leieverdiene beregnes etter følgende sjablongverdier:

<u>Bruksareal</u>	<u>Leieverdi</u>
Over 100 m <sup>2</sup>	kr 26 500
60 – 100 m <sup>2</sup>	kr 19 800
Under 60 m <sup>2</sup>	kr 13 200

Bruksareal er det areal i boligen som er innredet til boformål. Det inkluderer kott, ganger, vindfang mv., og innredede rom i kjeller og loft (for eksempel vaskerom, stue, soverom mv.). Det

er bare areal innenfor en takhøyde på min. 1,90 m som teller med. Det er uten betydning om bare deler av boligen faktisk benyttes.

Forefinnes ikke bade-/dusjrom eller wc, reduseres verdien med 25 %. Samme reduksjon gjelder dersom avstanden til kommuneadministrasjonen er over 15 km. Oppfylles begge vilkår, er reduksjonen samlet 40 %.

Dersom kåryter og kårmtotaker med borett bor sammen (ikke i hver sin leilighet), anses boligen som "kårbolig", og leieverdien er skattepliktig for kårmtotaker. Leieverdien beregnes etter sjablongverdiene, men reduseres med 40%. Kåryter gis fradrag for 60% av kostnadene knyttet til boligen.

### **§ 3-2-5 Fordel ved nettolikning av egen utnyttet jaktrett**

Når den som disponerer en jaktrett selv har utnyttet denne, skal nettofordelen per felte dyr ved likningen settes lik satsene som er gjengitt nedenfor:

Elg:	
Eldre okse	Kr 7 000
Ungdyr (1½ år) + eldre hunndyr	Kr 5 500
Kalv (½ år)	Kr 2 500
Reinsdyr (voksen)	Kr 1 450
Hjort (voksen)	Kr 2 700

### **§ 3-2-6 Verdi av uttatt brensel fra egen skog**

Uttak av ved til privat bruk og kårtytelse, fra skog som er eller inngår i egen virksomhet, inntektsføres med kr 450 per løs m<sup>3</sup>. (Kr 1500 per favn)

Dersom uttaket består av energivirke i form av flis, settes inntekten til kr 170 per løs m<sup>3</sup>.

### **§ 3-2-7 Verdien av stallplass og uttatt grovfôr til hester som nyttes utenom jord- og skogbruksnæringen**

Verdien av stallplass og uttatt grovfôr til hester som nyttes i travsport eller på annen måte utenom jord- og skogbruksnæringen, settes til kr 16 000 for voksne trav- og galopphester. For hobbyhester utenom trav- og galoppssport, settes uttaket til kr 11 200 og for ponnyer til kr 7 200 . Satsene reduseres skjønnsmessig for føll og unghester.

### **§ 3-2-8 Definisjon av "tre normalårsverk" i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 10-42-3 "Om overføring av skjerming mellom virksomheter"**

Tre normalårsverk jf. FSFIN § 10-42-3 a utgjør i den sammenheng 750 dagsverk eller 5625 arbeidstimer.

## **§ 3-3 Fradragssatser**

### **§ 3-3-1 Kostnader til kost i forbindelse med gårdsturisme, grønn omsorg og forpleining**

Drives gårdsturisme, grønn omsorg eller forpleining som virksomhet, og virksomheten omfatter bespisning, kan det, som alternativ til fradrag for dokumenterte kostnader, gis fradrag for kost tilsvarende satsene i § 1-2-17 med et tillegg på 30 prosent.

**§ 3-3-2 Kostnader til kost mv. for ikke bokføringspliktige lottfiskere**

Ikke bokføringspliktige lottakere som ikke tar del i felles kosthold om bord, gis fradrag for dokumenterte kostnader til kost og (i tillegg) for "småutgifter" (kostnader til telefon, avis o l) med kr 100 per døgn.

For hjemmefiskere (overnatting hjemme) som ikke kan dokumentere kostutgifter, må fradraget fastsettes ved skjønn. Som veiledning for skjønnet kan nyttes en sats på kr 86 per dag.

**§ 3-3-3 Kostnader ved bruttolikning av egen utnyttet jaktrett**

Kostnader til gevær, ammunisjon, mv. kan maksimalt føres til fradrag med kr 2 600.

**§ 3-3-4 Fradrag for fôrkostnader til gjeterhund i sau- og reindriftsnæring**

Hvis høyere kostnader ikke kan dokumenteres med bilag, kan det alternativt nyttes et samlet fradrag for kostnader til fôr på kr 2 200 for hver næringsdrivende (ved deling av næringsinntekt mellom ektefeller anses ektefellene i denne sammenheng som én næringsdrivende).

For lønnet gjeters hundehold inngår kostnadene i minstefradraget.

**§ 3-3-5 Fradrag for merkostnader til kost i reindriftsnæring**

Hvis høyere kostnader ikke kan dokumenteres med bilag, vil reineiere som må overnatte utenfor sin bolig eller sekundærbolig, innrømmes fradrag for merkostnader til kost etter en sats tilsvarende satsen for kostbesparelse i hjemmet. Satsen er kr 83 per døgn.

Det må godtgjøres at oppholdet har vært nødvendig i forbindelse med reindriften.

**Vedlegg 1**

**Skattedirektoratets satser for skattefri kostgodtgjørelse på tjenestereiser i utlandet med virkning for inntektsåret 2015**

<b>Verdensdel/Land /By</b>	<b>Kostsatser for 2015</b>
----------------------------	----------------------------

**Europa:**

Albania	500
Belgia	900
Bosnia-Hercegovina	430
Bulgaria	400
Danmark	800
København	930
Estland	600
Finland	750

Frankrike	780
Paris	900
Hellas	400
Hviterussland	400
Irland	850
Island	850
Italia	900
Kosovo	360
Kroatia	840
Kypros	700
Latvia	650
Liechtenstein	1 200
Litauen	490
Luxembourg	800
Makedonia	610
Malta	700
Moldova	650
Monaco	1 100
Montenegro	500
Nederland	650
Polen	600
Portugal	880
Romania	820
Russland	710
Moskva	1 400
St.Petersburg	950
Serbia	650
Slovakia	600
Slovenia	500
Spania	900
Storbritannia	650
London	1 100
Sveits	1 050
Genève	1 050
Zürich	1 200
Sverige	750
Tsjekkiske republikk	550
Tyskland	750
Berlin	900
Ukraina	530
Ungarn	650
Østerrike	760
Wien	900

**Afrika:****Kostsatser for 2015**

Algerie	800
Angola	950

Benin	400
Botswana	450
Burundi	460
Egypt	680
Elfenbenskysten	700
Eritrea	700
Etiopia	450
Ghana	500
Kamerun	560
Kenya	520
Lesotho	350
Madagaskar	350
Malawi	350
Marokko	800
Mauritius	450
Mosambik	690
Namibia	360
Nigeria	980
Seychellene	1 000
Sudan	800
Swaziland	350
Sør-Afrika	600
Sør-Sudan	450
Tanzania	650
Togo	430
Zambia	600
Zimbabwe	500
Øvrige områder	580

**Amerika:****Kostsatser i 2015**

Argentina	500
Bahamas	800
Barbados	450
Bolivia	300
Brasil	650
Rio	1 050
Canada	930
Chile	750
Colombia	500
Costa Rica	550
Cuba	540
El Salvador	440
Guatemala	500
Guyana	400
Honduras	400
Jamaica	450
Mexico	950

Nicaragua	460
Panama	500
Paraguay	500
Peru	750
Puerto Rico	420
Surinam	450
Uruguay	600
USA	700
New York	950
San Francisco	1 000
Washington D.C	1 000
Venezuela	900
Øvrige områder	640

**Asia: Kostsatser i 2015**

Afganistan	500
Armenia	500
Azerbajjan	750
Bahrain	800
Bangladesh	520
Brunei	400
Fillipinene	700
Forente Arabiske Emirater	1 000
Georgia	650
India	500
Indonesia	550
Iran	750
Israel	900
Japan	700
Jemen	500
Jordan	1 300
Kambodsja	800
Kasakhstan	700
Kina	730
Hong Kong	1 000
Shanghai	870
Kuwait	600
Laos	500
Libanon	890
Malaysia	770
Maldivene	800
Myanmar (Burma)	750
Nord-Korea	450
Oman	800
Pakistan	400
Palestina	800
Qatar	650

Saudi-Arabia	1 000
Singapore	800
Sri Lanka	400
Sør-Korea	1 100
Taiwan	600
Thailand	700
Tyrkia	520
Istanbul	650
Uzbekistan	400
Vietnam	600
Øst-Timor	450
Øvrige områder	690

**Australia/Oceania:                    Kostsatser i 2015**

Australia	950
New Zealand	700
Papua Ny-Guinea	570
Øvrige områder	740

For følgende områder/land gjelder disse satser:

Andorra: som for Spania  
Azorene: som for Portugal  
Færøyene: som for Danmark  
Gibraltar: som for Storbritannia  
Grønland: som for Danmark  
Guernsey (inkl. Alderney og Sark): som for Storbritannia  
Jersey: som for Storbritannia  
Kanariøyene: som for Spania  
Madeira: som for Portugal  
Man: som for Storbritannia  
Nord-Irland: som for Storbritannia  
San Marino: som for Italia  
Vatikanstaten: som for Italia  
Åland: som for Finland

Øvrige land/områders satser tilsvare "Øvrige områder" under den enkelte verdensdel.

**Vedlegg 2****Div. satser**

Skattedirektoratets satser for skattefri utgiftsgodtgjørelse på tjenestereise innenlands, gjeldende for 2015:

Kostgodtgjørelse for dagsreiser på minst 15 km:

For reiser fra og med 6 timer til og med 12 timer:	kr 280,-
For reiser over 12 timer:	kr 520,-
Kostgodtgjørelse ved overnatting på hotell ved reiser 12 timer eller mer:	kr 710,-
Utgiftsgodtgjørelse ved bruk av egen bil for 2015:	
For inntil 10 000 km i kalenderåret:	kr 4,10 per km
Over 10 000 km i kalenderåret:	kr 3,45 per km
For arbeidstakere med arbeidssted i Tromsø: kr. 0,10 per km i tillegg til satsene over.	
For kjøring på skogs- og anleggsveier gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på	kr 1,00 per km
Når det er nødvendig med tilhenger for å bringe med utstyr og materiell som på grunn av sin vekt og beskaffenhet ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på	kr 1,00 per km
Når det i bilen tas med arbeidstakere på oppdrag, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg per arbeidstaker på	kr 1,00 per km
Satser for kilometergodtgjørelse ved bruk av andre egne framkomstmidler gjeldende for 2014:	
Motorsykkel over 125 ccm:	kr 2,95 per km
Moped og motorsykkel opp til og med 125 ccm og andre motoriserte framkomstmidler:	kr 2,00 per km
Snøscooter og ATV	kr 7,50 per km
Båt med motor:	kr 7,50 per km
El-bil	kr 4,20 per km



# Skattenytt 12/2015

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),

# Innholdsfortegnelse

<b>HØYESTERETTSDOMMER</b>	<b>1</b>
SkN 15-139 Odfjell Rig Ltd	1
<b>LAGMANNNSRETTSDOMMER</b>	<b>17</b>
SkN 15-140 Kjøp og drift av fly	17
SkN 15-141 Skattefri fisjon	46
SkN 15-142 Rederibeskatning	62
SkN 15-143 Internprising	69
<b>UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET</b>	<b>89</b>
SkN 15-144 Domskommentar til Kverva-dommen	89
SkN 15-145 Ny rentebestemmelse, tilleggsskatt	93
<b>LOVENDRINGER</b>	<b>94</b>
SkN 15-146 Endringer i skatteloven	94
SkN 15-147 Endringer i ligningsloven	102
SkN 15-148 Endringer i endringslov til ligningsloven	105
SkN 15-149 Endringer i skattebetalingsloven	106
SkN 15-150 Endringer i eiendomsskatteloven	108
<b>FORSKRIFTSENDRINGER</b>	<b>110</b>
SkN 15-151 Endringer i FSFIN forskrift til skatteloven	110
SkN 15-152 Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt	111
SkN 15-153 Forskrift om endring i skattebetalingsforskriften	132
SkN 15-154 Forskrift om lønnstrekkordningen på Svalbard	132
SkN 15-155 Forskrift for eiendomsskatt, Oslo	134
SkN 15-156 Endring i forskrift til utfylling mv. av skatteloven	135

<b>SkN 15-157 Endring i forskrift til skatteloven</b>	<b>136</b>
<b>SkN 15-158 Endring i forskrift om opplysninger til ligningsmyndighetene</b>	<b>137</b>
<b>SkN 15-159 Endring i forskrift til skatteloven</b>	<b>138</b>
<b>SkN 15-160 Forskrift om avgiftssatser folketrygden 2016</b>	<b>143</b>
<b>SkN 15-161 Forskrift om takseringsregler artistskatt, 2016</b>	<b>145</b>
<b>SkN 15-162 Endring i skattebetalingsforskriften</b>	<b>146</b>

# Høyesterettsdommer

## SkN 15-139 Odfjell Rig Ltd

**Lovstoff:** Skatteloven §§ 2-3 første ledd bokstav b og 2-34.

**Høyesterett:** Dom av 14. desember 2015, sak nr. HR-2015-2488-A

**Dommere:** Matheson, Bull, Øie, Justitiarius Schei. Dissens: Falch.

**Saksgang:** Stavanger tingrett TSTAV-2013-1932 - Gulating lagmannsrett LG-2013-161102 - Høyesterett HR-2015-02488-A, (sak nr. 2015/466), sivil sak, anke over dom.

**Ankende part:** Odfjell Rig Ltd. (advokat Henning Naas) (Rettslig medhjelper: advokat Finn Backer-Grøndahl)

**Ankemotpart:** Staten v/Skatt vest (Regjeringsadvokaten v/advokat Anders F. Wilhelmsen).

**Hva saken dreide seg om:** Spørsmål om skatteplikt til Norge for utenlandsk deltaker i et kommandittselskap med norsk komplementar som eide en borerigg som ble leiet ut til et beslektet kommandittselskap som hadde benyttet riggen til boring på norsk sokkel i et langt tidsrom.

**Kort omtale av dommen:** Deep Sea Drilling Company II KS – DSDC II KS eller eierselskapet – eide riggen Deep Sea Bergen som ble leiet ut på bareboatvilkår til et beslektet kommandittselskap, Deep Sea Drilling Company KS (DSDC KS eller operatørselskapet) som inngikk borekontrakter og utførte boreoppdragene på norsk sokkel. Riggen har utført boreoppdrag på norsk sokkel sammenhengende siden 2006 og har borekontrakter som løper til 2017. Odfjell Rig Ltd. – et selskap hjemmehørende på Bermuda – var kommandittist med en 52,913 % eierandel i eierselskapet. Verken eierselskapet eller operatørselskapet hadde egne ansatte. All administrasjon knyttet til utleie og drift av boreriggen ble foretatt av Odfjell Drilling AS – et selskap hjemmehørende i Bergen. Dette i henhold til en managementavtale av 2. september 1980, som altså fikk anvendelse for både eier- og operatørselskapet. – Det tilføyes at de to kommandittselskaper opprinnelig var et selskap som ble fisjonert i et eier- og operatørselskap i 1998 i forbindelse med endringer i rederibeskatningsregimet. Managementavtalen ble altså inngått på et tidspunkt hvor det kun var ett selskap som eide og opererte riggen.

Etter å ha innhentet nærmere opplysninger om Odfjell Rig Ltds deltakelse i DSDC II KS traff Skatt vest vedtak 29. juni 2012 om å skattlegge Odfjell Rig Ltd. med følgende inntekstillegg: 116,5 millioner kroner i 2009 og 135,3 millioner kroner i 2010. Selskapet ble også skattlagt i 2011 for en inntekt på 135,3 millioner kroner. Grunnlaget var at Odfjell Rig Ltd. ble antatt å delta i en utleievirksomhet som DSDC II KS drev i Norge, jf. skatteloven § 2-3 første ledd b. Det ble videre antatt at unntaket fra skatteplikt i skatteloven § 2-34 for utlendinger som har inntekt (og formue) vunnet ved eie og drift av «bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet», ikke fikk anvendelse på en borerigg som hadde boret sammenhengende på norsk sokkel siden 2006. – Det tilføyes for fullstendighets

skyld at kommandittister og komplementar i operatørselskapet som foretok boringer på norsk sokkel var skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1. Det var for øvrig ingen utenlandske deltakere i dette selskap.

Ligningsvedtakene ble bragt inn for rettslig overprøving, men staten ble frifunnet ved **Stavanger tingretts dom av 12. juli 2013** og tilkjent sakskostnader. Saken ble påanket, men anken forkastet ved **Gulating lagmannsretts dom av 23. desember 2014** hvor staten ble tilkjent omkostninger for ankesaken.

**Høyesteretts flertall – 4 dommere** (Matheson, Bull, Øye og Schei) – kom i sin dom til et annet resultat enn de underordnede instanser – dvs. at Odfjell Rig Ltd. *ikke* hadde skatteplikt til Norge. Ligningsvedtakene for de tre nevnte inntektsår ble følgelig opphevet. Staten ble ilagt sakskostnader for alle instanser med noe i overkant av 2,1 millioner kroner.

Flertallet har en ganske lang innledning om de skatterettslige sider (avsnitt 38-60) som ikke sier så mye om problemstillingen i saken. I avsnitt 65 gis en beskrivelse av de funksjoner som omfattes av management-tjenestene til Odfjell Drilling AS. Deretter poengteres at selve riggutleien – det å stille den til disposisjon for leietaker – besluttes og utføres av selskapsmøtet i utlandet og ikke av managementselskapet i Norge. Og siden management funksjonene var av «*svært begrenset verdi sammenlignet med verdien av bareboatkontrakten*» kunne det å forestå utleien av riggen ikke sies å utgjøre noen virksomhet drevet i Norge (avsnitt 66 og 67 – sitatet fra avsnitt 66 uthevet her).

**Mindretallet –en dommer** (Falch) – var enig med de underordnede instanser i at Odfjell Rig Ltd. hadde skatteplikt til riket for de aktuelle år, slik ligningsmyndighetene hadde lagt til grunn.

Mindretallet tok utgangspunkt i at eierselskapet drev virksomhet i skattelovens forstand. Selv om denne virksomhet var beskjedent ble spørsmålet hvor «*den* aktiviteten ble drevet». Og det avgjørende var «*hvor produksjonen av de inntektsbringende tjenestene fant sted*» med henvisning til dommene i Rt-2001-512 (Safe) og Rt-2011-999 (Allseas) – (avsnitt 84). Å operere skip eller rigger skjer om bord i fartøyet, dvs. at transport- eller borevirksomheten foregår der skipet eller riggen til enhver tid befinner seg. Men for *utleie* av skip eller borerigger skjer virksomheten «*der utleien administreres* – typisk der kontraktsforhandlinger og oppfølging finner sted» (avsnitt 85). Når Odfjell Drilling AS «*utførte alle tjenester og funksjoner som fant sted i og for eierselskapet, bortsett fra å treffe de beslutninger som selskapsmøtet skulle treffe*» fant mindretallet at eierselskapet drev virksomhet i Norge for de aktuelle år (se avsnitt 88). Konsekvensen var da at Odfjell Rig Ltd. deltok i virksomhet drevet her etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

**Referentens kommentarer:** Innledningsvis bemerkes at undertegnede prosederte Odfjell-saken for Skatt vest for tingrett og lagmannsrett – noe leseren bør ha kjennskap til.

Rent umiddelbart skulle man tro at uttrykket «*drives*» i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b tok sikte på det sted hvor de funksjoner som er nødvendig for å utøve en virksomhet foregår. En utleievirksomhet vil ut i fra en slik fortolkning foregå på det sted utleier har kontor og andre lokaler som er nødvendig for å kunne utøve en slik virksomhet.

I dette tilfelle var funksjonene delt ved at beslutninger om inngåelse av utleiekontrakten for riggen skjedde ved et vedtak på selskapsmøte i utlandet. Men de øvrige funksjoner knyttet til å utøve denne virksomhet foregikk der hvor manager – Odfjell Drilling AS – hadde sitt kontor, dvs. i Bergen. Og ved utleie av en rigg som har en meget betydelig kostpris – opp i

mot en milliard kroner er ikke unormalt – må det antas at det å administrere utleien (management) krever betydelige ressurser selv om leietaker (operatøren) er den som ordner med bemanning og mange av de funksjoner som eieren ellers ville ha måttet ordnet. Noe må også eier foreta seg, og det er derfor vanskelig å se at utleier ikke driver en utleievirksomhet fra managers kontor i Bergen når manager utfører de nødvendige funksjoner knyttet til utleien på oppdrag fra riggeier. Det er etter min mening lett å følge mindretallet (og de underordnede instanser) når det legges avgjørende vekt på det sted «der utleien administreres» – og det er der manager utfører alle de løpende funksjoner som er nødvendig i et utleieforhold. – Mindretallet synes å bygge på en *ren funksjonell vurdering* av hva som skal til for at en virksomhet skal kunne sies å være drevet på et bestemt sted og da med hovedvekt på hvor de løpende funksjoner ble utført (den daglige drift av utleievirksomheten) – etter min mening et naturlig synspunkt.

Flertallet legger til grunn en mer kompleks vurdering: Det er ikke utelukkende et spørsmål om hvor det vesentlige av de aktiviteter som var nødvendig for å administrere utleieforholdet foregikk. Man måtte også foreta en *verdsettelse* av management-tjenestene i forhold til verdien av selve utleiekontrakten. Og siden management-tjenestene hadde en nokså begrenset verdi i forhold til verdien av riggen og følgelig også i forhold til den verdi som utleieforholdet representerte, fant flertallet altså at utleievirksomheten ikke kunne anses for å være drevet i Norge siden riggen ikke befant seg her (men på norsk kontinentalsokkel utenfor «riket»).

Etter min mening er flertallets kriterier for å avgjøre hvor en virksomhet drives mer kompleks – og også mer uklar – når det i tillegg til de løpende funksjoner som utleier må ivareta for å administrere utleieforholdet (her ved en oppdragstaker, Odfjell Drilling AS som må identifiseres med oppdragsgiver, jf. Rt-2002-512 (Safe)), også legges vekt på verdien av utleiekontrakten og hvor boreriggen befinner seg. Etter min mening sier verdien av utleiekontrakten – og hvor den måtte være inngått – intet om hvor en utleievirksomhet foregår hvor det må antas at det å forvalte selve utleieobjektet på eiers vegne krever ikke ubetydelige ressurser selv om mye er satt bort til leietaker (operatør). Det kan som mindretallet påpeker ikke være tvilsomt at «*produksjonen* av de inntektsbringende tjenestene» fant sted i Norge – noe som også etter min mening burde være avgjørende for stedfestingen av denne virksomhet – hvor det mest nærliggende i skatterettslig forstand må sies å være at den *foregår i riket*.

Jeg stemmer altså med mindretallet – neppe særlig overraskende tatt i betraktning min tilknytning til saken!

SYV

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Odfjell Rig Ltd. for årene 2009 til 2011. Selskapet er registrert og hjemmehørende på Bermuda.
- (2) Odfjell Rig Ltd. deltar som kommandittist i Deep Sea Drilling Company II KS med en andel på ca. 53 prosent. Kommandittselskapets formål er å eie og drive utleie av plattformen «Deep Sea Bergen», som er en halvt nedsenkbar borerigg av type Aker H-3.2. Deep Sea Drilling Company II KS kalles i fortsettelsen for eierselskapet. Komplementaren i selskapet er Deep Sea Drilling Company II AS med en andel på 10 prosent. Det er ikke påkrevd å gjøre nærmere rede for de øvrige deltakerne i eierselskapet.

- (3) Eierselskapets forretninger ledes av komplementaren, jf. kommandittselskapsavtalen § 5. Bestemmelsen gir imidlertid anvisning på at visse særlig viktige avgjørelser er forbeholdt selskapsmøtet.
- (4) Kommandittselskapsavtalen bestemmer at Odfjell Drilling AS skal «ha management for Plattformen i henhold til opprinnelig managementavtale datert 2. september 1980 med senere endringer». Odfjell Drilling AS har sitt forretningssted i Bergen.
- (5) Eierselskapet har ikke egne ansatte. Selskapets behov for beslutningskompetanse og administrative tjenester er dekket opp av selskapsmøtet og managementavtalen.
- (6) Boreriggen har siden 2006 vært leiet ut på såkalte bareboatvilkår til Deep Sea Drilling Company KS, som har en borekontrakt med Statoil på norsk sokkel. Deep Sea Drilling Company KS kalles i fortsettelsen for operatørselskapet. Kommandittisten i selskapet er Odfjell Rig AS og komplementar Deep Sea Drilling Company AS. Noen nærmere redegjørelse for de øvrige deltakerne i operatørselskapet er ikke nødvendig.
- (7) Heller ikke operatørselskapet har egne ansatte. Odfjell Drilling AS utfører management også for dette selskapet under samme managementavtale som for eierselskapet. Dette har sammenheng med at den opprinnelige parten i managementavtalen, KS Deep Sea Drilling Company AS, i 1998 ble fisjonert i et eierselskap og et operatørselskap. Fisjonen hadde sammenheng med endringer i rederibeskatningen. Fisjonen førte imidlertid ikke til noen oppsplitting av managementavtalen. Den har derfor løpt uendret videre, men da slik at de tjenester som utføres for eierselskapet, naturlig begrenser seg til de aktiviteter i managementavtalen som ikke har med operasjon av riggen å gjøre.
- (8) Et kommandittselskap er ikke et eget skattesubjekt. Den enkelte deltaker i selskapet beskattes for selskapets formue og inntekt i henhold til sin eierandel; såkalt deltakerligning.
- (9) Skatt vest anmodet i august 2011 Odfjell Rig Ltd. om utfyllende opplysninger vedrørende selskapets deltakelse i Deep Sea Drilling Company II KS. Formålet var å avklare eventuell begrenset skatteplikt for utlending etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Videre ville man utrede grunnlaget for anvendelse av det særskilte skattefritaket i skatteloven § 2-34 for inntekt vunnet ved eie og drift av borefartøy i internasjonal virksomhet.
- (10) På bakgrunn av innkomne opplysninger utarbeidet skattekontoret en skattepliktsvurdering som selskapet gav omfattende kommentarer til.
- (11) Skatt vest traff 29. juni 2012 vedtak der Odfjell Rig Ltd. inntekt for 2009 ble endret fra 0 til 116 472 132 kroner, og for 2010 fra 0 til 135 275 668 kroner. I vedtaket het det:

«På bakgrunn av de foreliggende opplysningene legger skattekontoret til grunn at ORLs [Odfjell Rig Ltd.] deltakelse i DSDC II KS [Deep Sea Drilling Company II KS] medfører begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b, ettersom selskapet anses å

delta i virksomhet som drives i Norge. For perioden riggen har vært på britisk sokkel anses det å foreligge unntak for skatteplikt etter sktl. § 2-34.»

(12) Endringsvedtaket er senere blitt lagt til grunn for ligningen av selskapet for 2011 der den skattbare inntekten er satt til 135 314 947 kroner.

(13) Odfjell Rig Ltd. reiste ved stevning 20. desember 2012 til Stavanger tingrett søksmål mot staten v/Skatt vest med påstand om at ligningen for inntektsårene 2009-2011 må oppheves. Tingretten avsa 12. juli 2013 dom med slik domsslutning:

«1. Staten v/Skatt vest frifinnes.

2. Som erstatning for sakskostnader betaler Odfjell Rig Ltd til Staten v/Skatt vest 409 580 - firehundreogtusenfemhundreogåtti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen, med tillegg av rente beregnet etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer.»

(14) Odfjell Rig Ltd. anket dommen til Gulating lagmannsrett som 23. desember 2014 avsa dom [LG-2013-161102] med slik domsslutning:

«1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Odfjell Rig Ltd til Staten v/Skatt vest 227 687,25 - tohundreogtjuesjatusensekshundreogåttisju25/100 - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.»

(15) Odfjell Rig Ltd. har anket avgjørelsen i sin helhet til Høyesterett. Staten har i anketilsvaret fremsatt en ny rettslig anførsel knyttet til anvendelsen av skatteloven § 2-34. For øvrig står saken i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.

(16) Den ankende part - *Odfjell Rig Ltd.* - har i hovedtrekk anført:

(17) Partene er enige om at hovedspørsmålet i saken er om virksomheten «drives her» i § 2-3s forstand. For å avgjøre dette må man analysere de oppgaver som utføres av Odfjell Drilling AS, og den betydning disse har for utleievirksomheten til eierselskapet.

(18) Beslutningen om å leie ut riggen treffes av selskapsmøtet i eierselskapet. De tjenester managementselskapet utfører til gjennomføring av eierselskapets utleiekontrakt, er nødvendige for kontraktsavviklingen. Tjenestene kan imidlertid best karakteriseres som støttefunksjoner. De er dessuten av et begrenset omfang. Slike støttetjenester medfører ikke at virksomheten i eierselskapet «drives her».

(19) Betalingen som eierselskapet mottar ved utleie av riggen, er vederlag for at riggen som sådan stilles til disposisjon for operatørselskapet. Inntekten knytter seg i beskjedent grad til de støttefunksjonene som managementselskapet utfører i den forbindelse. Den merverdi som disse støttefunksjonene skaper for utleievirksomheten, er forsvinnende liten sammenlignet med utleievirksomhetens egentlige innhold - nemlig å stille en kapitalintensiv borerigg til disposisjon for operatørselskapet mot et betydelig vederlag.

- (20) Formålet med unntaksbestemmelsene i § 2-34, tidligere skattelov § 23, var å gjøre det lettere å etablere samarbeidsformer mellom norske og utenlandske shippinginteresser. Dersom utlendingen fortsatt skulle kunne være skattepliktig etter drivervilkåret, ville det ikke gi noen mening å begrense unntaket fra skatteplikten til bestyrelsestilfellene. Slik må rettsoppfatningen også ha vært i ligningspraksis i og med at staten - til tross for oppfordringer - ikke har kunnet vise til et eneste eksempel på tilsvarende ligning av utlending som i foreliggende sak.
- (21) For det tilfellet at man skulle komme til at utleievirksomheten gjennom Odfjell Drilling AS' støttefunksjoner drives fra Norge, gjøres subsidiært gjeldende at inntekten er skattefri etter skatteloven § 2-34 om inntekt vunnet ved eie og drift av borefartøy i internasjonal virksomhet.
- (22) Bestemmelsens anvendelsesområde er ikke begrenset til bestyrelsestilfellene. Den gjelder også der det er drivervilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b som gir begrenset skatteplikt til Norge. Paragraf 2-34 retter seg mot inntekt vunnet ved «eie og drift». Ordlyden gir ingen holdepunkter for at inntekt vunnet ved eie gjennom utleie på bareboatvilkår ikke skulle være omfattet. De mange påpekningene i lovforarbeidene av at man i internasjonal shippingvirksomhet ville modifisere skatteplikten under bestyrelsesalternativet, kan ikke begrunne en slik innskrenkende fortolkning.
- (23) Etablering av skatteplikt gjennom innskrenkende fortolkning vil under enhver omstendighet være svært betenkelig i lys av legalitetsprinsippet.
- (24) Utleie av Deep Sea Bergen er en internasjonal virksomhet i lovens forstand. Riggen befinner seg ikke «i riket», men på norsk sokkel. Områder utenfor sjøterritoriet - og dermed utenfor riket - er internasjonalt farvann. Det er naturlig å oppfatte virksomhet som drives i internasjonalt farvann som internasjonal virksomhet i lovens forstand.
- (25) Forståelsen må tilpasses at næringen som sådan - og ikke minst konsernet som virksomheten inngår i - er sterkt internasjonalt rettet.
- (26) Odfjell Rig Ltd. har nedlagt slik påstand:
- «1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009-2011 oppheves.
  2. Odfjell Rig Ltd. tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett, med tillegg av renter fra forfall og til betaling finner sted.»
- (27) Ankemotparten - *staten v/Skatt vest* - har i hovedtrekk anført:
- (28) Begrepet «drives» i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b må forstås som daglig drift av virksomheten, i motsetning til daglig ledelse, ledelse på styrenivå og ledelse på eiernivå. Slik ledelse er omfattet av bestyrelsesalternativet i bestemmelsen.

- (29) Det vil bero på en konkret vurdering om den daglige driften av en virksomhet foregår i Norge.
- (30) Hva som skal til for å «drive» en virksomhet til daglig, må bedømmes ut fra hva riggutleie på bareboatvilkår innebærer av oppgaver. Dokumentasjonen viser at det som kreves, i sin helhet utføres av managementselskapet i Norge. Videre fremgår at oppgavene har et visst omfang og er helt nødvendige for gjennomføringen av selve utleieforholdet. Dette innebærer at virksomheten «drives her» i bestemmelsens forstand.
- (31) Det er ikke grunnlag for å hevde at forarbeidene til endringene i unntaksreglene i tidligere skattelov § 23 på 1980- og 1990-tallet kan forstås som at lovgiver har ment at utlending som deltar i shippingvirksomhet som drives fra Norge, ikke skal kunne beskattes her.
- (32) Virksomhetsinntekten omfattes ikke av unntaket i § 2-34 for inntekt vunnet ved eie og drift av borefartøy i internasjonal virksomhet. Det følger av lovforarbeidene at unntaket bare var ment for skatteplikt som ellers ville følge av norsk «bestyrelse». Bestemmelsen må derfor tolkes innskrenkende på dette punktet.
- (33) Deep Sea Bergen brukes under enhver omstendighet ikke i «internasjonal virksomhet» slik loven krever for å gjøre unntak fra skatteplikten. Riggen har befunnet seg på norsk sokkel i lang tid og er opplyst å skulle befinne seg der frem til 2017. Den må derfor anses stedbunden til sokkelen. Virksomhet på kontinentalsokkelen foregår utenfor territorialgrensen og derfor utenfor «riket», men blir ikke «internasjonal» av den grunn. Norge har full jurisdiksjon på sokkelen, jf. petroleumsløven § 1-1 om den norske stats rett til undersjøiske petroleumforekomster og eksklusive rett til ressursforvaltning, og petroleumsskatteløven § 1 om blant annet beskatningsmyndighet på kontinentalsokkelen.
- (34) Det følger heller ikke av noen forarbeidsuttalelse at man har ment å la virksomhet på norsk sokkel være omfattet av unntaket i § 2-34.
- (35) Det kan for vurderingen ikke være relevant at virksomheten i Odfjell-konsernet generelt er av internasjonal karakter. Det avgjørende må være den konkrete bruken som gjøres av det aktuelle borefartøyet som genererer inntekten. Følgelig kan det heller ikke spille noen rolle at virksomhet knyttet til borerigger generelt er av internasjonal karakter.
- (36) Staten v/Skatt vest har nedlagt slik påstand:
- «1. Anken forkastes  
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader.»
- (37) **Mitt syn på saken**
- (38) Det grunnleggende spørsmålet er om utenlandsk deltaker i eierselskapet til boreriggen Deep Sea Bergen har begrenset skatteplikt til Norge for inntekter vunnet ved utleie av riggen. Om dette bestemmer skatteløven § 2-3 første ledd bokstav b:

«Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av

...

b. formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, ... »

- (39) Bestemmelsen svarer til tidligere skattelov § 15 første ledd bokstav c, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-98) punkt 7.2. § 15 hadde frem til skatteloven 1999 vært holdt mer eller mindre uendret siden vedtakelsen i 1911. Den opprinnelige bestemmelsen påla skatteplikt for utenlandske selskaper og innretninger «som utøver eller deltar i nogen næringsdrift eller virksomhet, der drives eller bestyres her i riket».
- (40) Regler om begrenset skatteplikt for utlending bygger på et grunnleggende prinsipp om at inntekt av virksomhet som drives her eller bestyres fra Norge, i utgangspunktet skal beskattes her selv om skattesubjektet ikke er hjemmehørende - og derfor ikke har alminnelig skatteplikt - i riket, jf. § 2-2.
- (41) Partene er enige om at den virksomheten som Odfjell Drilling AS utfører for eierselskapet under managementavtalen, i skatterettslig forstand skal anses som eierselskapets egen virksomhet. For å avgjøre om aktiviteten under managementavtalen medfører begrenset skatteplikt til Norge, må man først fastlegge innholdet av beskatningsvilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b om «virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra». Derneft må det avgjøres om de oppgaver Odfjell Drilling AS utfører for eierselskapet, fanges av dette vilkåret.
- (42) Det er enighet mellom partene om at de fullmakter Odfjell Drilling AS har etter managementavtalen, ikke er omfattende nok til at bestyrelsesalternativet i § 2-3 kommer til anvendelse. Spørsmålet i saken er derfor først og fremst om inntekten er vunnet ved virksomhet som «drives her» - i fortsettelsen også omtalt som drivervilkåret.
- (43) I den forbindelse nevnes at det er enighet om at registreringen av Odfjell Rig Ltd. i Enhetsregisteret er blitt utført etter pålegg fra Skatt vest og ikke har betydning for skattepliktsvurderingen.
- (44) Jeg ser først på innholdet av beskatningsvilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b om «inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra».
- (45) Bestemmelsen retter seg mot virksomhet som «vedkommende ... deltar i». Begrepet «vedkommende» i bokstav b peker tilbake på den innledende subjektbeskrivelsen i § 2-3 om «selskap ... som ikke har skatteplikt etter § ... 2-2». I foreliggende sak er dette Odfjell Rig Ltd. Virksomheten Odfjell Rig Ltd. deltar i, er eierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS. Begrenset skatteplikt etter § 2-3 forutsetter etter dette at inntekten er vunnet ved at virksomheten i eierselskapet som Odfjell Rig Ltd. deltar i, «drives her».

- (46) I Ot.prp.nr.5 (1909) side 37 uttaler departementet blant annet at beskatningen skal gjelde «al indtægt, som flyter av eller er knyttet til virksomhet hersteds». Jeg forstår dette slik at inntekten - eller verdiskapningen - må genereres her. Det er altså ikke tilstrekkelig at det foregår en virksomhet i Norge.
- (47) Ordlyden gir imidlertid ikke svar på arten og omfanget aktiviteten må ha for å være virksomhet som «drives her» i lovens forstand. Heller ikke lovforarbeidene løser dette spørsmålet. Rettspraksis er også sparsom.
- (48) Aarbakke, Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett, 1967, side 2.46 antar at utlendingen må ha en representant som oppholder seg her i landet for å kunne drive virksomhet her, men at dette ikke er tilstrekkelig for skatteplikt. Han fortsetter:
- «Den aktivitet som representanten utøver på oppdragsgiverens vegne, må ha hatt et visst omfang forat denne kan sies å drive virksomhet i riket. L § 15, 1. ledd c må forstås slik at representanten må ha utøvet handlinger som faller inn under den sentrale karakteristikk av virksomheten. Det er ikke tilstrekkelig at representanten foretar mer perifere handlinger som nok har sammenheng med eller inngår i virksomheten.»
- (49) I Aarbakke, Inntektsbeskatning av ansvarlig selskap og kommandittselskap, 1979, side 77 gis det uttrykk for et tilsvarende synspunkt. Han uttaler der at det er en forutsetning at «omsetningen, tjenesteytelsen eller hva nå virksomhetens innhold er, foregår i riket».
- (50) Avgjørelsen i Rt-2011-999 Allseas gir - selv om den ikke angår tolkningen av skatteloven § 2-3 - støtte for at mer perifere handlinger - såkalte støttefunksjoner - ikke er tilstrekkelig til at drivervilkåret er oppfylt selv om de inngår i virksomheten. Dette gjelder selv om støttefunksjonene kan være omfattende. Spørsmålet i Allseas-dommen var om en andel av bruttoinntektene fra selskapets oppdrag på norsk sokkel med legging av rørledning skulle tilordnes hovedkontoret i Sveits ut fra de funksjoner hovedkontoret hadde hatt under kontraktsavviklingen. I så fall måtte den del av vederlaget som kunne tilordnes hovedkontorets arbeid, holdes utenfor norsk beskatning etter petroleumsskatteloven. Høyesterett anla imidlertid et hovedleveransesynspunkt. Avgjørende for skattespørsmålet var at vederlagene var betaling for selve rørleggingen, og ikke noe annet. Om dette heter det i avsnitt 37:
- «Riktignok var rørleggingen avhengig av en rekke funksjoner som ble utført av hovedkontoret, for eksempel markedsføring, prekvalifisering hos oljeselskapene, kontraktsforhandlinger og kontraktsslutning. Men det var likevel selve rørleggingen Phillips og Statoil betalte for. Hovedkontorets oppgaver hadde - selv om de var omfattende - således karakter av å være støttefunksjoner for den 'virksomhet' som vederlagene var knyttet til.»
- (51) Etter mitt syn er disse synspunktene også relevante for forståelsen av drivervilkåret i § 2-3. De vurderinger som ble lagt til grunn for tilordningen av inntekten, ville måtte være de samme dersom spørsmålet hadde vært om hovedkontoret gjennom støttefunksjonene i Sveits drev rørleggingsvirksomhet.

- (52) Motstykket til en virksomhet som bare består av støttefunksjoner til en hovedvirksomhet, vil foreligge når utlendingen setter alt arbeid med å oppfylle en kontrakt bort til en underentreprenør i Norge. Utlendingens inntekt av kontrakten anses ved slike fullstendige underentrepriser som vunnet ved virksomhet som «drives her», jf. Rt-2001-512 Safe. Saken gjaldt et svensk selskap som skulle levere cateringtjenester på en plattform i Nordsjøen, men som hadde satt oppdraget i sin helhet bort til en underentreprenør. Førstvoterende uttaler blant annet at «sammenhengen mellom fortjenesten og den virksomhet som ble utøvet på boligplattformen for å oppfylle Safes kontrakt, er et forhold som trekker i retning av beskatning i Norge».
- (53) Det kan nevnes at Aarbakkes påpekning av at aktiviteten må ha hatt et visst omfang, er lagt til grunn i uttalelsen i Utvalget 2006 side 1750. Finansdepartementet uttaler der at spørsmålet om en utenlandsk eid virksomhet drives her, må bero på oppdragets innhold og omfang. Det heter at «det må mer til for å konstatere norsk drift på grunn av oppdraget, enn for å konstatere virksomhet her på grunn av det».
- (54) Uttalelsen - som gjelder spørsmålet om begrenset skatteplikt ved kapitalforvaltning - vektlegger om virksomheten i Norge er innrettet på å oppfylle utlendingens kontraktsmessige forpliktelser her eller om det ikke foregår noen driftsaktivitet i eierselskapets hjemland. I begge tilfeller kan det være grunnlag for at selskapet reelt sett «drives her». Uttalelsen bekrefter i så måte de rettssetninger som Rt-2001-512 Safe bygger på.
- (55) Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, fjerde utgave, side 170 uttaler at det for å avgjøre om en utlending driver virksomhet gjennom en selvstendig representant vil være av betydning om representanten har fullmakt til å slutte bindende avtaler på utlendingens vegne.
- (56) Et grunnleggende vilkår for at en virksomhet «drives her» etter § 2-3 første ledd bokstav b synes etter det foreliggende rettskildematerialet først og fremst å være at aktiviteten faller inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten. Videre må aktiviteten ha et omfang som rekker ut over minstekravet for hva som skal til for at det i alminnelighet foreligger virksomhet i skattelovens forstand. Det må dessuten være tilstrekkelig sammenheng mellom fortjenesten og den virksomheten som er utøvd for å oppfylle en kontrakt, slik som uttrykt i Rt-2001-512 Safe. Dette innebærer at vederlaget som skal gi grunnlaget for skatteplikt, primært må være opptjent gjennom aktiviteten i Norge; altså at betalingen har sitt tyngdepunkt i prestasjoner som er utført her i riket. Dersom utlendingens kontraktsforpliktelse i sin helhet er satt bort til en virksomhet i Norge som en underentreprise, er utlendingens fortjeneste innvunnet ved virksomhet som drives her. Er den norske virksomheten derimot begrenset til utføring av rene støttefunksjoner til kjerneaktiviteten, vil drivervilkåret ikke være oppfylt.
- (57) Før jeg går over til den konkrete bedømmelsen av om drivervilkåret er oppfylt i foreliggende sak, nevner jeg at Odfjell Rig Ltd. for Høyesterett har gjort gjeldende - slik jeg oppfatter anførselen - at forarbeidsuttalelser må forstås slik at bestemmelsene om skatteplikt for utlending etter § 2-3 første ledd bokstav b har begrenset rekkevidde i shippingsammenheng. Det er her særlig referert til uttalelser som gjelder endringene i beskatningen av utlendinger

som deltakere i norsk rederivirksomhet på 1980- og 1990-tallet. Jeg viser her til Ot.prp.nr.30 (1983-84), Ot.prp.nr.68 (1986-87), som bygger på utvalgsutredningen NOU 1986:9 og Ot.prp.nr.16 (1991-92). Alle proposisjonene og lovendringene som har vært trukket frem, hadde sammenheng med en vanskelig situasjon i internasjonal skipsfart. Man ønsket å tilføre den norske skipsfartsnæringen arbeidsoppdrag og kapital fra utlandet gjennom unntak fra eller ytterligere begrensninger i skatteplikten for utlending.

- (58) Proposisjonene viser at det bare var bestyrelsesalternativet i tidligere skattelov § 15 første ledd bokstav c som det var aktuelt å gjøre unntak for i tilknytning til internasjonal skipsfart, jf. Ot.prp.nr.16 (1991-92) punkt 7.2.1. Endringene ble gjennomført i tidligere skattelov § 23 i form av unntak fra den begrensede skatteplikten som ellers fulgte av bestyrelsesalternativet i § 15 første ledd bokstav c. Unntakene var begrenset til å gjelde inntekt vunnet ved internasjonal virksomhet med skip og borefartøyer.
- (59) Jeg kan ikke se at departementets lovforarbeider på dette punktet hviler på en oppfatning eller forståelse om at internasjonal rederivirksomhet som drives i Norge, helt generelt ikke skal kunne medføre skatteplikt for utlendinger. Man må ved lesingen av lovforarbeidene ha for øyet - slik staten har gjort gjeldende - det som var siktemålet med de konkrete endringene, nemlig å modifisere skatteplikten der virksomheten bestyres fra Norge. Dette gjelder selv om flere av uttalelsene er svært brede og generelle, og lest isolert kunne gi grunnlag for det syn Odfjell Rig Ltd. har gjort gjeldende. Etter mitt syn kan man heller ikke bygge lovtolkningen på at det i ligningspraksis ikke finnes eksempler på ligning av utlending svarende til vedtaket i foreliggende sak.
- (60) Forarbeidene som det har vært vist til, er etter min oppfatning ikke relevante for tolkningen av drivervilkåret i tidligere lovs § 15 første ledd bokstav c, svarende til gjeldende lov § 2-3 første ledd bokstav b. Men jeg vil samtidig føye til at disse forarbeidene ikke endrer de utgangspunktene jeg tidligere har lagt til grunn for forståelsen av hva som kreves for at en virksomhet «drives her» i § 2-3s forstand.
- (61) Jeg går så over til den konkrete bedømmelsen av om eierselskapets virksomhet «drives her». Det er da nødvendig å se på den virksomhet eierselskapet driver og de oppgaver det norske managementselskapet har i den forbindelse.
- (62) Deep Sea Drilling Company II KS har som sitt eneste formål å leie ut plattformen Deep Sea Bergen. Deltakernes samlede innskuddsforpliktelse i kommandittselskapet var etter selskapsavtalen om lag 280 millioner kroner. De beføyelser eierselskapet har i forbindelse med utleievirksomheten, er i følge selskapsavtalen lagt til selskapsmøtet hvor det i § 5 annet ledd heter:
- «Avgjørelser som etter kommandittselskapets forhold er av usedvanlig art eller særlig viktighet, herunder salg og pantsettelse av plattformen, opptakelse av større lån, mer omfattende reparasjon eller ombygging av plattformen samt bortfraktning av plattformen for lengre tid enn 12 måneder, avgjøres i selskapsmøte etter reglene i § 8 og 9. Salg og pantsettelse av plattformen og opptakelse av større lån krever tilslutning av deltakerne som representerer minst 70 % av selskapskapitalen.»

- (63) Beslutning om utleie av plattformen treffes etter dette av selskapsmøtet. For det certeparti plattformen nå opererer under, løper etter bareboatavtalen en dagrate på 171 557 USD, i dag svarende til nærmere 1,5 millioner kroner. Årlig leie utgjør etter dette om lag 540 millioner kroner etter dagens kronekurs.
- (64) Eierselskapet har etter bareboatkontrakten en forpliktelse til å levere plattformen på feltet i sjødyktig stand (punkt 3), holde den forsikret (punkt 14 bokstav a) og klassifisert (punkt 14 bokstav l). All bemanning, operasjon, vedlikehold og reparasjon av riggen er operatørselskapets ansvar.
- (65) Managementselskapet Odfjell Drilling AS skal etter det som er opplyst, besørge den brakt til leveringsstedet i kontraktsmessig stand. Videre skal selskapet i henhold til den delen av managementavtalen som er relevant for utleie av riggen, etter punkt 2 holde den forsikret (bokstav f), forestå bearbeidelse av riggmarkedet med hensyn til beskjeftigelse etc. (bokstav g), være operatørens kontaktpunkt (bokstav h), motta leie og foreta nedbetaling av lån (bokstav i og j) samt ivareta eiers interesser ved hendelser (bokstav k). Da managementavtalen senest ble endret i 1998, var vederlaget for både utleie- og operasjonstjenester 11 millioner kroner pr. år med enkelte tillegg. Avtalen inneholder en årlig prisjusteringsmekanisme, men dagens leienivå isolert til utleietjenestene, er ikke opplyst. Det må imidlertid trygt kunne legges til grunn at verdien av den tjenesteproduksjonen som foregår i Norge, bare utgjør en brøkdel av den årlige plattformleien.
- (66) Etter mitt syn følger det av det relevante kontraktsmaterialet at eierselskapets virksomhet best karakteriseres som utleie av et svært kapitalintensivt driftsmiddel til en betydelig leiesum. Selve riggutleien - nemlig det å stille riggen til disposisjon for en leietaker - besluttet og utføres både formelt og reelt av selskapsmøtet i utlandet, ikke av managementselskapet i Norge. Jeg finner det klart at de tjenester som managementselskapet utfører, har preg av å være rene støttefunksjoner for eierselskapet til gjennomføring av selve bareboatkontrakten. Disse funksjonene er av begrenset omfang og av svært begrenset verdi sammenlignet med verdien av bareboatkontrakten. Vederlaget har etter dette ikke sitt tyngdepunkt i prestasjoner som er utført her i riket. Kravet til primærsammenheng mellom kontraktsvederlaget og virksomheten i Norge er derfor ikke oppfylt. Denne bedømmelsen endres ikke av at støttefunksjonene er nødvendige for at kontraktsforholdet kan gjennomføres.
- (67) Jeg er etter dette kommet til at utleievirksomheten i eierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS som Odfjell Rig Ltd. har eierandel i, ikke «drives her» i skattelovens forstand. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009, 2010 og 2011 må derfor oppheves.
- (68) Det er etter dette ikke nødvendig for meg å ta stilling til den subsidiære anførselen om at inntekten uansett er skattefri etter § 2-34 første ledd bokstav b om unntak for inntekt innvunnet i internasjonal virksomhet. Ettersom spørsmålet har vært omfattende prosedert for Høyesterett, vil jeg likevel bemerke følgende:

(69) Skatteloven § 2-34 første ledd lyder:

«Person, selskap eller innretning som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 første eller annet ledd eller 2-2 første eller annet ledd, skal ikke svare skatt av formue i og inntekt vunnet ved eie og drift av

a. eget eller innleid skip i internasjonal fart, eller

b. eget eller innleid bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet.»

(70) Bestemmelsen innebærer at selv om vilkårene for begrenset skatteplikt etter § 2-3 skulle foreligge, skal Odfjell Rig Ltd. som utenlandsk selskap, ikke svare skatt av «inntekt vunnet ved eie og drift» av Deep Sea Bergen såfremt riggen har vært i «internasjonal virksomhet».

(71) Innledningsvis nevner jeg at passusen «eie og drift» må forstås som alternative og ikke kumulative innvinningskriterier. Jeg viser her til Ot.prp.nr.68 (1986-87) punkt 2.6. Departementet uttalte der i tilknytning til en identisk formulering i 1987-revisjonen av § 23 at uttrykket «inntekt vunnet ved eie ... av skipet» er tilsiktet også å fange opp leieinntekter ved bareboatcertepartier. Ved slike kontrakter er det ikke eieren som driver skipet. Også inntekt ved bareboatavtale om borerigger vil etter dette være «inntekt vunnet ved eie».

(72) Til statens anførsel om at § 2-34 første ledd ikke kommer til anvendelse på virksomhet i form av utleie på bareboatvilkår, vil jeg bemerke:

(73) Lovens ordlyd som retter seg mot «inntekt vunnet ved eie og drift», dekker helt klart både drive- og bestyrelsesalternativet i § 2-3 første ledd bokstav b, herunder også der virksomheten drives som bareboatutleie. Jeg viser i så måte til uttalelsen i proposisjonen jeg nettopp nevnte, der det sies at passusen i § 2-3 vedrørende «inntekt vunnet ved eie» omfatter bareboatavtaler.

(74) Staten har til tross for dette gjort gjeldende at forarbeidene til bestemmelsen har vært konsentrert om å gjøre unntak for bestyrelsesalternativet i internasjonal shipping og at dette fører til at virksomhet i form av å drive utleie på bareboatvilkår ikke er omfattet. Jeg kan for min del ikke se at den klare ordlyden i fritaksregelen i § 2-34 kan tolkes innskrenkende under henvisning til slike slutninger fra lovmotivene. Konstatert av skatteplikt på et slikt grunnlag vil etter min oppfatning være uforenlig med legalitetsprinsippet.

(75) Med dette utgangspunktet oppstår spørsmålet om hvordan vilkåret «internasjonal virksomhet» i bokstav b skal forstås for så vidt gjelder borefartøy. Ut fra de foreliggende rettskilder er løsningen ikke entydig. Med det resultat jeg er kommet til i hovedspørsmålet er det ikke grunn for meg til å gå nærmere inn på dette og til å gi uttrykk for noen oppfatning om hva som er riktig her.

(76) Odfjell Rig Ltd. har etter dette vunnet saken fullstendig og må tilkjennes sakskostnader for alle instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Det er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra lovens hovedregel.

(77) Odfjell Rig Ltd. har etter oppgave krevd kostnader dekket med til sammen 2 115 013 kroner inklusive merverdiavgift. Beløpet fordeler seg med 700 084 kroner i salær og utgifter for tingretten, 303 968 kroner for lagmannsretten og 1 110 961 kroner for Høyesterett. Det er også krevd tillegg for rettsgebyr. For lagmannsretten utgjør dette 23 220 kroner og for Høyesterett et tilsvarende beløp på 23 220 kroner.

(78) Det er ikke fremsatt innsigelser til kostnadsoppgaven. Oppgaven legges til grunn.

(79) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009, 2010 og 2011 oppheves.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt vest til Odfjell Rig Ltd. 2 161 453 - tomillioneretthundreogseksientusenfirehundreogfemtire - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

(80) Dommer **Falch**: Jeg har kommet til at anken må forkastes.

(81) Mitt syn er at Odfjell Rig Ltd. fra 2009 til 2011 hadde begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, og at unntaket i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b ikke fikk anvendelse.

(82) Som førstvoterende har redegjort for, er det etter § 2-3 første ledd bokstav b avgjørende om den inntektsbringende virksomheten selskapet deltar i, «drives her» - altså i Norge. Konkret er spørsmålet om Deep Sea Drilling Company II KS' - eierselskapets - virksomhet ble drevet i Norge eller ikke.

(83) Utgangspunkt må tas i at eierselskapet ubestridt drev virksomhet i skattelovens forstand. I dette ligger at eierselskapet utøvde «aktivitet med økonomisk karakter», se Zimmer, Lærebok i skatterett, syvende utgave 2014, på side 138. I vår sak var aktiviteten beskjedent - den besto i utleie av ett kapitalintensivt objekt på lange kontrakter.

(84) Spørsmålet blir likefullt hvor *den* aktiviteten ble drevet. Avgjørende er etter mitt syn hvor *produksjonen* av de inntektsbringende tjenestene fant sted, jf. Rt-2001-512 Safe og Rt-2011-999 Allseas som førstvoterende viser til. Hvor beslutningene på styre- og eiernivå ble truffet, er ikke avgjørende. Heller ikke er det avgjørende hvor tjenestene ble levert til kundene. Leveranser kan skje på et annet sted enn der virksomheten drives, se til illustrasjon Rt-1997-1646 Trinc og Trag.

(85) For virksomhet som består i å operere skip eller rigger - rederivirksomhet - vil tjenesteproduksjonen i hovedsak skje om bord. Virksomheten drives med andre ord der skipet eller riggen befinner seg. Men dette blir annerledes for virksomhet som består i utleie av skip eller borerigger på bareboatvilkår. Produksjonen av slike utleietjenester skjer ikke der

skipet eller riggen befinner seg, og heller ikke der fartøyet overleveres til leietakeren. Etter min mening vil en utleievirksomhet som den eierselskapet utførte, drives *der utleien administreres* - typisk der kontraktsforhandlinger og -oppfølging finner sted. For slike virksomheter eksisterer det ingen annen «drift» å stedfeste.

- (86) Førstvoterende peker på at beslutningene om utleie treffes i eierselskapets selskapsmøter, og de holdes ikke i Norge. Men dette er en aktivitet som dekkes av bestyrelsesvilkåret i samme lovbestemmelse, og som jeg derfor mener man må se bort fra når det tas stilling til hvor driften av virksomheten finner sted.
- (87) Førstvoterende peker også på at kundens vederlag - leiesummen - er betydelig, og at den i hovedsak er fastsatt utfra leieobjektets høye kapitalverdi og i beskjeden grad ut fra omfanget av de tjenestene eieren utførte. Etter mitt syn er heller ikke utleieobjektets verdi av betydning når det tas stilling til hvor «driften» av utleievirksomheten finner sted. Driftsstedet vil ikke påvirkes eller endres avhengig av om utleieobjektet har høy eller lav verdi.
- (88) I dette tilfellet har eierselskapet inngått en managementavtale med Odfjell Drilling AS som har kontor i Bergen. Jeg forstår avtalen slik - hvilket synes ubestridt - at Odfjell Drilling AS utførte alle tjenester og funksjoner som fant sted i og for eierselskapet, bortsett fra å treffe de beslutninger som selskapsmøtet skulle treffe. Avtalen omfattet blant annet tjenester knyttet til å markedsføre og kontrahere boreriggen etter fullmakt, kjøpe/administrere forsikringer og klassifisering av riggen, administrere inn- og utbetalinger, utarbeide regnskap og budsjett, håndtere eventuelle krav og motkrav under leieavtalen og forberede beslutninger for selskapsmøtet. Alt dette fant sted i Norge, hvilket for meg blir avgjørende.
- (89) Dette betyr at eierselskapet drev virksomhet i Norge i de aktuelle inntektsår. Odfjell Rig Ltd. hadde derfor begrenset skattepliktig hit for sin andel av eierselskapets inntekter disse årene, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.
- (90) Det neste spørsmålet er om disse inntektene var unntatt fra beskatning etter skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b. Jeg er enig med førstvoterende i at unntaket får anvendelse også når skatteplikten er hjemlet i driftsvilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b og viser til hans begrunnelse for det.
- (91) Det avgjørende spørsmålet er om boreriggen var i «internasjonal virksomhet» de aktuelle inntektsårene. For skip er det parallelle begrepet «internasjonal fart», se bestemmelsens bokstav a. Lovforarbeidene - Ot.prp.nr.68 (1986-87) punkt 2.6 - uttrykker at sistnevnte begrep «er ment å ha samme innhold som i OECDs mønsteravtale art. 3». I mønsteravtalen artikkel 3 bokstav e heter det:

«the term 'international traffic' means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State.»

- (92) Begrepet «internasjonal fart» omfatter derfor tilfeller hvor skipet anløper havner i forskjellige stater. Forarbeidene presiserer at også transport mellom norske havner faller

utenfor. Det stilles med andre ord i utgangspunktet krav om en *grenseoverskridende* aktivitet. De nevnte lovforarbeider nevner videre at «transport av forsyninger eller drift av taubåter eller lignende fartøy» knyttet til virksomhet på norsk eller utenlandsk kontinentalsokkel faller utenfor begrepet. Sett i sammenheng tilsier dette at skipsaktiviteter på samt til og fra én og samme stats kontinentalsokkel, faller utenfor. De lovforarbeider som senere har kommet til ved forskjellige lovendringer, gir etter min mening ikke ytterligere bidrag av betydning for tolkningen.

- (93) Ved fastleggingen av hva som skal til for at en borerigg er i «internasjonal virksomhet», er det nærliggende å se bokstavene a og b i sammenheng. Også for borerigger synes det derfor å være stilt krav om en grenseoverskridende aktivitet. Men til forskjell fra skip er borerigger - når de er i operasjon - stasjonære. Skip og boreriggers ulike funksjoner tilsier at en boreriggs forflytning ikke må være like rask og hyppig som et skips forflytning for at unntaksregelen i § 2-34 skal få anvendelse. Ordlyden - «virksomhet» til forskjell fra «fart» - tilsier det.
- (94) På denne bakgrunn finner jeg det klart at en borerigg som utelukkende har operert på norsk kontinentalsokkel, ikke er i «internasjonal virksomhet». Videre finner jeg at en borerigg som har operert på en utenlandsk kontinentalsokkel, og som deretter flyttes til operasjon på norsk kontinentalsokkel, fortsatt må antas å være i internasjonal virksomhet en viss tid. Jeg finner noe støtte for dette synspunktet i Sanfelt og Andersens artikkel i Tidsskrift for skatt og avgift 1992 på side 215 som skattekontoret viser til - og bygger på - i vedtaket.
- (95) Deep Sea Bergen opererte frem til 2006 på britisk kontinentalsokkel. Senere har den utelukkende vært benyttet til boreoppdrag på norsk kontinentalsokkel, stort sett på lengre kontrakter. Det betyr at riggen hadde vært i virksomhet på norsk sokkel i ca. tre år forut for 2009 som er det første inntektsåret saken gjelder. Jeg mener at et så vidt langt forutgående opphold på norsk sokkel fører til at boreriggen verken i dette eller de påfølgende inntektsårene var i «internasjonal virksomhet». Unntaket i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b kommer derfor ikke til anvendelse.
- (96) Min konklusjon er at Odfjell Rig Ltd. hadde begrenset skatteplikt til Norge i de aktuelle inntektsårene slik skattekontorets vedtak fastsetter. Anken må derfor forkastes.
- (97) Dommer **Bull**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Matheson.
- (98) Dommer **Øie**: Likeså.
- (99) Justitiarius **Schei**: Likeså.
- (100) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

*dom:*

*1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009, 2010 og 2011 oppheves.*

*2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt vest til Odfjell Rig Ltd. 2 161 453 - tomillionerethundreogseksientusenfirehundreogfemtire - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

## Lagmannsrettsdommer

### SkN 15-140 Kjøp og drift av fly

**Lovstoff:** Skatteloven § 5-1 og § 6-1.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 22. desember 2015, **sak nr.:** LB-2014-192418

**Dommere:** Lagdommer Tonje Vang, lagdommer Mette Jenssen, ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-106455 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-192418 (14-192418ASD-BORG/01).

**Parter:** Staten v/Skatt øst (advokat Tore Skar) mot Lars Nilsen og Flyfort AS (for begge: advokat Kaare Andreas Shetelig).

**Sammendrag:** Saken reiste spørsmål om kostnader til anskaffelse og drift av et fly var fradragsberettiget, subsidiært om det var adgang til å endre konsernbidrag. Videre reiste saken spørsmål om det var grunnlag for uttaks- og utbyttebeskatning for hovedaksjonærs bruk av flyet. Lagmannsretten la til grunn at driften av flyet måtte anses som virksomhet, og at selskapet hadde krav på fradrag for kostnader som var pådratt. Retten la til grunn at markedsleie måtte benyttes ved utbyttebeskatningen av hovedaksjonær for privat bruk av flyet, og ved uttaksbeskatningen i selskapet. Det var grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for manglende betaling for bruk av flyet.

Saken gjelder gyldigheten av to ligningsvedtak fattet av skattekontoret 19. desember 2012 vedrørende Flyfort AS og Lars Nilsen. Vedtakene gjelder samme faktum angående kjøp og drift av et jetfly. I tillegg gjelder saken gyldigheten av skattekontorets vedtak av 24. mai 2013 hvor Flyfort AS ble nektes endring av konsernbidrag.

For Flyfort AS er spørsmålet om kostnader forbundet med anskaffelse og drift av flyet er fradragsberettiget, og om det er grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt. Hovedspørsmålet er om det foreligger virksomhet i skattelovens forstand. Subsidiært er det spørsmål om uttaksbeskatning av selskapet og endring av konsernbidrag.

For Lars Nilsen er spørsmålet om det er grunnlag for utbyttebeskatning som følge av disposisjonsrett til selskapets fly, subsidiært for betalt underpris ved leie av flyet. I tillegg er det spørsmål om det er grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt.

### Sakens bakgrunn

Flyfort AS ble stiftet 18. april 2006 med formål «å drive lufttransport med passasjerer». Aksjekapital ved stiftelsen var NOK 20 000 000. Lars Nilsen var styremedlem og daglig leder i Flyfort AS. Selskapet var 100 prosent eid av Lani Invest AS, som var morselskap i Lani-konsernet. Lani Invest hadde i 2008 fem heleide datterselskaper. Lars Nilsen eide 99,7 prosent av aksjene i Lani Invest, og han var styremedlem og daglig leder i selskapet. De resterende 0,3 % var eiet av Jani Invest AS, som var heleid av Lars Nilsens kone, Janne Nilsen. BWG Homes ASA (BWG) - tidligere Block Watne gruppen - inngikk også i Lani-konsernet som et tilknyttet selskap. Lani-konsernet var største aksjonær (32,2 prosent) i BWG.

I 2005/2006 startet Nilsen sonderinger for å kjøpe et fly. Han tok kontakt med Tor Bratli, som var daglig leder i Sundt Air AS, blant annet for å få råd om hvilken type fly han skulle kjøpe. Sundt Air er godkjent flyoperatør i Norge, og tilbyr drift og utleie (charter) av fly.

I saken foreligger det en investeringskalkyle. Kalkylen gjaldt en femårsperiode og viser de forventningene Flyfort og Nilsen hadde til omsetning ved utleie av flyet (charter). Kalkylen viser et jevnt stigende positivt resultat fra år én til år fem. Kalkylen har betydning for vurderingen av om driften av flyet skal anses som virksomhet - som er hovedproblemstillingen i saken.

Den 3. juli 2006 inngikk Flyfort Letter of Intent (intensjonsavtale) om kjøp av et jetfly av typen Bombardier Challenger 604. Flyet var bygget i 1997, hadde plass til 12 passasjerer og kunne fly over Atlanteren. Kjøpesummen var satt til USD 17,9 millioner.

I tillegg kom det kostnader til EU-sertifisering mv. Flyfort finansierte kjøpet ved egenkapital (1/3) og lån fra Lani Invest (2/3).

En uke senere, den 10. juli 2006, inngikk Flyfort en såkalt «drylease» avtale med Sundt Air, det vil si en avtale om leie av flyet uten mannskap. Flyfort var utleier, og Sundt Air var leietaker. I følge avtalen skulle Sundt Air ha det operative, tekniske og vedlikeholdsmessige ansvaret for flyet. Flyet skulle benyttes i ervervsmessig luftfartsvirksomhet, og Flyfort skulle godkjenne all videre utleie av flyet.

Av vedlegg I til avtalen var det bestemt at Sundt Air skulle betale en månedsleie på NOK 410 000. Videre var det en forutsetning for drylease avtalen at Lani Invest skulle inngå en avtale med Sundt Air om såkalt «wetlease», det vil si en avtale om leie av fly med mannskap. Lagmannsretten omtaler wetlease avtalen nærmere nedenfor.

Flyet var amerikansk registrert. Flyfort kjøpte flyet gjennom en amerikansk «tillitsmann» - Emerald Aviation Inc - 11. september 2006, men ble formell eier først 24. oktober 2007. For at flyet skulle kunne brukes til kommersiell luftfart i Europa, måtte det omregistreres og godkjennes etter europeiske standarder. Nilsen hadde fått opplysninger fra Sundt Air om at omregistreringen trolig ville ta fra tre til fire måneder, men prosessen tok i stedet 15 måneder. Forsinkelsen skyldtes hovedsakelig nye regler på området samt vanskeligheter med å fremskaffe tegninger av modifikasjoner som tidligere var gjort på flyet. Emerald Aviation opererte flyet fra USA frem til den europeiske godkjenningen var på plass 10. oktober 2007. Den 29. oktober 2007 ble flyet registrert i Norges Luftfartøyregister.

Sundt Air inngikk etterhvert wetlease avtalen (leie av fly med mannskap), som nevnt ovenfor, med Lani Invest. Avtalen er udatert, men partene er enige om at avtaleverket trådte i kraft 1. februar 2008. Etter wetlease avtalen skulle Lani Invest betale NOK 994 000 per måned til Sundt Air for beredskap og leie av flyet. Flyet ble altså leid ut fra Flyfort til Sundt Air, som igjen skulle leie det ut med mannskap til Lani Invest.

Det fremgår også av wetlease avtalen at Lani Invest hadde en fortrinnsrett til flyet, slik at flyet skulle stilles i beredskap for selskapet senest i løpet av 12 timer fra behovet var varslet. Avtaleverket - og særlig klausulen om Lani Invests fortrinnsrett - er av betydning for vurderingen av om den ovennevnte kalkylen gir uttrykk for en realistisk vurdering av utleievirksomhet, og om hovedformålet med investeringen var å skaffe et fly til privat formål.

Flyet ble tatt inn i driften hos Sundt Air i november 2007. Faktisk bruk av flyet i perioden 2006-2009 er ubestridt. Flyet har fra september 2006 til desember 2009 fulgt Nilsen i til sammen 352 dager. Nilsens faktiske bruk av flyet vil også få betydning for vurderingen av om kalkylen ga uttrykk for realistiske anslag, og om hovedformålet med investeringen var å skaffe et fly til privat bruk. Lagmannsretten kommer tilbake til dette nedenfor.

Norge ble rammet av finanskrisen i løpet av siste halvår 2008. Markedsutviklingen for fly vil bli belyst senere.

Flyfort ble i brev av 7. september 2009 varslet om bokettersyn for inntektsårene 2007 og 2008. I brev 12. mars 2010 ble selskapet varslet om at kontrollen også skulle gjelde inntektsåret 2009. Som følge av kontrollen hos Flyfort ble også Lani Invest varslet om bokettersyn i brev av 11. mars 2010. Varselet gjaldt inntektsårene 2008 og 2009. Rapporter fra bokettersynet forelå for begge selskapene den 11. oktober 2010. Samme dag forelå også en delrapport for Lars Nilsen. Rapportene konkluderte med at drift av flyet ikke var egnet til å gå med overskudd og dermed ikke var å anse som næringsvirksomhet verken for Flyfort eller Lani Invest.

Skattekontorets ligningsvedtak 19. desember 2012 konkluderer med at driften av flyet i Flyfort og Lani Invest var lagt opp på en slik måte at den ikke var egnet til å gå med overskudd, og at hovedformålet med investeringen var å gi Lars Nilsen personlig tilgang til flyet. Det var dermed ikke tale om virksomhet i skattelovens forstand, og det ble ikke gitt fradrag for kostnader knyttet til flyet.

Vedtaket for Flyfort konkluderte videre med at kostnadene heller ikke hovedsakelig var pådratt for å erverve skattepliktig inntekt i form av kapital, og at kostnader heller ikke på det grunnlag kom til fradrag.

Videre viste vedtakene for Flyfort og Lani Invest til en alternativ hjemmel for beskatning i form av uttaksbeskatning i medhold av skatteloven § 5-2, jf. 13-1. Dette er nå statens subsidiære anførsel, se nedenfor.

Vedtakene kom subsidiært til at selskapene skulle uttaksbeskattes for den underprisen Lars Nilsen hadde betalt for bruken av flyet. Dette er nå statens atter subsidiære anførsel, se nedenfor.

I vedtaket for Lars Nilsen av 19. desember 2012 kom skattekontoret til at det var grunnlag for å utbyttebeskatte ham for de private kostnader som i følge vedtaket var veltet over på selskapene, subsidiært utbyttebeskatning som følge av betalt underpris ved bruk av flyet.

Flyfort og Nilsen ble også ilagt tilleggsskatt.

I skattekontorets vedtak 24. mai 2013 ble Flyfort nektet endring av konsernbidrag. Begrunnelsen var at selskapet/konsernet hadde handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene ved ikke å opplyse om avtaleverket (drylease og wetlease) i sine selvangivelser.

Ved stevning 19. juni 2013 reiste Flyfort, Lani Invest og Lars Nilsen sak ved Oslo tingrett for å få prøvd vedtakenes gyldighet. Staten tok til motmæle ved tilsvaret av 30. september 2013.

Oslo tingrett avsa 26. juni 2014 dom med slik domsslutning:

1. Ligningen for Flyfort AS for inntektsårene 2006 til 2009 oppheves for så vidt gjelder:
  - a) vurderingen av om selskapet har krav på fradrag for kapitalkostnader slik dette fremgår av skattekontorets vedtak i endringssak av 19. desember 2012 punkt 1.2
  - b) fastsettelse av skattepliktig fordel i form av uttak slik dette er beskrevet i samme vedtaks punkt 1.4
  - c) illeggelse av tilleggsskatt slik dette er beskrevet i samme vedtaks punkt 4.1.
2. Ligningen for Flyfort AS for årene 2008 og 2009 oppheves for så vidt gjelder vurderingen av om selskapet tillates endring av konsernbidrag slik dette er beskrevet i skattekontorets vedtak av 24. mai 2013.
3. Ligningen for Lars Nilsen for årene 2006 til 2009 oppheves for så vidt gjelder:
  - a) fastsettelse av skattepliktig fordel i form av utbytte slik dette er beskrevet i skattekontorets vedtak i endringssak av 19. desember 2012 punkt 2.
  - b) illeggelse av tilleggsskatt i samme vedtaks punkt 5.1.

Ny ligning skal fastsettes slik det fremgår av premissene.

4. For øvrig frifinnes staten v/ Skatt øst.

5. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

Tingretten konkluderte med at driften av flyet ikke var egnet til å gi overskudd, og at det derfor ikke forelå virksomhet i skattelovens forstand. Det var da ikke grunnlag for å gi fradrag for kostnader i forbindelse med driften av flyet, jf. skatteloven § 6-1. Tingretten kom imidlertid til at Flyfort hadde kapitalinntekter i form av leie, og at rentekostnader var fradragsberettiget. Tingretten la herunder til grunn at avskrivninger skulle tilbakeføres og komme til fradrag ved salget av flyet.

Tingretten drøftet videre om det var hjemmel for å uttaksbeskatte Flyfort i medhold av skatteloven § 5-2 sammenholdt med § 13-1, jf. Rt-2003-536 (Storhaugen Invest). Tingretten kom til at det ikke var grunnlag for å fravike utgangspunktet om beregning av fordel av leieprisen til

markedspris, og at prinsippene i Storhaugen Invest ikke kom til anvendelse. Ved ny ligning skulle det legges til grunn at fordelene skulle beregnes til den underpris Nilsen hadde betalt ved sin leie av flyet i 2006 og 2007 til en markedsleie av NOK 45 000 per time.

I saken mot Lars Nilsen var tingretten enig med skattekontoret i at driften var lagt opp slik at private kostnader ble veltet over på selskapene, og at det innebar vederlagsfri overføring til Nilsen. Det var derfor grunnlag for utbyttebeskatning etter skatteloven § 10-11, jf. § 5-1. Tingretten kom imidlertid til at prinsippene i Storhaugen Invest dommen ikke fikk anvendelse. Tingretten kom etter dette til at ved ny ligning skulle Nilsens fordel i form av utbytte beregnes på bakgrunn av betalt underpris ved leie av flyet i 2006 og 2007, basert på markedspris på NOK 45 000 per time. For 2008 og 2009 skulle fordelene fastsettes til alt underskudd på driften av flyet i Lani Invest.

Tingretten kom videre til at det skulle ilegges tilleggsskatt for både Flyfort og Lars Nilsen, men at dette skulle ilegges etter statens subsidiære grunnlag.

Tingretten kom til slutt til at det var grunnlag for å nekte endring av konsernbidrag for 2007, men ikke for 2008 og 2009.

Staten v/Skatt øst har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Flyfort og Lars Nilsen har gitt avledet anke. Lani Invest har ikke anket dommen. Ankeforhandling er holdt 24.-27. november 2015 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger og avga forklaring. Det ble avhørt fem vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

### **Den ankende part, staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk anført:**

#### **Saken mot Flyfort**

##### **Virksomhet**

Det anføres prinsipielt at Flyfort ikke har drevet næringsvirksomhet. Tingretten har foretatt en korrekt bevisbedømmelse og rettsanvendelse når det er konkludert med at Flyfort ikke har utøvet virksomhet i skattelovens forstand i de aktuelle ligningsårene, 2006-2009. Flydriften var ikke objektivt sett egnet til å gå med overskudd slik avtalekomplekset og driften var lagt opp.

Det er flere feil ved den fremlagte investeringskalkylen, både på inntektssiden og kostnadssiden. Kalkylen er uansett mindre relevant ved vurderingen av om kravet til økonomisk karakter var oppfylt. Kalkylen forutsetter at det drives fulltids utleie til full markedspris. Dette har ikke vært intensjonen.

##### **Fradrag for kostnader knyttet til kapitalinntekt**

Ankemotparten har subsidiært anført å ha krav på fradrag for kostnader knyttet til kapitalinntekt. Dette kan ikke føre frem. Flyfort har ikke pådratt seg kostnader ut fra et mål om å erverve skattepliktig inntekt.

Tingretten foretar feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse når det konkluderes med at Flyfort skal inntektsbeskattes for kapitalinntekter i form av utleie.

Kjøpet av flyet tjente i hovedsak Nilsens private interesser. Det er et vilkår at driften er egnet til å gå med overskudd. Slik aktiviteten var lagt opp, var det ikke mulig å oppnå et netto overskudd, jf. skatteloven § 5-1.

For øvrig innebærer tingrettens dom at Flyfort skal inntektsbeskattes for kapitalinntekter i form av utleie. Denne inntektsbeskatningen er ikke lagt til grunn av skattekontoret og innebærer en skjerping av beskatningen av selskapet. Ligningen er korrekt når Flyfort er nektet fradrag for driftsutgifter/avskrivninger samtidig som leieinntektene ikke er blitt skattlagt på selskapets hånd.

### **Uttaksbeskatning - anvendelse av Storhaugen Invest dommen**

Subsidiært - dersom retten kommer til at Flyfort skal ha fradrag for utgiftene ved flydriften - anføres at selskapet skal uttaksbeskattes etter skatteloven § 5-2 supplert med bestemmelsen om interessefellesskap i skatteloven § 13-1, jf. Rt-2003-536 (Storhaugen Invest). Den skattepliktige fordel på selskapets hånd fastsettes til de kostnader selskapet har hatt på grunn av disposisjonene. Tingretten foretar feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse når det konkluderes med at prinsippene i Storhaugen Invest dommen ikke kommer til anvendelse.

Å kjøpe et fly for å tilgodese egne private interesser er en «selskapsfremmed disposisjon» tilsvarende saksforholdet i Storhaugen Invest dommen. Det er ikke adgang til å belaste et selskap for store private kostnader, for deretter å ta eiendelene ut til en antatt markedsverdi, hvor markedsverdien ikke gjenspeiler de kostnader som selskapet har hatt med å investere i formuesgjenstanden. Uttaksbeskatningen skal da omfatte driftskostnader (herunder regnskapsmessige avskrivninger) og kapitalutgifter, samt stipulert avkastning på egenkapitalinnskuddet. Den subsidiære løsningen innebærer at ligningen må hjemvises til ny behandling for beregning av det konkrete inntektstillegget.

Atter subsidiært anføres det at selskapet skal uttaksbeskattes for differansen mellom betalt leie og markedspris, det vil si den underpris som Nilsen har betalt. Dette har også tingretten lagt til grunn. Partene er enige om at markedsprisen skjønnsmessig kan fastsettes til NOK 45 000, slik tingretten har gjort.

### **Tilleggsskatt**

Prinsipalt anføres at Flyfort skal ilegges 30 prosent tilleggsskatt på inntektsøkningen i selskapet som følge av at det ikke er drevet næringsvirksomhet, og selskapet dermed nektes fradrag for kostnadene som er pådratt. Det er imidlertid ikke grunnlag for å legge inn etterfakturert leieinntekt på dette punkt.

Urettmessige saldoavskrivninger er ikke en ren tidfestingsfeil, og skal derfor gi grunnlag for full tilleggsskatt.

Tingretten kom til at det ikke var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt med 30 prosent på inntektsøkningen under henvisning til at Flyfort hadde kapitalinntekter. Ankende part er uenig i dette.

Subsidiært skal det ilegges 30 prosent tilleggsskatt for årene 2006, 2007 og 2008. Det er klar sannsynlighetsovervekt for at Flyfort unnlot å fakturere inntekt ved bruk av flyet i inntektsårene

2006 og store deler av 2007. Det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for 2006 og 2007. Dette er også i tråd med tingrettens konklusjon. Det er ikke grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for betalt underpris for årene 2008 og 2009.

### **Endring av konsernbidrag**

Tingretten har korrekt kommet til at det var grunnlag for å nekte endring av konsernbidrag for 2007. Tingretten har imidlertid begått feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse, når det er lagt til grunn at konsernbidrag for 2008 og 2009 ikke kunne nektes. Flyfort har opptrådt på en slik illojal måte at det er grunnlag for å nekte konsernbidrag for alle årene i tråd med skattekontorets vedtak.

### **I saken mot Lars Nilsen**

#### **Utbyttebeskatning - anvendelse av Storhaugen Invest dommen**

Prinsipalt anføres at Lars Nilsen skal utbyttebeskattes for de private kostnader som er veltet over på selskapene Lani Invest og Flyfort, det vi si for disposisjonsretten til flyet, jf. skatteloven § 10-11, jf. § 5-1.

Tingretten foretar imidlertid også her feil bevisbedømmelse og rettsanvendelse når det konkluderes med at prinsippene i Storhaugen Invest dommen ikke kommer til anvendelse. Verdsettelsesregelen i skatteloven § 13-1 suppleres med regelen om utbyttebeskatning etter § 10-11.

Subsidiært anføres det Nilsen skal utbyttebeskattes for den faktiske bruken av flyet. Ankende part har ikke innsigelser mot at en markedspris på NOK 45 000 per time legges til grunn.

#### **Tilleggsskatt**

Prinsipalt anføres at det skal ilegges 30 prosent tilleggsskatt på inntektsøkningen som følge av disposisjonsretten. Skattekontorets vedtak er korrekt når det ilegges tilleggsskatt beregnet etter prinsippene i Storhaugen Invest dommen.

Subsidiært - dersom retten kommer til at det ikke grunnlag for å benytte Storhaugen Invest doktrinen - skal det ilegges 30 prosent tilleggsskatt på inntektsøkningen som følge av betalt underpris ved bruken, og 30 prosent skjerpet tilleggsskatt for manglende betaling for bruken av flyet i 2006-2007. Ankende part er enig i at det benyttes en markedspris på NOK 45 000.

Ankende part har lagt ned slik påstand:

I anken:

1. Ved ligningen av Flyfort AS reduseres grunnlaget for beregning av tilleggsskatt således:

For inntektsåret 2006: Av den skatt som faller på kr 1.758.300,-

For inntektsåret 2007: Av den skatt som faller på kr 4.788.450,-.

For inntektsåret 2008: Av den skatt som faller på kr 425.500,-.

2. Ved ligningen av Lars Nilsen for inntektsåret 2007 reduseres utbyttefordelen med kr 1.790.250 kroner,-.
3. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
4. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

I den avledede anke:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

**Ankemotpartene, Lars Nilsen og Flyfort AS, har i hovedtrekk anført:**

### **Saken mot Flyfort**

#### **Virksomhet**

Prinsipalt anføres at hovedformålet med investeringen var kommersiell utleie av flyet. Flyfort må anses å ha drevet næringsvirksomhet i skattemessig forstand, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Det vesentligste formålet med de pådratte kostnadene er tilknytningen til inntektserverv (utleievirksomhet). Da investeringsbeslutningen ble fattet, fremsto det som sannsynlig at virksomheten var egnet til å gå med overskudd. Flyfort har rett til fradrag for kostander og tap som følge av driften av flyet.

#### **Fradrag for kostnader knyttet til kapitalinntekt**

Subsidiært anføres det at selskapets inntekter er «vunnet ved [ ... ] kapital», jf. skatteloven § 5-1 og § 5-20. Kostnader og tap er derved fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-1 og § 6-2. På investeringstidspunktet tilsa en forsvarlig forretningsmessig vurdering at flyet ville komme til å stige i verdi i løpet av en femårsperiode.

#### **Uttaksbeskatning - anvendelse av Storhaugen Invest**

Det er ikke grunnlag for uttaksbeskatning etter skatteloven § 5-2, jf. § 5-3, i kombinasjon med skatteloven § 13-1, den såkalte Storhaugen Invest-doktrinen.

Problemstillingen er subsidiær og forutsetter at ankemotparten får medhold i kravet om fradrag for kostnader. Hovedformålet med investeringen i flyet var å drive utleie. Investeringen kan da ikke være en selskapsfremmed investering.

Tingrettens vurdering av markedspris for inntektsårene 2006 og 2007 (NOK 45 000) angripes ikke.

#### **Tilleggsskatt**

Prinsipalt anføres at det ikke er grunnlag for tilleggsskatt, fordi selskapet hadde kapitalinntekter i medhold av skatteloven § 5-1. Dette har tingretten korrekt lagt til grunn.

Tingretten har også korrekt lagt til grunn at saldoavskrivningen ikke kan gi grunnlag for full tilleggsskatt fordi det kun er tale om en periodiseringsforskjell. Etter ligningsloven § 10-4 nr. 4 er det bare nettofordelen som det skal beregnes tilleggsskatt av.

Ankemotparten aksepterer at det ilegges ordinær tilleggsskatt på grunnlag av manglende fakturering i 2006 og frem til 30. oktober 2007. Det er ikke grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

## **Saken mot Lars Nilsen**

### **Uttaksbeskatning**

Prinsipalt anføres at det er ikke grunnlag for å utbyttebeskatte Nilsen for underskuddet på driften av flyet etter skattekontorets prinsipale beskatningsgrunnlag, nemlig skatteloven § 10-11 og § 5-1 supplert med skatteloven § 13-1 - Storhaugen Invest-doktrinen. Flyinvesteringen er en normal forretningsmessig disposisjon. Subsidiært - dersom Storhaugen Invest-doktrinen skal anvendes - er det ikke grunnlag for å inntektsføre avskrivninger.

Tingrettens vurdering av markedspris for inntektsårene 2006 og 2007 (NOK 45 000) angripes ikke.

### **Tilleggsskatt**

Partene er enige i at tilleggsskatten må reduseres dersom det ikke er grunnlag for å anvende Storhaugen Invest-doktrinen i saken.

Nilsen aksepterer at det er grunnlag for ordinær tilleggsskatt for underpris og manglende fakturering. Det er ikke grunnlag for å anvende skjerpet tilleggsskatt for den manglende faktureringen i 2006 og 2007.

Ankemotpartene har lagt ned slik påstand:

#### I hovedanken:

1. Anken forkastes.

#### I motanken:

2. Skattekontorets vedtak av 19. desember 2012 i endringssak for Flyfort AS og Lars Nilsen for inntektsårene 2006-2009 kjennes ugyldige.
3. Ved ny ligning legges det til grunn at Flyfort AS driver virksomhet i skattemessig forstand.
4. Skattekontorets vedtak av 24. mai 2013 vedrørende avslag på anmodning om endring av konsernbidrag for Flyfort AS for inntektsåret 2007 kjennes ugyldig
5. Ved ny ligning legges det til grunn at Flyfort AS kan yte konsernbidrag til Lani Invest AS.

I begge tilfeller:

6. Staten ved Skatt øst betaler sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

**Lagmannsretten bemerker:**

Saken gjelder spørsmål om gyldigheten av ligningsvedtak fattet av skattekontoret 19. desember 2013 vedrørende Flyfort og Lars Nilsen for inntektsårene 2006-2009.

For Flyfort er spørsmålet om kostnader forbundet med flyet er fradragsberettiget og hvilke prinsipper som skal anvendes for uttaksbeskatning av selskapet. I tillegg er det spørsmål om tilleggsskatt. For Nilsen er det spørsmål om hvilke prinsipper som skal anvendes for uttaksbeskatning, samt spørsmål om tilleggsskatt.

Saken gjelder også gyldigheten av skattekontorets vedtak 24. mai 2013 hvor Flyfort nektes endring av konsernbidrag.

**Saken mot Flyfort**

**1. Virksomhet**

Hovedspørsmålet i saken er om Flyfort har drevet virksomhet i skattelovens forstand, slik at kostnader forbundet med anskaffelse og drift av flyet er fradragsberettiget.

Lagmannsretten har kommet til et annet resultat enn tingretten. Etter lagmannsrettens syn må investeringen i og driften av flyet anses som næringsvirksomhet.

Lagmannsretten vil først redegjøre for de aktuelle rettsreglene for hva som anses som skattemessig virksomhet. Lagmannsretten vil deretter foreta en gjennomgang av skattevedtaket for dette spørsmålet, og til sist vurdere bevisene i saken.

**Rettslige utgangspunkter**

Etter skatteloven § 6-1 - hovedregelen om fradrag - skal det «gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»

Hovedregelen om inntekt fremgår av skatteloven § 5-1. Det heter her at som skattepliktig inntekt anses «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet [ ... ]»

Hva som skal anses som virksomhet i skattemessig forstand, er ikke definert i loven. Rettspraksis og juridisk teori gir nærmere veiledning om innholdet i begrepet.

I Rt-1985-319 (Ringnes) fremgår det at det sentrale i virksomhetsbegrepet er at «virksomheten objektivt sett må være egnet til å gå med overskudd, om ikke det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt.»

I Zimmer, lærebok i skatterett, 7. utg. side 138 fremgår det at begrepet virksomhet kan forstås som «aktivitet med økonomisk karakter».

Det fremgår videre av Ringnesdommen at vurderingen skal ha utviklingen over en årrekke for øye, ikke bare det enkelte inntektsår. Det vises til Zimmer, op.cit, side 284-285 hvor det står følgende:

Etter dette er det sentrale - som særlig Ringnes-dommen fastslår - er om aktiviteten vil kunne lede til overskudd. Det er ikke tilstrekkelig at aktiviteten skaper bruttoinntekter hvis omkostningene som er forbundet med aktiviteten overstiger disse [ ... ]. Vurderingen skal ha utviklingen over en årrekke for øye, og ikke bare det enkelte inntektsår. En aktivitet kan gå med underskudd i flere år uten av den grunn å tape sin karakter av å være virksomhet hvis rimelige utsikter til overskudd er tilstede; dette vil ofte være tilfelle i en oppstartsfase, men kan være aktuelt også ellers.

Skjæringstidspunktet for vurderingen av om en aktivitet har økonomisk karakter, er når investeringsbeslutningen fattes. Domstolene skal ikke - som den klare hovedregel - sensurere forretningsskjønnet og avskjære kommersielle tap etter en vurdering i «etterpåklokskapens lys». Det vises til Rt-2009-1473 avsnitt 37 med videre henvisning til Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen), hvor det heter:

Det følger av dommen at det ikkje kan setjast opp noko generelt vilkår om at ei investering må vere objektivt eigna til å gi inntekter. Med den kunnskapen som ein ofte kan ha i ettertid, vil det då også ofte kunne siast at det er opplagt at ei investering objektivt sett ikkje var eigna til å gi inntekter. Ikkje berre er det slik at utviklinga kan ta ei anna retning enn det investoren tenkte seg, men det kan også vise seg at vurderingane har svikta. Dette er då ikkje avgjerande. For det første er det berre «i reine unntakstilfelle» at det kan bli tale om å nekte frådrag fordi kostnaden - investeringa - ikkje var føremålstenleg. Domstolane skal ikkje sensurere forretningsskjønnet til den som gjennomfører ei investering eller tek på seg ein kostnad. Og for det andre må vurderinga takast utgangspunkt i situasjonen slik denne var på investeringstidspunktet.

Lagmannsretten går etter dette over til å se nærmere på skattekontorets vurdering av om investeringen hadde økonomisk karakter.

### **Skattekontorets vedtak**

Skattekontoret kom til at investeringen ikke kunne anses som virksomhet. Under skattekontorets bevisvurdering i vedtaket på side 43 fremgår det at vurderingstemaet er hvorvidt driften av flyet er egnet til å gi overskudd (regnskapsmessig overskudd).

Skattekontoret har vurdert selskapets kalkyle og peker i vedtaket på at «sentrale forhold som kapitalkostnader og avskrivninger/verditap ikke er hensyntatt ved lønnsomhetsvurderingen av investeringen.» Videre fremgår det av vedtaket på side 44 at flyet ikke har oppnådd det antall utleietimer til utenforstående som ble lagt til grunn i kalkylen, og at spørsmålet er hva som er hovedårsaken til dette avviket. Om dette skriver skattekontoret:

Selskapet har i forbindelse med bokettersynet innhentet uttalelser fra uavhengige utenlandske aktører som leier ut privatfly, [ ... ]. Det anføres at antall timer som ble lagt til grunn i den opprinnelige kalkylen senere har vist seg å være i tråd med det utenlandske operatører mener

var realistisk i samme periode. Uttalelsene er svært korte, og det er ikke tatt forbehold om fortrinnsrett for eier. Det legges til grunn at uttalelsene baserer seg på at flyet til enhver tid skal kunne leies ut til charterformål, og at det ikke foreligger begrensning i form av fortrinnsrett. Det faktum at det er gitt en fortrinnsrett til bruk av flyet er et sentralt faktum ved vurderingen av mulig antall utleietimer. Skattekontoret legger til grunn at det ikke er sannsynliggjort at forventet antall utleietimer er realistisk tatt i betraktning den konkrete virksomhet.

I vedtaket på side 48 vurderer skattekontoret betydningen av at prosessen knyttet til omregistrering ble forsinket, og legger til grunn at det ikke er tvilsomt at dette har hatt betydning for den kommersielle omsetningen i 2007. Skattekontoret konkluderer likevel med at «[p]å den annen side endrer ikke dette det faktum at virksomheten slik den er lagt opp, etter skattekontorets vurdering, uansett ikke er egnet til å gi overskudd.»

Skattekontoret oppsummerer sin vurdering i vedtaket på side 49:

Skattekontoret finner etter en konkret helhetsvurdering at måten aktiviteten er lagt opp på ikke er egnet til å gi overskudd. Vurderingen som lå til grunn for anskaffelsen tar ikke høyde for de totale kostnadene, og ved beregningen av forventet antall utleietimer har man ikke tatt høyde for den fortrinnsretten som er gitt eier i wetlease. Kalkylen gir ikke en objektiv fremstilling av inntekter og kostnader tatt i betraktning måten driften er lagt opp på. Videre finner skattekontoret anførte grunner for fortrinnsretten lite adekvate, og den faktiske bruken underbygger realiteten i fortrinnsretten i wetlease.

Etter dette konkluderer skattekontoret slik:

Skattekontoret finner etter en konkret helhetsvurdering at det ikke er sannsynliggjort at virksomheten, slik den er lagt opp, er egnet til å gi overskudd. Måten driften er lagt opp på og faktisk bruk taler for at hovedformålet med anskaffelsen og pådratte kostnader er indirekte hovedaksjonærs private ønske og behov for fly.

Lagmannsretten har kommet til et annet resultat enn skattekontoret. Etter lagmannsrettens mening var investeringen, slik den fremsto på investeringstidspunktet, objektivt sett egnet til å gi overskudd.

Lagmannsretten vil i det følgende foreta en gjennomgang av markedet for utleie og salg av fly, investeringsbeslutningen og investeringskalkylen, wetleaseavtalen og den faktiske bruken av flyet. Dette er de mest sentrale forholdene i saken ved vurderingen av om anskaffelsen og driften av flyet skal anses som virksomhet.

### **Lagmannsrettens bevisvurdering**

#### **Markedet for utleie og salg av fly på tidspunktet for investeringsbeslutningen**

Lagmannsretten legger til grunn at markedet for utleie av fly til forretningskunder var i vekst i 2005/2006. Det samme var flyprisene for både nye og brukte flymaskiner. Det vises til redegjørelse i anledning ligningssaken 15. februar 2011 fra administrerende direktør i Sundt Air, Tor Bratli, til advokatfirmaet Wikborg Rein. Det fremgår her at flymarkedet ble rammet av en

krise i 2001-2003, blant annet på grunn av terrorfrykt og lav økonomisk vekst. I perioden 2004-2008 opplevde markedet en betydelig vekst. Det var ventelister for levering av fly. Dette førte til voldsom etterspørsel, og kjøp av fly for gjensalg var av mange i flybransjen ansett som en lønnsom investering.

Skattekontoret har lagt til grunn at prisene på fly samlet sett falt kraftig i perioden 2001 til 2010, men kontoret er også enig i at prisen var stigende på det tidspunktet Flyfort kjøpte flyet, i 2006. Om dette heter det i vedtaket på side 50:

Markedspris for privateide fly noteres i den såkalte Aircraft Blurbook. Det fremkommer av «Historical Value Reference Bombardier 1997 - CL-640 Challenger» utarbeidet av Aircraft Bluebook at nypris for flyet var ca. 20 mill. dollar. Statistikken viser en samlet svak stigning i perioden 1997 til 2001. I perioden 2001 til 2010 har prisen samlet sett falt kraftig, og det første betydelige prisfallet kom i 2002 til 2004. Dette var i perioden hvor det såkalte dotcom krakket inntraff. Prisen steg gradvis i perioden 2004 til 2008, før den igjen falt kraftig. Prisen har i perioden 2002-2010 aldri nådd opp til nypris på ca. 20 mill. dollar.

I følge skattekontorets vedtak traff altså Flyfort sin investeringsbeslutning midt i den perioden da prisene steg gradvis.

Lagmannsretten legger til grunn at den nevnte veksten i markedet var bakgrunnen for at Nilsen tok kontakt med Tor Bratli i Sundt Air for å starte sonderinger for å kjøpe fly.

### **Investeringsbeslutningen og investeringskalkylen**

Lars Nilsen tok kontakt med Tor Bratli i slutten av 2005. Bakgrunnen var at han ønsket bistand i vurderingen av om det var aktuelt å gå inn i flymarkedet, hvilket fly han skulle investere i, og hvordan flyet skulle driftes. De hadde flere møter i 2006.

Flyfort har lagt frem en investeringskalkyle i saken og anfører at kalkylen viser at investeringen hadde et rasjonelt forretningsmessig motiv og var egnet til å gi overskudd.

Staten ved Skatt øst har reist spørsmål om kalkylen - slik den er lagt frem i saken - ble opprettet før investeringen. Det er blant annet vist til at kjøpesummen på USD 17,9 millioner, som er lagt til grunn i kalkylen, ikke var klar i februar 2006. Det er også vist til at økonomisjef Ketil Kvalvik, ved åpningsmøtet for bokettersynet 30. september 2009, var usikker på om det var utarbeidet noen skriftlig kalkyle i forkant av investeringsbeslutningen. Flyfort ettersendte kalkylen til skattekontoret 28. mai 2010.

Ankemotparten har lagt frem utskrift av «Egenskaper» for det aktuelle excel-dokumentet. Det fremgår her at kalkylen er opprettet 6. mars 2006 kl. 17:03, og sist endret 10. mars 2006. Lagmannsretten legger dette til grunn. Lagmannsretten legger videre til grunn at dokumentet ble oppdatert fortløpende. Siste oppdatering skjedde da kjøpesummen på USD 17,9 millioner var klar ved inngåelse av intensjonsavtalen 3. juli 2006. Det var Kvalvik som opprettet dokumentet, og la inn de tallene han fikk fra Nilsen. Nilsen baserte igjen sine tall på input fra Bratli.

Ankende part har i prosedyren anført at kalkylen er mindre relevant for å vurdere om kravet til økonomisk karakter er oppfylt. Ankende part har herunder vist til at det avgjørende for spørsmålet

om fradragsrett er at både avtaleverket og den faktiske bruken av flyet viser at det aldri var ankemotpartens intensjon å følge det som står i kalkylen om utleie til markedspris. Mye av bevisførselen i ankeforhandlingen har likevel, fra begge prosessfullmektigenes side, dreiet seg om kalkylen. Ankende part har pekt på svakheter ved kalkylen for å underbygge det som er ankende parts anførsel - at investeringen ikke hadde et rasjonelt forretningsmessig motiv, men hovedsakelig var begrunnet i hovedaksjonærens private interesse.

Før lagmannsretten tar stilling til ankende parts anførsel om at avtaleverket og den faktiske bruken av flyet viser at Flyfort ikke hadde intensjon om å følge kalkylen, vil retten derfor gå gjennom noen deler av kalkylen som prosessfullmektigene har trukket frem.

På inntektssiden legger kalkylen opp til en timepris på NOK 35 000 per år med en årlig vekst på 1,5 prosent, slik at år 5 er timeprisen satt til NOK 42 534. Timeprisen er noe lavere enn den pris partene for lagmannsretten er enige om skal utgjøre markedsprisen, NOK 45 000.

Antall flytimer er satt opp med en jevn stigning. År 1 - 300 timer, år 2 - 500 timer, år 3 - 800 timer, og år 4 og 5 - 1 000 timer. Ankende part har anført at timeantallet ikke var realistisk, og har underbygget dette med en oversikt fra skattevedtaket (side 16) over den faktiske bruken til Lars Nilsen og samlet utleie:

***«2006 Ant. timer Ant. timer i % Budsjett ant. timer bruk/utleie***

*Lars Nilsen 74:48 100,00*

*Sum 78:48 100,00 % 300:00*

***2007 Ant. timer Ant. timer i % Budsjett ant. timer bruk/utleie***

*Lars Nilsen 143:50 ca. 55,54*

*BWG Homes ASA 55:15 ca. 21,35*

*Charter 51:15 ca. 19,80*

*Internt 08:15 ca. 3,15*

*Sum 258:35 99,84 % 500:00*

***2008 Ant. timer Ant. timer i % Budsjett ant. timer bruk/utleie***

*Lars Nilsen 169:00 ca. 62,02*

*BWG Homes ASA 01:15 ca. 0,42*

*Charter 98:40 ca. 36,11*

*Internt 03:55 ca. 1,30*

*Sum 272:50 99,85 % 800:00»*

Tallene for 2009 fremkommer noe senere i vedtaket:

**«2009 Ant. timer Ant. timer i % Budsjett ant. timer bruk/utleie**

*Lars Nilsen 74:27 ca. 59,26*

*Charter 42:53 ca. 33,94*

*BWG Homes ASA 05:07 ca. 4,05*

*Internt 01:10 ca. 0,88*

*Flyfort AS 01:55 ca. 1,24*

*Sum 125:32 99,37 % 1000:00»*

Lagmannsretten er enig med ankemotparten i at det ikke er treffende å ta utgangspunkt i 2006 som år 1 i kalkylen. Kalkylen bygger på at år 1 skal være det første hele driftsåret. Som det fremgår ovenfor, ble ikke flyet registrert i Norge før i oktober 2007. Det er derfor 2007, eller aller helst 2008, som det er mest naturlig å ta utgangspunkt i dersom den faktiske bruken skal sammenlignes med det som var forutsatt i kalkylen.

Ankemotparten har laget følgende oversikt over faktisk oppnådde flytimer i 2007 til 2009. Her er det tatt utgangspunkt i 2007 som år 1:

	Faktisk	Budsjett
2007 (år 1)	258	300
2008 (år 2)	272	500
2009 (år 3)	125	800

Staten har videre lagt frem en oversikt over hvor mange dager flyet «fulgte» Nilsen på hans reiser i perioden 2006 til 2009:

*2006 - 36*

*2007 - 134 dager*

*2008 - 116 dager*

*2009 - 66 dager*

Betydningen av at det er Lars Nilsen og hans nærstående som har vært den største leietakeren i den aktuelle perioden, kommer lagmannsretten tilbake til nedenfor.

Spørsmålet lagmannsretten skal ta stilling til her, er om de budsjetterte flytimene var realistiske på det tidspunktet da investeringen ble gjort. Etter lagmannsrettens syn viser bevisførselen at det på dette tidspunkt fremsto som sannsynlig å oppnå et slikt antall utleietimer.

Som det fremgår ovenfor, var tallene basert på innspill fra Bratli. Han baserte igjen sine erfaringstall på opplysninger som han fikk fra flyselskapet Air Alsie i Danmark. Det vises til Bratlis forklaring om at Air Alsie oppnådde mellom 900 og 1 200 utleietimer med den samme flymaskinen i årene forut for investeringen. Det vises videre til de øvrige uttalelsene som ankemotparten har lagt frem i saken, herunder fra Flughafen Saarbrücken med loggbøker, KLM Aviation, TCTJ Holdings Inc, Florida Wings og Jetflite. Samtlige uttalelser tilsier at det var realistisk å budsjettere med det antall flytimer som er lagt til grunn i kalkylen.

Betydningen av at Flyfort ikke oppnådde disse flytimene, og årsaken til dette, kommer lagmannsretten tilbake til nedenfor.

Videre er det i kalkylen lagt inn en verdistigning på flyet fra USD 17,9 millioner til USD 20 millioner med en konverteringskurs på USD 6,5. Ankende part har anført at en økning med nesten 12 prosent over en femårs periode ikke var realistisk. Det er pekt på at gjennomgående - over tid - vil eldre fly falle i verdi. Lagmannsretten er ikke enig i dette når det - som i dette tilfellet - var tale om en investeringshorisont på fem år.

Som det fremgår ovenfor, må vurderingen av forventet verdiøkning tas ut fra markedssituasjonen da investeringen ble gjort. Lagmannsretten viser her til uttalelsene i Aircraft Bluebook Newsletter 2006 Spring og Aircraft Bluebook 29. september 2010. I sistnevnte rapport er det lagt frem en graf med utvikling av flypriser for det aktuelle flyet i vår sak. «Historic Trend» viser at markedet falt betydelig etter terrorangrepet i USA den 11. september 2001. Fallet fortsatte frem til 2003, hvor kurven fikk en jevn stigning. Denne kurven var fortsatt stigende da Flyfort traff investeringsbeslutningen i 2006. Markedet var på dette tidspunkt optimistisk. Lagmannsretten kan ikke se at det var urealistisk å bygge en beslutning på at markedet skulle opp til samme eller tilnærmet samme nivå som i 2001.

Når det gjelder selve anskaffelseskostnadene, bemerker lagmannsretten at investeringskalkylen bygger på den faktiske kjøpesummen for flyet, men ikke tar med transaksjonskostnader med ca. NOK 860 000 i «trustee» honorar til Emerald Aviation. Selskapet har videre aktivert kostnader til klassifisering med ca. NOK 14,8 millioner. Det vises til oppstilling i prosesskriv 18. mars 2014 fra Skatt øst. Deler av de aktiverte balanseførte kostnadene må anses som rene driftsutgifter som skulle vært kostnadsført direkte.

Når det gjelder de faste utgiftene ved flyet, har Flyfort erkjent at kalkylen har noen svakheter. Management Fee til Sundt Air og pilotkostnader er ikke tatt med. Dette beløper seg til om lag NOK 5,3 millioner per år. Videre fremgår det av den såkalte wetlease avtalen, som lagmannsretten kommer tilbake til nedenfor, at Lani Invest skulle betale en provisjon på 10 prosent av brutto leieinntekter ved eksternt utleie. Dette er heller ikke tatt hensyn til i kalkylen.

De variable kostnadene er beregnet til NOK 23 600 per time. Dette er i tråd med vedlegg til wetlease avtalen, men bevisførselen viser at de faktiske tallene ble høyere.

Ovennevnte gjennomgang viser således at det var enkelte svakheter i kalkylen. Etter lagmannsrettens mening kan likevel ikke kalkylen i seg selv tilsi at investeringen ikke hadde økonomisk karakter. Både inntektssiden og de faste og variable kostnadene i kalkylen bygget på vurderinger fra Sundt Air. For ankende part var flymarkedet et nytt forretningsområde. Det var i denne situasjonen naturlig å hente råd hos Sundt Air, som var en profesjonell operatør i flymarkedet. For lagmannsretten har det kommet frem at Sundt Air nok hadde begrenset erfaring fra chartermarkedet da selskapet ga sine råd til Flyfort. Sundt Air var på dette tidspunkt i en tidlig etableringsfase innenfor chartertrafikk. Sundt Air ønsket videre å ta opp konkurransen med det danske flyselskapet, Air Alsie, og hadde trolig en egeninteresse i at Flyfort investerte i det aktuelle flyet. De rådene som kom fra Sundt Air, kan derfor ha vært noe mer optimistiske er det objektivt sett var grunnlag for.

Det er likevel ikke tilstrekkelige holdepunkter for at de vurderingene som ble gjort, både fra Flyfort og Sundt Airs side, ikke var reelle kommersielle vurderinger. De feil som skattemyndighetene har avdekket i ettertid, særlig på kostnadssiden, endrer ikke denne konklusjonen. Dersom forutsetningene som kalkylen bygger på, hadde slått til, ville investeringen gitt en positiv kontantstrøm og en viss avkastning på totalkapitalen.

#### **Wetlease avtalen**

Lagmannsretten går etter dette over til å drøfte det som er ankende parts hovedanførsel. Ankende part anfører at den faktiske bruken av flyet og wetlease avtalen må forstås slik at det ikke var meningen å etterleve kalkylen. Ankende part anfører i den forbindelse at hovedformålet med investeringen var å skaffe et fly til privat bruk, og at driften av flyet derfor ikke kan anses som virksomhet.

Lagmannsretten har kommet til at wetlease avtalen ikke kan forstås slik at hovedformålet med investeringen var å skaffe et fly til privat bruk.

Som det fremgår ovenfor, inngikk Lani Invest i juli 2006 en avtale om at Sundt Air skulle leie flyet uten mannskap (dry lease), og en avtale om at Sundt Air skulle leie det tilbake til Lani Invest med mannskap (wetlease). Avtaleverket trådte i kraft 1. februar 2008.

I vedlegg I til drylease avtalen var det bestemt at Sundt Air skulle betale en månedsleie på NOK 410 000. Etter wetlease avtalen skulle Lani Invest betale NOK 994 000 per måned til Sundt Air for beredskap og leie av flyet. Sundt Air skulle deretter foreta en avregning to ganger i året av de faktiske og variable kostnader. Overskudd /underskudd på drift og utleie av flyet ville dermed ende hos Lani Invest, som med dette i praksis hadde risikoen for selve driften av flyet.

I wetlease avtalens punkt 2 om formålet fremgår det:

Formålet med avtalen er at [Lani Invest] skal kunne leie Flyet med mannskap samt nødvendige fasiliteter av [Sundt Air], under følgende gitte forutsetninger:

Flyet skal stilles i «Beredskap» for [Lani Invest], slik at [Lani Invest] kan benytte Flyet senest i løpet av 12 timer fra behovet er varslet [Sundt Air]. Denne Beredskapen er å forstå som en fortrinnsrett [Lani Invest] har til å leie Flyet fremfor andre leietakere.

Videre heter det i wetlease avtalens punkt 1, siste setning, at «[i] tillegg ønsker [Lani Invest] å sikre seg at Flyet stilles i beredskap for deres disposisjon i overensstemmelse med de betingelser som fremgår av denne avtalen.

Nilsen har forklart for lagmannsretten at hans primære formål med investeringen var å drive utleie av flyet. Han hadde derfor ikke behov for en klausul som ga ham fortrinnsrett til å leie flyet fremfor andre leietakere. Flyfort eller Lani Invest engasjerte ikke advokat ved inngåelse av avtaleverket. Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at avtaleverket kom i stand ved at Sundt Airs advokat, Gian Luca Congeddu, sendte utkastet til Nilsen. Det var ingen forhandlinger om avtalen mellom partene, og utkastet bygget mest sannsynlig på standard avtaler som Congeddu/Sundt Air hadde. På bakgrunn av forklaringen til Bratli samt den skriftlige redegjørelsen 10. september 2012 fra Ola Vøllestad, Director Sales and Marketing Sundt Air, legger lagmannsretten til grunn at det er relativt vanlig med en slik fortrinnsrett i utleieavtale mellom flyoperatør og kunde (eier av flyet).

Det er likevel betimelig å spørre hvorfor Nilsen signerte på en wetlease avtale som ga Lani Invest fortrinnsrett fremfor andre leietakere, når han anfører at hovedformålet med investeringen var å drive kommersiell utleie.

Nilsen har forklart at han ikke reagerte på klausulen om fortrinnsretten. Han antok for sin del at det var en fordel for potensielle utleiekunder at Sundt Air var forpliktet til å stille flyet i beredskap på 12 timer. Lani Invest kunne da benytte sin prioritet slik at enhver kunde fikk mulighet til å få leie flyet med 12 timers varsel. Bratli har langt på vei bekreftet at han tolket klausulen på tilsvarende måte.

Lagmannsretten finner ingen støtte for en slik forståelse i avtalens ordlyd. Lagmannsretten er likevel enig med ankemotparten i at hvis Lani Invest ikke benyttet fortrinnsretten, ville beredskapsplikten for Sundt Air kunne komme charterkunder til gode. Kundene ville da ha mulighet til å få et fly chartret raskere enn dersom Sundt Air ikke hadde slik beredskapsplikt. Men dersom det var meningen å formulere en helt generell beredskapsplikt for Sundt Air overfor enhver kunde - og ikke bare overfor Lani Invest - er det underlig at avtalen er blitt slik den er blitt.

Lagmannsretten mener likevel at det i dette tilfellet ikke først og fremst er wetlease avtalen som gir uttrykk for hva som var Flyforts formål med investeringen. Avtalen oppstiller etter sin ordlyd en juridisk rettighet for Lani Invest til å hindre utleie til eksterne ved å benytte seg av fortrinnsretten. Bevisførselen viser imidlertid at Nilsen faktisk ikke har benyttet seg av denne fortrinnsretten. Det vises til forklaringen fra Trude Edvardsen i Sundt Air, som var den som håndterte alle bestillingene av flyet. Edvardsen forklarte for lagmannsretten at Nilsen var opptatt av at flyet skulle leies ut mest mulig. Denne forklaringen bekreftes også av e-post 27. oktober 2006 fra Edvardsen til blant annet Bratli. Under punktet «utleie» fremgår det at Nilsen ønsket at det skulle bli mye utleie.

Edvardsen har videre forklart at utleievirksomheten foregikk slik at eier ble kontaktet når Sundt Air hadde en aktuell leietaker til flyet. I følge Edvardsens forklaring bekreftet Nilsen de aller fleste bestillingene som kom inn. Det var bare var et fåtall ganger at han avslo utleie, og dette

skyldes i hovedsak at det var tale om reisemål eller kundegrupper som ikke var ønskelig. Edvardsen kunne ikke huske at Nilsen noen gang hadde benyttet seg av fortrinnsretten. Ankende part har heller ikke lagt frem bevis som taler for dette.

Tvert i mot ga bevisførselen eksempler på at Nilsen sa fra seg turer som han hadde bestilt, fordi det senere kom inn bestillinger fra eksterne for det samme tidspunktet. Det vises til Edvarsens forklaring på dette punkt.

I tillegg kommer at Sundt Air - med tillatelse fra Nilsen - benyttet flyet i to anbudskonkurranser. Den ene konkurransen gjaldt statsministerens kontor og den andre gjaldt Statoil. Dersom Sundt Air hadde vunnet konkurransen, ville anbudet trolig tatt mye av flyets kapasitet.

Etter dette har lagmannsretten kommet til at wetlease avtalen og klausulen om prioritet ikke har vært til hinder for kommersiell utleie. Nilsen har ikke benyttet prioriteten. Det er derfor ikke grunnlag for å konkludere med at ankemotparten - som følge av inngåelse av wetlease avtalen - ikke mente å følge kalkylen, og at hovedformålet med investeringen var privat bruk.

Lagmannsretten går så over til å vurdere betydningen av Nilsens bruk av flyet.

### **Nilsens bruk av flyet**

Avtaleverket må ses i sammenheng med det som har vært Nilsens faktiske bruk av flyet. Spørsmålet er om Nilsen har benyttet flyet så mye privat at det ikke var grunnlag for å drive utleie i den utstrekning som kalkylen forutsetter. Dette reiser igjen et spørsmål om hovedformålet har vært kommersiell utleie eller privat bruk.

Som det fremgår av gjennomgangen ovenfor, var det Nilsen og hans nærstående som brukte flyet mest i perioden 2006 til 2009. Selv med Nilsens bruk av flyet, lyktes ikke Flyfort å nå det antall flytimer som var budsjettert. Det gjelder selv om det tas utgangspunkt i at år 1 i kalkylen er driftsåret 2007 eller 2008. Det vises til ovennevnte oversikt fra skattekontorets vedtak (side 16) over antall timer Nilsen har brukt flyet og antall timer det er leid ut til eksterne.

Videre er det et faktum at Nilsen ikke har blitt fakturert for bruken av flyet fra 2006 og frem til forholdet ble avdekket ved åpningsmøtet til bokettersynet i september 2009. Det vises til bokettersynsrapporten side 20 følgende og forklaringen fra rådgiver Mette Melby i Skatt øst vedrørende manglende fakturering for tre ulike perioder; 1) før godkjenningen i luftfartøyregisteret i oktober 2007, 2) etter godkjenningen og før inngåelsen av wetlease avtalen i februar 2008, 3) og fra wetlease avtalen og frem til bokettersynet i september 2009. Nilsen og Kvalvik har forklart at den manglende faktureringen var en uheldig «glipp» fra Kvalviks side, og at Nilsen ble etterfakturert straks de ble klar over forholdet. Nilsen ble i etterfaktureringen ikke fakturert for den prisen som var oppgitt som «hourly rate». Han ble i stedet fakturert for de fastsatte variable kostnadene på NOK 23 600 per time, jf. vedlegg til wetlease avtalen.

Flyets logg viser at Nilsen i første rekke har benyttet flyet privat i ferier, høytider og weekender. Etter bevisførslene legger lagmannsretten til grunn at leiemarkedet til forretningskunder - som er mest aktuelt i saken her - er begrenset i disse periodene. Det vises til forklaringene fra Bratli og Edvarsen på dette punkt, samt redegjørelsen 10. september 2012 fra Vøllestad i Sundt Air. Det vises også til statistikk fra Eurocontrol som er lagt frem i saken.

Ankemotparten har pekt på at Nilsen også brukte rutefly på feriereiser - eller bestilte andre fly hos Sundt Air - fordi det aktuelle flyet var leid ut til eksterne. Som eksempel er det vist til familiens reise til Miami 28. juni med retur 29. oktober 2009. Reisen ble gjort med British Airways. Bokettersynet ble varslet 7. september 2009, slik at reisen altså ble bestilt før bokettersynet var kjent for Nilsen - i motsetning til hva tingretten la til grunn.

Etter lagmannsrettens syn gir ikke bevisførselen holdepunkter for at Nilsens bruk av flyet har vært til hinder for kommersiell utleie.

Det er likevel grunn til å reise spørsmål om Nilsens private bruk av flyet - og at ankemotparten ikke nådde de budsjetterte antall utleietimer - tilsier at hovedformålet med investeringen var nettopp privat bruk og ikke kommersiell utleie.

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for en slik konklusjon. Etter lagmannsrettens mening kan det forhold at budsjettert antall flytimer ikke ble nådd, i det vesentligste forklares med to omstendigheter: For det første at registreringen av flyet tok lang tid. For det andre at virkningene av finanskrisen begynte å slå ut på utleiemarkedet siste halvdel av 2008.

Når det gjelder omregistreringen, bemerkes det at Sundt Air hadde forespeilet Flyfort at prosessen skulle ta tre til fire måneder. I stedet tok prosessen 15 måneder, og Flyfort mistet ett års omsetning og mulighet til å etablere seg i markedet før finanskrisen inntraff. Forsinkelsen skyldes hovedsakelig nye regler på området samt vanskeligheter med å fremskaffe tegninger av modifikasjoner som tidligere var gjort på flyet. Dette var ikke forhold som Flyfort kunne forutse eller kunne påvirke i særlig grad.

Kort tid etter at flyet var godkjent og registrert i Norge, slo virkningene av finanskrisen inn, og flybransjen ble særlig hardt rammet. Dette erkjennes også i skattevedtaket side 48. Det vises for øvrig til Bratlis forklaring og Sundt Airs årsrapport for 2008.

Etter lagmannsrettens mening var fallet i utleiemarkedet hovedårsaken til at Flyfort ikke oppnådde de budsjetterte timene i 2008 og 2009. En naturlig konsekvens av at flyet ikke ble leid ut, var at Nilsen benyttet det privat i stedet for å leie andre fly hos Sundt Air eller reise med rutefly. Når det gjelder årene 2006 og det meste av 2007, er det bare én forklaring på at Nilsen og hans nærstående brukte flyet mest. Flyet var ikke godkjent for kommersiell drift i Norge.

Etter dette har lagmannsretten kommet til at investeringen objektivt sett var egnet til å gi overskudd, og at driften av flyet har økonomisk karakter. Avtaleverket og den faktiske bruken av flyet gir ikke grunnlag for en annen konklusjon enn at hovedformålet med investeringen var å drive kommersiell utleie av flyet.

Driften av flyet må etter dette anses som virksomhet etter skatteloven § 5-1, og Flyfort har krav på fradrag for kostnader som er pådratt, jf. skatteloven § 6-1.

### **Konklusjon**

Den avledede anken har etter dette ført frem.

Skattekontorets vedtak 19. desember 2012 i endringssak for Flyfort og Lars Nilsen for inntektsårene 2006 til 2009 kjennes ugyldig. Ved ny ligning skal det legges til grunn at Flyfort i disse årene drev virksomhet i skattemessig forstand knyttet til utleie av fly.

Det er etter dette ikke nødvendig for lagmannsretten å drøfte ankemotpartens subsidiære anførsel; om Flyfort har krav på fradrag knyttet til kapitalinntekt, jf. skatteloven § 5-1.

## **2. Uttaksbeskatning av Flyfort**

Lagmannsretten går etter dette over til å behandle ankende parts subsidiære påstand om uttaksbeskatning av Flyfort.

Dersom Flyfort skal ha fradrag for utgifter ved flydriften, har ankende part subsidiært anført at selskapet skal uttaksbeskattes etter skatteloven § 5-2 supplert med bestemmelsen om interessefellesskap i skatteloven § 13-1, jf. Rt-2003-536 (Storhaugen Invest). Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å anvende skatteloven § 13-1 og prinsippene i Storhaugen Invest dommen, når kjøp og drift av flyet er å anse som virksomhet i skattelovens forstand. Men ettersom ankende part har opprettholdt den subsidiære anførselen, vil lagmannsretten kort drøfte problemstillingen nedenfor.

Etter skatteloven § 5-2 første ledd første punktum anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføringer av formuesgjenstander som skattepliktig inntekt. Bestemmelsen lyder slik:

- (1) Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring – herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap - av formuesgjenstand, vare eller tjeneste.  
[ ... ]

Skatteplikten påhviler det rettssubjektet som fordelen tas ut fra, i dette tilfellet Flyfort. Som hovedregel skal da fordelen beskattes på selskapets hånd som om transaksjonen hadde blitt gjennomført til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-3. I tillegg blir mottakeren av fordelen, i dette tilfellet Nilsen, utbyttebeskattet etter skatteloven § 10-11. Lagmannsretten kommer tilbake til dette nedenfor i saken mot Nilsen.

Som det fremgår ovenfor, brukte Nilsen flyet til private formål uten å betale leie til Flyfort i 2006 og frem til november 2007. Bruken ble først faktureret etter at bokettersynet hadde startet i 2009. Flyfort hadde i denne perioden det operative driftsansvaret for flyet. Tingretten kom til at det var grunnlag for å uttaksbeskatte Flyfort etter skatteloven § 5-2, jf. § 5-3 for den inntektsreduksjon Flyfort hadde hatt som følge av at Nilsen hadde betalt underpris i 2006 og 2007. Markedsprisen ble skjønnsmessig fastsatt til NOK 45 000 per time.

Fra november 2007 til og med 2009 leide Nilsen flyet fra Sundt Air. Nilsen betalte da leie til Sundt Air, og Sundt Air satt med den operative driften. Tingretten kom til at det ikke var grunnlag for å anse underprisen ved denne leien som uttak overfor Flyfort.

Partene er enige i at Flyfort skal uttaksbeskattes i tråd med tingrettens konklusjon - dersom fordelen skal verdsettes etter skatteloven § 5-3. Partene er ikke enige om BWG betalte underpris ved leie av flyet.

I Rt-2003-536 (Storhaugen Invest) er det slått fast at § 5-2 kan suppleres med § 13-1 om adgang til skjønnsligning i tilfeller hvor skattyters formue eller inntekt er redusert som følge av interessefellesskapet. Inntekten skal da fastsettes med skjønn som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Skatteloven § 13-1 første og tredje ledd lyder slik:

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.
- (2) [ ... ]
- (3) Ved skjønnen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Det stilles opp tre vilkår for at skjønnsligning skal kunne skje: Det må foreligge et interessefellesskap mellom partene, skattyteren må ha lidt inntektstap, og det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet. Dersom vilkårene er oppfylt, skal skjønnsligningen ta utgangspunkt i hva situasjonen hadde vært uten interessefellesskapet - det såkalte armlengdeprinsippet. Bestemmelsen i § 5-3 om omsetningsverdi kommer da ikke til anvendelse.

Prinsippene for anvendelse av § 13-1 er trukket opp i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest) og omtales som Storhaugen Invest-doktrinen. I avsnitt 54 fremgår det:

Selskapet har med styrke anført at det ervervet eiendommen fordi den ville ha et gevinstpotensial ved senere salg. Et slikt synspunkt kan etter mitt syn være relevant når det gjelder spørsmålet om inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet. Dersom ervervet og utleien av eiendommen - på grunn av muligheten for salgsgevinst - må anses som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet uavhengig av Iversens egne interesser, er det etter mitt syn ikke grunnlag for å anvende regelen i § 54 første ledd. Det er imidlertid ikke holdepunkter for å anta at dette var situasjonen i dette tilfellet. Det foreligger ingen dokumentasjon for at slike vurderinger ble foretatt da selskapet kjøpte eiendommen. Storhaugen Invest AS er ikke et selskap som har til formål å erverve eiendommer med sikte på salg, og selskapet måtte ta opp et lån på over 2 millioner kroner for å finansiere kjøpet. Jeg er enig med staten i at kjøpet av eiendommen i kombinasjon med utleien til Iversen, må anses som en selskapsfremmed disposisjon som var begrunnet i Iversens interesser.

Disse prinsippene ble videreført i Rt-2014-1293 (Elysee) [skal nok være Rt-2014-614]. I avsnitt 32 skriver førstvoterende med tilslutning fra tre dommere at det i dette tilfellet ikke var grunnlag for å se den aktuelle transaksjonen - samlet sett - som «en normal forretningsmessig disposisjon». Og videre i avsnitt 33 konkluderer flertallet med at det var aksjonærens «private interesser» som hadde vært motiverende for transaksjonen samlet sett. Det var dermed årsakssammenheng mellom selskapets inntektsreduksjon og interessefellesskapet.

Skattekontoret la til grunn at verdsettelsesregelen i § 5-2 måtte suppleres med bestemmelsen om interessefellesskap i § 13-1. Om dette skriver skattekontoret følgende i vedtaket på side 51:

Skattekontoret har konkludert med at hovedformålet med anskaffelsen av flyet var private interesser. Alternativ hjemmel for beskatning er derfor å uttaksbeskatte selskapet i medhold av skatteloven § 5-2. [ ... ]

Uttak i dette tilfellet foretatt av aksjonær og uttakets gjenstand er tjenester i form av disposisjonsrett til selskapets fly.

Utgangspunktet er at fordelene skal settes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2 første ledd, siste punktum.

I de tilfeller hvor det er sannsynliggjort at det er veltet private kostnader over på selskapet har Høyesterett i dom av 30.04.2003 (Rt-2003-536 «Storhaugen Invest») lagt til grunn at det er grunnlag for å supplere verdsettelsesregelen i skatteloven § 5-2 første ledd, siste punktum med skatteloven § 13-1. Skatteloven § 13-1 første ledd og tredje ledd hitsettes:

Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person selskap eller innretning.

..

Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Det er ikke tvilsomt at det foreligger interessefellesskap mellom partene.

Spørsmålet er om det foreligger et inntektstap. Høyesterett har i den nevnte dommen konstatert at dersom selskapet ikke får dekket sine kostnader samt en løpende avkastning på investert kapital, foreligger det et inntektstap. Det er ikke tvilsomt at vilkåret er oppfylt i foreliggende sak.

Spørsmålet er om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet. Det vises til drøftelsen over hvor det er lagt til grunn at flyet hovedsakelig er anskaffet som en følge av aksjonærs private interesser. Det er ikke tvilsomt at det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet.

Vilkårene for å fastlegge fordelene ved skjønn i medhold av skatteloven § 13-1 tredje ledd er oppfylt.

Det følger av Storhaugen Invest dommen at fordelene skal fastsettes til de utgifter som selskapet har hatt på grunn av disposisjonene - renteutgifter og driftsomkostninger - samt en stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskuddet.

Lagmannsretten mener - i likhet med tingretten - at skattekontoret bygger sitt vedtak på feil faktum og feil lovanvendelse. Vedtaket må derfor oppheves, slik tingretten har lagt til grunn.

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å supplere verdsettelsesreglene i skatteloven § 5-2 med skatteloven § 13-1 i denne saken. Lagmannsretten finner det tilstrekkelig å vise til drøftelsen ovenfor under spørsmålet om driften av flyet skal anses som virksomhet.

Lagmannsretten kom her til at det var kommersielle motiv som var hovedformålet med investeringen, og ikke Nilsens private ønsker, slik ankende part har anført. Basert på den bevisbedømmelsen som lagmannsretten har gjort under spørsmålet om driften av flyet skal anses som virksomhet, kan ikke investeringen anses som en selskapsfremmed disposisjon slik tilfellet var i Storhaugen Invest dommen. Investeringen hadde et rasjonelt forretningsmessig motiv, og var - på det tidspunkt investeringen ble gjort - objektivt sett egnet til å gi overskudd.

Etter dette må statens anke på dette punkt forkastes.

Ved ny ligning legges til grunn at fordelene skal beregnes til den underpris Lars Nilsen betalte ved sin leie av flyet basert på en markedspris på NOK 45 000. Det vises til tingrettens dom side 18 femte og sjette avsnitt.

Lagmannsretten legger videre til grunn at også BWG betalte underpris ved leie av flyet. Det vises til vedtaket punkt 2.2.

### **3. Tilleggsskatt for Flyfort**

Lagmannsretten går etter dette over til å drøfte spørsmålet om tilleggsskatt for Flyfort.

Flyfort ble varslet om mulig ileggelse av tilleggsskatt i skattekontorets brev 20. desember 2010.

Tilleggsskatt ilegges en skattyter som har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» når opplysningsplikten «har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, jf. ligningsloven § 10-2. Beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt, jf. Rt-2008-1409. Det må ikke foreligge unnskyldelige forhold hos skattyter, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1.

Skjerpet tilleggsskatt ilegges hvis skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, jf. ligningsloven § 10-5.

Flyfort er i vedtaket på side 60 prinsipielt ilagt 30 prosent tilleggsskatt for inntektsøkningen og etterfakturert leieinntekt. Begrunnelsen fra skattekontoret var at Flyfort ikke ga opplysninger i selvangivelsen om utleien av flyet til Nilsen, herunder avtalen om wetlease og prioritet for Nilsen. Ettersom tingretten kom til at Flyfort hadde krav på fradrag for kostnader knyttet til kapitalinntekt, var det ikke grunnlag for tilleggsskatt på bakgrunn av statens prinsipielle grunnlag.

Staten ved Skatt øst har anket dommen på dette punkt.

Ettersom lagmannsretten har kommet til at driften av flyet er virksomhet, og at selskapet har krav på fradrag for kostnader, er det ikke grunnlag for tilleggsskatt etter statens prinsipielle grunnlag. Lagmannsretten er således enig med tingretten i at denne del av vedtaket må oppheves som ugyldig.

Ankende parts subsidiære grunnlag for tilleggsskatt er at Flyfort unnlot å fakturere inntekter ved bruk av flyet i inntektsåret 2006 og store deler av 2007, og at selskapet senere har etterfakturert

Nilsen og BWG med en langt lavere pris enn utenforstående har betalt i samme periode. Dette er forhold som ikke ble opplyst om til ligningsmyndighetene, og opplysningssvikten har ført til skattemessige fordeler for Flyfort.

Tingretten la til grunn at Flyfort ved dette hadde gitt ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene som de forsto at kunne få betydning for ligningsbehandlingen.

Tingretten kom også til - slik skattekontoret subsidiært hadde gjort gjeldende i vedtaket - at vilkårene for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt var oppfylt, idet Flyfort sterkt kunne bebreides for å ha unnlatt å gi opplysninger til ligningsmyndighetene om unnlatt fakturering og fakturering til underpris.

Flyfort aksepterer at det er grunnlag for ordinær tilleggsskatt på grunnlag av manglende fakturering i 2006 og frem til 30. oktober 2007 (det vil si før drylease avtalen ble inngått), men er ikke enig i at det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, slik tingretten la til grunn. Flyfort har derfor gitt avledet anke på dette punkt.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for manglende opplysninger om unnlatt fakturering 2006 og store deler av 2007 samt fordel ved betalt underpris.

Lagmannsretten har lagt til grunn at utleie av flyet var virksomhet, og at investeringen var kommersielt begrunnet. Da måtte det også kunne forventes at driften av flyet var profesjonell. Flyet var selskapets eneste aktiva, og selskapet hadde ingen annen virksomhet enn å leie ut flyet. Etter lagmannsrettens syn var selskapet kjent med at flyet ble brukt i de aktuelle periodene, og at Sundt Air ikke fakturerte kunden før drylease og wetlease avtalene hadde trådt i kraft. Lagmannsretten mener at det er sterkt klanderverdig at det ble gitt slike mangelfulle opplysninger, og at dette ikke kan forklares som et unnskyldelig forhold.

Vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt for 2006 og store deler av 2007 i tråd med skattekontorets vedtak, er etter dette til stede.

Anken fra staten ved Skatt øst om illeggelse av tilleggsskatt på det prinsipale grunnlaget til skattekontoret, har ikke ført frem. Den avledede anken fra Flyfort om at det ikke er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, har heller ikke ført frem.

Lagmannsretten trenger ikke ta stilling til ankende parts anførsel om at saldoavskrivningen ikke kan gi grunnlag for full tilleggsskatt, ettersom staten ikke fikk medhold i at utbyttebeskatningen skulle skje etter skatteloven § 5-2 jf. § 13-1.

#### **4. Endring av konsernbidrag for Flyfort**

Staten ved Skatt øst har ikke fått medhold i sin prinsipale anførsel om at kostnadene ved investeringen og drift av flyet ikke er fradragsberettiget. Lagmannsretten har ovenfor i drøftelsen under punkt 1 kommet til at investeringen og driften var virksomhet.

Partene er enige om at spørsmålet om endring av konsernbidrag bare kommer til anvendelse dersom staten får medhold i sin prinsipale anførsel.

Det er etter dette ikke grunnlag for å nekte endring av konsernbidrag for Flyfort for inntektsårene 2007, 2008 og 2009.

Anken fra staten ved Skatt øst forkastes, og den avledede anken fra ankemotparten har ført frem. Skattekontorets vedtak vedrørende avslag på anmodning om endring av konsernbidrag kjennes ugyldig. Ved ny ligning legges det til grunn at Flyfort kan yte konsernbidrag til Lani Invest.

## **Saken mot Lars Nilsen**

### **5. Uttaksbeskatning av Lars Nilsen**

Lagmannsretten går etter dette over til saken mot Lars Nilsen og behandler ankende parts prinsipale anførsel om uttaksbeskatning.

Som det fremgår ovenfor, har lagmannsretten lagt til grunn at Flyfort skal uttaksbeskattes etter skatteloven § 5-2. Skatteplikten påhviler det rettssubjektet som fordelen tas ut fra, i dette tilfellet Flyfort. Som hovedregel skal da fordelen beskattes på selskapets hånd som om transaksjonen hadde blitt gjennomført til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-3. I tillegg blir mottakeren av fordelen, i dette tilfellet Nilsen, utbyttebeskattet etter skatteloven § 10-11. Bestemmelsen lyder slik (første ledd og annet ledd første punktum):

- (1) Utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt, jf. § 5-20 og § 5-30.
- (2) Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. [ ... ]  
[ .. ]

Utgangspunktet er at også fordelen for Nilsen skal settes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2 første ledd siste punktum. Partene er enige i at markedsprisen per time er NOK 45 000.

Skattekontorets vedtak legger prinsipielt til grunn at Nilsen skal utbyttebeskattes for disposisjonsretten, jf. skatteloven § 10-1, jf. § 13-1. Skattekontoret har herunder lagt til grunn at Nilsen har veltet private kostnader over på selskapene, og at dette innebærer en vederlagsfri overføring fra selskapet til Nilsen. Om dette skriver skattekontoret i vedtaket på side 28:

Det følger av drøftelsen som er gjort på selskapet at flyet etter en konkret helhetsvurdering mest sannsynlig er anskaffet til private formål i Lars Nilsens interesse.

Det er således veltet private kostnader over på selskapet som representerer en vederlagsfri overføring til Lars Nilsen, jf. skatteloven § 5-1 og § 10-11.

[ ... ]

Det følger av skatteloven § 13-1 tredje ledd at inntektene skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Det følger av Rt. 2003 at i de tilfeller hvor det er veltet private kostnader over på selskapet skal fordelen (utbytte) fastsettes til de kostnader

som Flyfort AS og Lani Invest AS har hatt som en følge av disposisjonene - renteutgifter og driftsomkostninger, samt en stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskuddet.

Når det gjelder drøftelsen, om skattelovens regler om utbyttebeskatning kan suppleres med regelen i § 13-1, viser lagmannsretten til drøftelsen ovenfor om utbyttebeskatning av Flyfort. Lagmannsretten mener - i likhet med tingretten - at skattekontoret bygger sitt vedtak på feil faktum og feil lovanvendelse. Vedtaket må derfor oppheves, slik tingretten har lagt til grunn.

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å supplere verdsettelsesreglene i skatteloven § 5-2 med skatteloven § 13-1 i denne saken.

Lagmannsretten finner det også her tilstrekkelig å vise til drøftelsen ovenfor under spørsmålet om driften av flyet skal anses som virksomhet. Lagmannsretten kom her til at det var kommersielle motiv som var hovedformålet med investeringen, og ikke Nilsens private ønsker, slik ankende part har anført. Basert på den bevisbedømmelsen som lagmannsretten har gjort under spørsmålet om driften av flyet skal anses som virksomhet, kan ikke investeringen anses som en selskapsfremmed disposisjon slik tilfellet var i Storhaugen Invest dommen. Investeringen hadde et rasjonelt forretningsmessig motiv, og var - på det tidspunkt investeringen ble gjort - objektivt sett egnet til å gi overskudd.

Ved ny ligning skal det legges til grunn at Nilsens fordel i form av utbytte beregnes på bakgrunn av betalt underpris ved leie av flyet i 2006 til og med 2009.

## **6. Tilleggsskatt for Lars Nilsen**

Lagmannsretten har i likhet med tingretten kommet til at den prinsipale del av vedtaket er ugyldig når det gjelder utbyttebeskatning. Det samme vil dermed også gjelde den prinsipale begrunnelsen for å ilegge tilleggsskatt, jf. vedtaket side 38. Partene er enige i at tilleggsskatten skal reduseres dersom det - som i vår sak - ikke er grunnlag for å anvende Storhaugen Invest-doktrinen.

Nilsen er i vedtaket side 39 - punkt 5.2 - subsidiært ilagt 30 prosent tilleggsskatt på betalt underpris på leie av flyet. I tillegg er han ilagt 30 prosent skjerpet tilleggsskatt for manglende betaling for bruk av flyet i 2006 og 2007.

Nilsen aksepterer at det er grunnlag for ordinær tilleggsskatt på underpris og manglende betaling, men mener at det ikke er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for den manglende betalingen.

Lagmannsretten er enig med skattekontoret og tingretten i at det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt for perioden med den manglende betalingen, slik skattekontoret har lagt til grunn i det subsidiære grunnlaget i vedtaket på side 39 flg.

Manglende betaling for bruk av flyet må anses som et sterkt klanderverdig forhold. Nilsen visste at han hadde brukt flyet i den aktuelle perioden, og at han ikke betalte for bruken. Han brukte flyet i stor utstrekning. Virksomheten var i utgangspunktet profesjonell, men utleie til Nilsen var det eneste som skjedde i virksomheten på dette tidspunkt på grunn av manglende godkjenning. Det foreligger etter lagmannsrettens syn ikke unnskyldelige forhold, og skjerpet tilleggsskatt for 2006 og 2007 skal ilegges. Opplysningene fra Kvalvik om det var en «glipp» at selskapet ikke fakturerte Nilsen, endrer ikke lagmannsrettens vurdering.

Lagmannsretten viser for øvrig til skattekontorets vurdering i vedtaket side 40, som lagmannsretten slutter seg til. Skattekontoret skriver her:

Skattekontoret finner det bevist utover enhver rimelig tvil at skattyter har handlet grovt uaktsomt hvor forsett ikke kan utelukkes. Det anses ikke tvilsomt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til skattemessige fordeler. Vilåårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Skattekontoret finner å ilegge 30 % skjerpet tilleggsskatt for fordel ved bruk før flyet ble godkjent for charter.

Anken fra staten ved Skatt øst om ileggelse av tilleggsskatt på det prinsipale grunnlaget til skattekontoret, har ikke ført frem. Den avledede anken fra Lars Nilsen om at det ikke er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, har heller ikke ført frem.

## **7. Sakskostnader**

Flyfort har fått medhold i at det skal gis fradrag for kostnader forbundet med investering i og driften av flyet (virksomhet), samt at Storhaugen Invest-doktrinen ikke skal legges til grunn ved beregning av uttaksbeskatning av selskapet. Som en følge av dette har Flyfort også fått medhold i kravet om endring av konsernbidrag. Staten har som følge av dette ikke fått medhold i at det var grunnlag for tilleggsskatt etter det prinsipale skattegrunnlaget, men har derimot fått medhold i at det var grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

Lars Nilsen har også fått medhold i at Storhaugen Invest-doktrinen ikke skal legges til grunn ved beregning av uttaksbeskatning av Nilsen. Som følge av dette har staten ikke fått medhold i tilleggsskatt etter det prinsipale skattegrunnlaget, men har derimot fått medhold i at det var grunnlag for skjerpet tilleggsskatt.

Hovedspørsmålet i saken har vært om investeringen og driften av flyet kunne anses som virksomhet. Det er dette spørsmålet som beløpsmessig har hatt størst betydning, som har tatt mest tid i saken og som har krevd mest forberedelse. De øvrige spørsmålene i saken har for både Flyfort og Nilsen langt på vei vært avhengige av utfallet av hovedspørsmålet. Flyfort og Lars Nilsen har etter dette fått medhold i det vesentlige, og ankemotpartene har vunnet saken både hva gjelder hovedsaken og den avledede anken, jf. tvisteloven § 20-2 annet ledd, jf. første ledd.

Ankemotpartene har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta for erstatningsansvar etter § 20-2 tredje ledd.

Advokat Kaare Andreas Shetelig har krevd sakskostnader for lagmannsretten med 793 150 kroner. I tillegg kreves merverdiavgift (198 287 kroner), utarbeidelse av felles juridisk utdrag (7 600 kroner), halve kostnaden med fagkyndige meddommere i tingretten (140 800 kroner) og rettsgebyr for den avledede anken (20 640 kroner). Totalt kreves det dekket 1 160 477 kroner. Staten ved Skatt øst har protestert mot at Flyfort og Nilsen tilkjennes halvparten av kostnadene for de fagkyndige meddommerne ettersom Lani Invest AS ikke lenger er part i saken. Lagmannsretten er enig i dette, og tilkjenner 2/3 av 140 800 kroner, det vil si 93 866 kroner.

De totale kostnadene for lagmannsretten blir da 1 113 543 kroner. Lagmannsretten mener at kostnadene har vært nødvendige og tilkjenner beløpet, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Flyfort og Nilsen har også krevd tilkjent sakskostnader for tingrettens behandling.

Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn når den avgjør kravet for tingretten, jf. § 20-9 annet ledd. Ankemotpartene har krav på full erstatning også for tingretten, og det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta for erstatningsansvar, jf. § 20-2 tredje ledd.

For tingretten har ankemotpartene krevd 932 100 kroner eks. merverdiavgift. Lagmannsretten legger til grunn at arbeidet relatert til saksøkerne i tingretten, Flyfort, Nilsen og Lani Invest, er likelig fordelt, slik det fremgår at arbeidet er fordelt mellom ankemotpartene i lagmannsretten. Salærkostnadene for Flyfort og Nilsen i tingretten beløper seg da til 621 400 kroner eks. merverdiavgift, og 776 750 kroner inkludert merverdiavgift. I tillegg kreves kostnader til juridisk utdrag dekket med 9 000 kroner, som for Flyfort og Nilsen utgjør 6 000 kroner.

Totalt blir da kravet for tingretten på 776 761 kroner. Lagmannsretten mener at kostnadene har vært nødvendige og tilkjenner beløpet, jf. § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning:*

Hovedanken

*1. Anken forkastes.*

I motanken

- 2. Skattekontorets vedtak av 19. desember 2012 i endringssak for Flyfort AS og Lars Nilsen for inntektsårene 2006 til 2009 kjennes ugyldig.*
- 3. Ved ny ligning legges til grunn at Flyfort AS driver virksomhet i skattemessig forstand.*
- 4. Skattekontorets vedtak av 24. mai 2013 vedrørende avslag på anmodning om endring av konsernbidrag for Flyfort AS for inntektsåret 2007, kjennes ugyldig.*
- 5. Ved ny ligning legges det til grunn at Flyfort AS kan yte konsernbidrag til Lani Invest AS.*

I begge tilfeller

- 6. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten ved Skatt øst 1 113 543 – enmillionetthundreogtrententusenfemhundreogførtitre - kroner til Flyfort AS og Lars Nilsen innen to uker etter dommens forkynnelser.*
- 7. I sakskostnader for tingretten betaler staten ved Skatt øst 776 761 – sjuhundreogsyttisekstusensjuhundreogsektien - kroner til Flyfort AS og Lars Nilsen innen to uker etter dommens forkynnelser.*

## SkN 15-141 Skattefri fisjon

**Lovstoff:** Skatteloven § 11-8. Ligningsloven § 8-1, § 8-2 og § 9-6.

**Frostating lagmannsrett:** Dom av 12. desember 2015, **sak nr.:** LF-2015-104639

**Dommere:** Lagdommer Mats Stensrud, Lagdommer Knut Røstum, Tingrettsdommer Ragnhild Vada. **Saksgang:** Sør-Trøndelag tingrett TSTRO-2014-140647 - Frostating lagmannsrett LF-2015-104639 (15-104639ASD-FROS).

**Parter:** Høie Eiendom AS (advokat Einar Harboe) mot Staten v/Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

**Sammendrag:** Skattefri fisjon etter skatteloven § 11-8 krever at aksjekapitalen fordeles mellom selskapene etter samme forhold som nettoverdiene fordeles. Skatteklagenemnda la i foreliggende sak til grunn at aksjekapitalen var ikke fordelt i samme forhold som verdiene var fordelt mellom det utskilte selskapet og det gjenværende, og behandlet derfor fisjonen som en skattepliktig realisasjon. Lagmannsretten opphevet ligningen – skatteklagenemndas faktagrunnlag og skjønn fremsto ikke riktigere enn skattyters.

Anken gjelder spørsmål om det foreligger skattefri fisjon av aksjeselskap, nærmere bestemt ligningen av Høie Eiendom AS for året 2005 og gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 28. februar 2014:

«Alminnelig inntekt for 2005 reduseres med kr 48.811.000, fra kr 53.281.150 til kr 5.200.150.

Saldo på gevinst- og tapskonto forbundet med overdragelse av varemerker settes til kr 21.900.000 pr. 31. des. 2005»

Her redegjøres det kort for sakens bakgrunn, først utviklingen frem til 2005:

- Det har vært produsert Høie sengetøy siden 1850.
- Høie AS ble stiftet i 1986. Selskapet produserte Høie sengetøy og Berger ullpledd. Virksomheten hadde hovedsete i Mosby, Kristiansand.
- Morten Berg startet i 1987 produksjon av dyner og puter på Brekstad i Sør-Trøndelag. Han etablerte selskapet Mascot Berg Tekstil AS.
- I 1999 ble Høie AS solgt til Mascot Berg Tekstil AS for kr 79.988.000.
- Morselskapet Mascot Berg Tekstil AS endret i 2001 navn til Mascot Høie AS.
- Den 31. desember 2003 ble aksjeposten i Høie AS nedskrevet med kr 15 mill. fra kr 84,2 mill. til kr 69,2 mill.
- Den 31. desember 2004 ble aksjeposten i Høie AS nedskrevet med ytterligere ca. kr 11,5 mill. fra kr 69,2 mill. til kr 57.717.000.

I 2005 ble konsernet omstrukturert:

- Høie AS solgte metervareproduksjonen til det nystiftede selskapet Høie Fabrikker AS i februar 2005. Dette var et datterselskap av Mascot Høie AS.
- Deler av Høie AS ble utfisjonert til Mosby Sengetøy AS. Det gjaldt handel, kontor og lager. Varemerkene Høie og Berger og goodwill fulgte med.

- Høie AS endret 20. april 2005 navn til Høie Eiendom AS og ble et rent eiendomsselskap.
- Ved fisjonen ble Høie AS verdsatt til kr 57.717.000  
Av dette ble det overført verdier til Mosby Sengetøy AS for kr 34 224 000  
Mens restverdiene ble igjen i Høie AS (Høie Eiendom AS) kr 23 493 000.
- Aksjekapitalen ble fordelt tilsvarende med 59 % på Mosby Sengetøy AS og 41 % på Høie Eiendom AS.
- I forbindelse med fisjonen ble Mosby Sengetøy AS innfusjonert i morselskapet Mascot Høie AS.
- Morselskapet overtok dermed rettighetene til varemerkene Høie og Berger.
- Fisjonen ble vedtatt av styret 17. mars 2005 og av generalforsamlingen 6. mai 2005.
- Fisjonstidspunktet var tidspunktet for styrets vedtak - 17. mars 2005.
- Både fisjonen og fusjonen ble tillagt regnskapsmessig virkning fra 1. januar 2005.

Ligningen av Høie Eiendom AS for inntektsåret 2005:

- Først ble Høie Eiendom AS lignet i samsvar med innlevert selvangivelse.
- I 2007-2009 ble det holdt bokettersyn.
- Skattekontoret traff 24. juni 2011 vedtak, hvorefter inntekten for Høie Eiendom AS i 2005 ble forhøyet med kr 53.281.150, og selskapets verdi satt til kr 100.000.000 på fisjonstidspunktet. Fisjonen som selskapet hadde gjennomført ble ansett som en skattepliktig disposisjon. Etter skattekontorets mening var aksjekapitalen ikke fordelt i overensstemmelse med skatteloven (skl) § 11-8 første ledd.
- Høie Eiendom AS påklaget vedtaket 21. oktober 2011.
- Skatteklagenemndas vedtak 28. februar 2014 innebar en reduksjon i forhold til skattekontorets vedtak. Verdien av eiendelene i Høie AS ble nedjustert fra kr 100.000.000 til kr 72.500.000.

Rettssaken:

Høie Eiendom AS tok 28. august 2014 ut stevning mot staten v/Skatt Midt-Norge (staten) ved Sør-Trøndelag tingrett. Høie Eiendom AS nedla påstand om opphevelse av skatteklagenemndas vedtak. I tilsvarende påstand ble staten frikjent.

Sør-Trøndelag tingrett avsa 7. mai 2015 dom med slik domsslutning:

1. Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Høie Eiendom AS plikter innen 2 - to - uker fra forkynnelse å erstatte Skatt Midt-Norge sine sakskostnader med 147.661 - etthundredeogførtisjutusensekshundredeogsekssten – kroner.

Høie Eiendom AS v/advokat Einar Harboe har 5. juni 2015 anket dommen til Frostating lagmannsrett. Staten v/advokat Helge Aarseth har tatt til motmæle.

Ankeforhandling ble holdt i Trondheim tinghus 3. og 4. november 2015. Lagmannsretten mottok forklaring fra styreleder Morten Berg, dessuten fra vitner: statsaut. revisor Erling Magne Moseng, statsaut. revisor Svein Gunnar Olsen (på telefon), økonomisjef Frode Johnsen, konsulent Tom Benestad i Impello AS og seniorskattejurist Tor Inge Indset.

**Høie Eiendom AS har nedlagt slik påstand:**

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. mars 2014 vedrørende ligningen av inntektsåret 2005 for den ankende part kjennes ugyldig. Ved ny ligning legges til grunn at fisjonen av Høie Eiendom AS følger kontinuitetsprinsippet.
2. Den ankende part tilkjennes omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Høie Eiendom AS anfører at skatteklagenemndas vedtak er ugyldig.

Umiddelbart etter kjøpet av Høie AS i 1999 reiste selskapets revisor spørsmål om kostprisen for aksjene kunne forsvares i morselskapets balanse. Det ble gjennomført en rekke tiltak for å forbedre de økonomiske resultatene, men tiltakene var ikke tilstrekkelige. Etter et samspill med revisor nedskrev morselskapet - noe motvillig - verdien av aksjene, først i 2003-regnskapet og deretter i 2004-regnskapet. Revisor godkjente regnskapene, men kunne for sin del gjerne sett nedskrivning i større omfang.

Nedskrivning skjedde på grunnlag av regnskapslovens krav og medførte ingen skattemessige fordeler.

I 2005 var den bokførte verdien av aksjeposten i Høie AS kr 57.716.844. Verdien ved fisjonen måtte fastsettes ved skjønn. Siktemålet var en forsvarlig verdi. Verdien ble fordelt mellom de to selskapene:

- Høie Eiendom AS
- Mosby Sengetøy AS.

Skatteklagekontoret forfekter en verdsettelse som selskapets revisor etter inngående vurdering ikke mente var i samsvar med regnskapsloven.

Skatteloven gir ingen anvisning på fremgangsmåte ved verdsettelse, men etter skl § 11-8 første ledd er det et vilkår for skattemessig kontinuitet at selskapets nettoverdier fordeles i samme forhold som aksjekapitalen fordeles ved fisjon.

Staten har reist innvendinger mot saksbehandlingen i Høie Eiendom AS. Det er imidlertid resultatet som teller. Videre hevder staten at verdsettelsen var uriktig. Impello AS har bevist at det ikke er holdepunkter for denne kritikken.

Det er ikke grunnlag for å tilsidesette verdsettelsen, jf Rt-1994-326. Til det kreves et kvalifisert avvik fra det som skattemyndighetene mener er riktig.

Skatteklagenemndas vurdering er en samlet verdi av eiendelene på kr 72.500.000, istedenfor kr 57.717.000. Dette innebærer en økning på ca. 20 %. Verdien er fordelt med 67,6 % på Mosby Sengetøy AS og 32,4 % på Høie Eiendom AS. Skattyters fordeling var 59 % og 41 %.

Forskjellen er for beskjedne, jf praksis i henhold til ligningsloven § 9-6 nr 3 a.

Skatteklagenemnda mener tilsynelatende at verdien av Høie Eiendom AS kan fastsettes til et eksakt tall. Spørsmålet er imidlertid om det foreligger en verdsettelse innenfor eller utenfor et intervall. Høie Eiendom AS må godskrives et betydelig handlingsrom - og spesielt her hvor det dreier seg om et varemerke. Man må forholde seg til en konkret markedssituasjon, og ikke nøye seg med teoretiske regneøvelser.

Når det gjelder tingrettens dom, bemerkes:

- Ved fisjonen ble det lagt til grunn forsvarlige verdier på selskapets virksomhet og eiendeler. Skjønnsutøvelsen måtte skje ved en rekke valg, herunder av metode og beregningsforutsetninger.
- Tingrettens fremstilling av saksbehandlingen er uholdbar. Nedskrivning av verdiene i Høie AS var begrunnet med virksomhetens negative utvikling, og basert på konkrete regnskapstall. Styret bestemte omfanget av nedskrivningene etter innspill fra revisor.
- Tingretten vektlegger ikke at satsen for royalty på 1 % var forsvarlig, hensett til de faktiske omstendighetene.
- Selskapet har lojalt søkt å besvare alle henvendelser fra skattekontoret.
- Tingrettens holdning er at skatteklagenemnda har en betydelig skjønnsmargin. Dette forutsetter at det er skjønnsadgang - et grunnlag for å tilsidesette skattyters oppgaver. Det riktige er at skattyter har en betydelig skjønnsmargin ved verdsettelsesskjønn. Dette gjelder både ved valg av royalty og ved verdsettelse av virksomheten under ett. Hvis ikke skattemyndighetene kan påvise at skattyters fordeling av nettoverdier ved fisjonen er klart uforsvarlig, foreligger det ingen endringsadgang.
- I selvangivelsen fremgikk det at Høie Eiendom AS ble fisjonert i 2005, og at det både hadde funnet sted en kapitalnedsettelse og en fordeling av verdiene i selskapet. Dette er situasjonen ved enhver fisjon. Det fremgikk at selskapet drev aktiv virksomhet og at verdifordelingen måtte bero på et verdsettelsesskjønn. Høie Eiendom AS var følgelig vernet av 2-årsfristen for endring i ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a - dette fordi verdifordelingen fremstår som forsvarlig, og ikke uriktig i ligningslovens forstand.
- Tingrettens vurdering synes å bygge på en forestilling om at skatteklagenemndas verdiberegning gir uttrykk for den eneste forsvarlige fordeling og at selskapets egne tall dermed er uriktige i forhold til ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a.

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

1. Anken forkastes.
2. Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

Staten hevder at tingrettens dom er riktig, og at skatteklagenemndas vedtak er gyldig.

Ved fisjonen ble nettoverdien av eiendelene fordelt:

- kr 34.224.000 ble overført til det overtakende selskap, Mosby Sengetøy AS, og
- kr 23.493.000 ble tilbake i Høie AS, som endret navn til Høie Eiendom AS.

Aksjekapitalen ble tilsvarende fordelt på selskapene med henholdsvis 59 % og 41 %.

Skatteloven §§ 11-4 flg åpner for skattefri fisjon når aksjekapitalen fordeles mellom selskapene etter samme forhold som nettoverdiene fordeles. Bestemmelsene er utslag av et kontinuitetshensyn som står sentralt i reglene om skattefri fusjon og fisjon.

Dersom aksjekapitalen ikke fordeles etter dette prinsippet, kan ikke fisjonen gjennomføres skattefritt. Skattereglene må praktiseres likt, uavhengig av den konkrete aksjeeiers individuelle skatteposisjon. Det har ingen skattemessig betydning at Mascot Høie AS eide samtlige aksjer i Høie AS, jf fritaksmetoden i skl § 2-38.

Hovedspørsmålet er verdsettelse.

Ved ligningen for 2005 ble selskapets verdsettelse som grunnlag for fordeling av aksjekapitalen fraveket.

Selskapet anvendte en substansverdiberegning:

Bokførte verdier	kr 43.717.000
Merverdi av fast eiendom	kr 3 000 000
Verdien av varemerkene Høie og Berger	kr 11 000 000.

Metoden var uegnet.

Skatteklagenemnda har i vedtaket fremhevet at verdsettelsen av varemerkene var svært mangelfull. Det var ikke en forsvarlig verdsettelse av selskapets aktiva på fisjonstidspunktet, og den var ikke tilstrekkelig dokumentert. Det heftet derfor alvorlige feil ved skattyters verdsettelse i forbindelse med fisjonen. Følgelig var det adgang for ligningsmyndighetene til å anvende skjønn.

Staten er enig med tingretten i at «Vurderingen av 10. mai 2005 hvor eiendelene ble verdsatt til kr 57.717.000 er opplagt utilstrekkelig».

Skatteklagenemnda benyttet avkastningsberegning. Det sentrale var å stipulere de fremtidige kontantstrømmene, for deretter å neddiskontere beløpene til en nåverdi. Man benyttet en diskonteringsrente som uttrykker et fastsatt avkastningskrav.

Skatteklagenemnda har - ut fra tilgjengelig informasjon - foretatt en forsvarlig vurdering av elementene som inngår i skjønnet.

Ligningsmyndighetene etterspurte budsjett for 2004 og 2005, men anmodningen ble ikke etterkommet. Slike budsjettall ble fremlagt først ved Impello AS' beregninger i tingretten.

Ved valg av diskonteringsrente er det akseptert at den forretningsmessige risikoen lå godt over gjennomsnittet.

Skatteklagenemndas verdsettelse er basert på et forsvarlig skjønn.

Staten mener at 10-års fristen for endring kommer til anvendelse. Dette var også tingrettens vurdering.

**Lagmannsretten bemerker:**

Skattefri fisjon etter skl § 11-8 krever at aksjekapitalen fordeles mellom selskapene etter samme forhold som nettoverdiene fordeles. Skatteklagenemnda har lagt til grunn at vilkåret om skattemessig kontinuitet ikke er oppfylt, og har derfor behandlet fisjonen som en skattepliktig realisasjon. Hovedtemaet er gyldigheten av dette vedtaket. I tillegg er partene uenige om det gjelder en frist på to eller ti år for å endre ligningen.

Nedenfor tar retten for seg deler av faktum som har vesentlig betydning for begge hovedspørsmål, jf punkt 1-5. Deretter behandles de rettslige spørsmålene under punkt 6-7:

1. Kjøpet av Høie AS og markedsutviklingen frem mot 2005
2. Skattyters balanse ved fisjonen
3. Skattyters vurdering av goodwill og varemerke
4. Skattyters oppfølging av henvendelser fra skattemyndigheten
5. Skattemyndighetens vurdering av fisjonsbalansen, valg av metode og forutsetninger for verdsettelse, herunder av varemerke og goodwill
6. Om det gjelder en frist på to år eller ti år for endring av ligningen for 2005
7. Gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak.

**1. Kjøpet av Høie AS og utviklingen frem mot 2005**

Forhistorien er grunnleggende for vurderingen av selskapets verdsettelse av selskapsverdiene på fisjonstidspunktet.

Mascot Berg Tekstil AS var lenge interessert i å kjøpe Høie AS, og antydte i et brev i 1996 at man var villig til å betale kr 50 mill. for aksjene. Kjøpet til ca kr 80 mill. i 1999 ble i ettertid ansett som dyrt, først av revisor, senere av selskapet selv. Etter gjentatt påtrykk fra revisor ble aksjeposten nedskrevet i 2003 og 2004.

Varemerket Høie var forbundet med høy kvalitet og høye priser. På slutten av 1990-tallet kom det imidlertid mange aktører i markedet for sengetøy. I motsetning til puter og dyner ble sengetøy et moteprodukt. Designere presenterte vår- og høstkolleksjoner. På 2000-tallet kom også de store butikkjedene som konkurrerte om å selge sengetøy til lave priser. Eksempelvis var Mascot Høie AS hovedleverandør til kjeden Jysk i de nordiske land.

Konkurransen med prispress førte til at mindre produsenter ble kjøpt opp, fusjonert eller nedlagt, slik at det igjen ble et fåtall produsenter. Driftskostnadene i Norge medførte at norske fabrikker først ble flyttet til baltiske land, i neste omgang nedlagt der, hvoretter man satset på leieproduksjon i Asia. Dette var også utviklingen for Høie sengetøy. I dag har man basert seg utelukkende på leieproduksjon i lavkostland.

**2. Skattyters balanse ved fisjonen**

I tilknytning til fisjonen utarbeidet daværende økonomisjef følgende oppstilling datert 10. mai 2005:

«Vurdering av aksjer i Høie AS pr. 31.12.04.

Til grunn for vurdering av aksjer i Høie AS pr. 31.12.04. er de verdsettinger som er gjort i forbindelse med omorganisering av selskapet pr 01.01.05.

Produksjonsvirksomheten er solgt ut til et nystiftet heleid datterselskap: Høie Fabrikker.

Handelsvirksomheten er fisjonert ut til et nystiftet heleid datterselskap: Mosby Sengetøy.

Verdiene fordeles slik:

		Bokført verdi i Mascot Høie AS, regnskap	
Bokført verdi EK i MS:	23.224'		
Merverdi av varemerke og goodwill:	<u>11.000'</u>		
Sum verdi	34.224'	46.056	
Bokført verdi i Høie:	20.493'		
Merverdi eiendom	<u>3.000'</u>		
Sum verdi	23.493		
		23.224'	
Totalt	57.717	69.280	11.563.000,- nedskr.

Merverdi varemerke og goodwill er basert på en antatt markedsverdi.

Merverdi eiendom er basert på takst.

Vedlagt oversikt over fordeling av balanse i Høie AS.»

### **3. Skattyters vurdering av goodwill og varemerke**

Fisjonsbalansen var, som det fremgår ovenfor, basert på bokførte verdier med to justeringer:

- «Merverdi» (egentlig samlet verdi) av varemerke og goodwill ble satt til kr 11 mill
- Merverdi av eiendom kr 3 mill.

Det er førstnevnte verdi som er omtvistet. I tillegg har skatteklagenemnda reist innvendinger mot at skattyters verdsettelsesmetode - at det ble benyttet substansverdier istedenfor avkastningsberegning basert på et normalresultat.

Morten Berg forklarte i lagmannsretten at selskapets vurdering var preget av at kjøpet av Høie AS i ettertid fremstod som kostbart, videre av nedskrivningene i 2003 og 2004, samt markedsutviklingen.

I en rapport til ledergruppen 13. februar 2005 skrev Morten Berg om markedsutviklingen:

«Vi har hatt en uttrolig dårlig start på det nye året med en januaromsetning hvor vi bommet med ca. 8 mill. kr i forhold til budsjett. Vi har i tillegg mottatt flere negative signaler hva gjelder fremtidig salg av sengetøy, blant annet så skal Jysk slutte med Høie /Mascot

sengetøy, Coop valgte Borås på medlemstilbud og salget av den nye vårkolleksjonen ser ut å bli en total bom.

Jeg antar at den totale svikten i omsetning i forhold til budsjett (Norden) vil beløpe seg til over 20 mill. kr. for 2005.

Alle de 5 store dynekundene (som tar over 80 % av salget) har startet med unbranded dyner og puter det siste halvåret og denne utviklingen vil sannsynligvis fortsette. ...»

Om dyner og puter heter det:

«Det norske markedet er nå mer enn noen gang preget av styrket konkurranse blant våre største kunder. Et typisk trekk i denne utviklingen er at kjeder som Coop, Princess, H&D og Jysk nå ser på mulighetene for privat brand. ...

En tenkelig utvikling er at alle kjedene vil ha sitt eget varemerke på dyner og puter innen 2005/2006. Den største konsekvensen for oss er at Jysk også går over til privat brand ...

Da markedet nå er av en slik oppfatning at våre varemerker Mascot og Høie ikke har spesiell verdi når forbrukeren tar sin valg ved kjøp av dyner og puter, må prisen på våre «brandede» produkter være på samme nivå som privat brand ...»

Om sengetøy skrev Berg:

«De store kjedene i Norge som KID, Princess, H&D samt de nordiske aktørene Jysk, Coop, Ikea og etter hvert Hemtex konkurrerer i større og større grad på pris. Mulighetene til å kjøpe inn billig fra Asia har i mange år bidratt til at prisene har sunket og at de skandinaviske produsentene har mistet markedsandeler. Store mengder sengetøy til 25-30 kr. pr sett importeres, legges i hyllene til 195,- for så å selges til halv pris med en bruttofortjeneste på minst 50 %.

Nordisk Tekstil, Borås Veveri, Finlaysson, Sødal og vårt eget Høie har alle måttet redusere sin aktivitet betraktelig i takt med den økte importen. Ingen av disse fabrikkene kan konkurrere på pris med Pakistan, India, Bangladesh og etter hvert Kina.

Vårt primære marked har derfor utviklet seg til å bli de mindre «uorganiserte» forhandlerne i markedet ... ..»

Etter dette ga Berg sine tanker om varemerkestrategi:

«Våre store ambisjoner om å bli et globalt varemerke ser ut til å falle i fisk. Vår konkurranseevne på sengetøy er ikke til stede og markedet er vesentlig vanskeligere enn forutsatt. Når vi ikke lykkes med vårt egen varemerke på hjemmebane blir det vanskelig å tro at det er enklere ute i verden. Endringene i verdenshandelen, med Kina som den nye store leverandøren av tekstilvarer påvirker våre kunders atferd. Konkurransesituasjonen blant de store aktørene på detaljistledet er stor og private brand er en suksessfaktor. Mulighetene for våre store kunder til å posisjonere seg bedre ved valg av billigere unbranded produkter er stor

og dette gjør vår posisjon mer utsatt. Strategien med å bygge et sterkt Høie varemerke blir herved avsluttet.»

Høie Mascot AS beregnet 4 % royalty for varemerket Mascot. På bakgrunn av markedsutviklingen praktiserte Høie AS royalty på 1 % for varemerkene Høie og Berger.

#### **4. Skattyters oppfølging av henvendelser fra skattemyndigheten**

Høie Eiendom AS bestrider at selskapet har gitt ufullstendige opplysninger. Henvendelser ble besvart - dels av morselskapet og selskapet selv, dels gjennom revisor og dels gjennom Deloitte Advokatfirma AS.

Skattemyndigheten skrev 21. januar 2009:

«Det ønskes i tillegg kopi av langtidsbudsjett som viser antatt omsetning for Mascot Høie AS fra 2005 og fremover fordelt på varemerkene Mascot-, Berger- og Høieprodukter (dvs budsjett utarbeidet etter fisjon/fusjon i 2005).»

Mascot Høie AS svarte 25. februar 2009:

«Når det gjelder budsjett så har vi aldri operert med budsjetter med en lengre tidshorison enn 1 år frem i tid. Budsjettene er såpass «grovinndelt» at det ikke spesifiseres på varegruppene Høie, Berger og Mascot.

Håper dette ble svar godt nok. Er det andre ting som er uklart så må du ta kontakt.»

Revisor skrev 24. november 2009 til skattemyndigheten:

«Selskapet benyttet som nevnt ikke noen kontantstrømbasert verdsettelsesmetode ved verdsettelse av aksjer i forbindelse med fisjon tilsvarende hva som var gjort for tidligere år, men hvor det som anført under pkt. 1 foran ble gjort en ren substansverdivurdering. Dette da selskapet på dette tidspunkt var besluttet fisjonert og dermed ikke lenger skulle drive virksomheten videre i nåværende form. Substansverdi ble slik sett vurdert å være et beste estimat på virkelig verdi av selskapet pr 31.12.2004. Det henvises i den forbindelse til vårt brev til ledelsen etter gjennomført årsoppgjørrevisjon ( ... ), og hvor vi bl.a. uttaler:

«Viser til rapportering fra interimrevisjonen 2004 vedrørende vurdering av investeringen knyttet til Høie AS. Ledelsen i Mascot Høie AS har utført de anbefalte vurderinger i forbindelse med avleggelse av årsregnskapet for 2004. I lys av pågående omorganisering i Høie AS er en grundig verdivurdering av Høie AS blitt utført ... »»

Skattekontorets bokettersynsrapport med varsel om endring av ligningen ble sendt skattyter 29. april 2010. Her ble skjønnsadgangen begrunnet i manglende opplysninger og dokumentasjon fra Høie Eiendom AS.

Selskapet ved Deloitte Advokatfirma AS avga uttalelse til varslet endring i brev 4. juni 2010. Her ble det bedt opplyst konkret hvilken dokumentasjon man ønsket eller manglet.

Skattekontoret svarte 14. juni 2010:

«På bakgrunn av foreliggende opplysninger om selskapet og den fisjonen som ble gjennomført, fant skattekontoret grunn til å foreta en egen verdsettelse av selskapet fra grunnen. Bl.a som følge av Deloitte's anførsler er verdsettelsen basert på en normalavkastningsverdimetode. Denne viser at verdien av selskapet sannsynligvis var mye større enn det selskapet la til grunn ved fisjonen. Det er denne selvstendige verdsettelsen og vurderingen som gir skattemyndighetene skjønnsgrunnlaget og ikke mulig manglende dokumentasjon fra selskapet, slik det synes å fremgå av brevet fra Deloitte. Det går også frem av det tilsendte varsel at det er avviket mellom anvendt og beregnet verdi som skattekontoret har bygget skjønnsadgangen på.

Hvis selskapet mener det hefter feil ved den verdsettelsen som skattekontoret har foretatt, er det all grunn til å kommentere dette i forhold til det utsendte varsel. Likeledes hvis det forefinnes relevant dokumentasjon i saken av materiell betydning, som selskapet mener ikke har vært fremme tidligere, bes dette fremlagt. Kravene til kontradiksjon anses således overholdt.»

I brev 21. juni 2010 fra Deloitte Advokatfirma AS ble det konkludert med at skjønnsgrunnlaget var avviket mellom anvendt og beregnet verdi og ikke manglende opplysninger eller dokumentasjon.

#### **5. Skattemyndighetens vurdering av fisjonsbalansen, valg av metode og forutsetninger for verdsettelse, herunder av varemerke og goodwill**

Som påpekt av begge parter, må det velges flere forutsetninger for fisjonsbalansen, noe også skatteklagenemnda gjorde i sitt vedtak.

- a) Klagenemnda forkastet substansverdier og brukte avkastningsverdimetoden, fordi det fortsatt skulle drives produksjon og salg i konsernet.
- b) I notat til styret 10. februar 2005 uttalte Morten Berg at varemerket Høie «antas nå å ha en verdi på minst 5-10 mill.», jf klagevedtaket side 11.

Klagenemnda bemerket at det var «intet som tyder på at det er gjort forsøk på å avklare om varemerkenes reelle verdi faktisk var høyere».

Seniorskattejurist Tor Inge Indset forklarte i retten at han gjorde undersøkelser om royalty, men fant liten veiledning generelt, og ingen for bransjen spesielt. På Innovasjon Norges hjemmesider leste han at det «for konsumentvarer er vanlig med en royalty i intervallet 2-4 %». I klagevedtaket er det tilføydd at individuelle forhold kunne trekke opp eller ned.

Nemnda konkluderte:» ... de fleste momenter trekker i retning av at armlengdes royalty for retten til å utnytte Høie/Berger-navnet skjønnsmessig kan settes til ca 4 %.»

- c) Analyse av driften viste at metervareproduksjonen ga et negativt bidrag på kr 7,8 mill til driftsresultatet i 2004.

Fordi metervareproduksjonen ble overdratt, var det bare perioden mellom 1. januar og 10. februar som gikk inn i regnskapet for Høie Eiendom AS i 2005. Når det negative bidraget ble eliminert, ble kontantstrømmen tilsvarende høyere.

Klagenemnda oppsummerte på side 28 med at: «... . det antatte fremtidige normalresultatet etter skatt skjønnsmessig kan settes til kr 8.000.000».

- d) Nemnda vurderte avkastningskrav/diskonteringsrente ut fra risikonivå, risikoklassifisering og risikotillegg.

Risiko ble gradert 1-5, fra 1 (lav) til 5 (høy).

Totalrisiko bestod av forretningsmessig risiko, finansiell risiko og risiki knyttet til eiendelenes belåningsevne/reserve. Komponentene ble vektet etter betydning fra 1 til 3. Score på de tre risiki ble summert til veiet totalrisiko.

Diskonteringsrente (realavkastningskrav etter skatt) ble beregnet med et risikotillegg på 13,6 % til 10,75 %.

Etter disse regneoperasjonene konkluderte skatteklagenemnda i samsvar med innstillingen:

«Et riktig nivå på avkastningskravet vil trolig ligge i intervallet 10 % - 12 %. Ut fra en konkret helhetsvurdering er det skattekontorets standpunkt at dette skjønnsmessig kan settes til 11 %.»

Under ankeforhandlingen ble sammenhengen mellom avkastningskrav og selskapsverdi belyst med tabellen i klagevedtaket side 35, supplert med beregnet verdi for et avkastningskrav på 13 %:

Avkastningskrav	Beregnet verdi i kr
10 %	80 mill
11 %	72,7 mill
12 %	66,6 mill
13 %	57,5 mill

Skattekontorets første endringsvedtak la til grunn et avkastningskrav på 8,15 % etter skatt, en evigvarende kontantstrøm og en selskapsverdi på kr 100 mill.

Under klagebehandlingen anførte selskapet en beregningsmodell som tilsa et avkastningskrav på 13 - 17 %, der 15 % ble ansett rimelig, jf klagevedtaket side 32.

Skatteklagenemndas vurdering var:

«Et avkastningskrav på 11 % gir en verdi på selskapet på ca. kr 72.500.000, et beløp som er betydelig høyere enn det Høie Eiendom selv la til grunn. Avviket er på ca. 25 %.»

Selskapet innvendte at med et avkastningskrav på 13 % ble verdien kr 57,5 mill., tilnærmet lik den substansverdi selskapet selv hadde oppført i selvangivelsen.

Betydningen av disse valgene - av metode og forutsetninger for verdsettelse - kommer lagmannsretten tilbake til under drøftelsen i punkt 7 nedenfor.

## **6. Om det gjelder en frist på to år eller ti år for endring av ligningen for 2005**

Ligningsloven § 9-6 første ledd bestemmer som hovedregel at endring av ligning ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Fra dette utgangspunktet er det blant annet følgende unntak i tredje ledd:

«Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være

a) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger ...»

I Rt-1992-1588 (Loffland) drøftet Høyesterett de to fristene:

«Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.» (side 1592-1593).

I Rt-1997-860 (Heerema) drøftet Høyesterett det samme temaet og uttalte på side 869:

«Fristbestemmelser av den art som er inntatt i ligningsloven § 9-6, rører ved en viktig side av forholdet mellom skattyterne og ligningsforvaltningen. Skattyterne plikter lojalt å gi alle opplysninger som er nødvendige for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig og fullstendig, men når dette er gjort, har skattyterne på sin side en beskyttelsesverdig interesse i at ligningsbehandlingen blir gjennomført etter de regler og innenfor de frister som loven oppstiller. Dette er en side av det alminnelige prinsipp om at borgerne i forhold til den offentlige forvaltning skal kunne forutberegne sin stilling og vite hvor de står.»

I saken om Høie Eiendom AS er det spørsmål om skattyter har gitt ufullstendige opplysninger for den skatterettslige vurderingen - innen fristen for selvangivelsen.

Lagmannsretten finner det klart at selskapet skulle gitt nærmere opplysninger innen fristen, og legger særlig vekt på:

- Det er ingen obligatorisk metode for verdsettelse av aktiva ved fisjon, men tatt i betraktning at deler av virksomheten skulle videreføres, hadde man foranledning til å begrunne nærmere metodevalget - hvorfor man valgte verdsettelse ut fra substansverdier og ikke ut fra avkastningsverdi.

- Verdssettelsen av varemerke og goodwill fremstår som utpreget skjønnsmessig. Det gjelder et betydelig aktivum. Skattemyndigheten har pekt på at verdien av fast eiendom ble underbygget av takst, og at det hadde vært naturlig med en ekstern vurdering, også for varemerke og goodwill. Uansett skulle det vært redegjort nærmere for hvordan selskapet kom frem til verdien på kr 11 mill. i balansen.

Det tilføyes at selskapets revisor tidligere hadde uttalt i brev 14. mars 2003 til Mosby Høie AS at man for senere år burde ta utgangspunkt i budsjetterte, fremtidige kontantstrømmer for Høie AS, når verdien av selskapet skulle vurderes.

Mer utfyllende opplysninger fra selskapet ville gitt ligningsmyndigheten et incitament og grunnlag for å kvalitetssikre ligningen ved første gangs behandling av selvangivelsen.

Etter dette er lagmannsretten kommet til at det er 10-årsfristen som gjelder. Selskapet ga ufullstendige opplysninger, jf ligningsloven § 9-6 nr 3 bokstav a). Følgelig er det endringsadgang.

### **7. Gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak**

Skatteklagenemnda har satt til side skattyters egen verdivurdering ved fisjonen. På side 12 i vedtaket er det vist til ligningsloven § 8-1 nr 1 andre og tredje punkt og § 8-2 nr 1, hvoretter det heter:

«Som det fremgår er vilkåret for å fravike skattyters selvangivelse det samme etter alle bestemmelsene. Det sentrale er om skattekontoret «finner» at de innsendte oppgavene lider av slike mangler at beskatningen ikke kan basere seg på disse. Hvorvidt en endring forankres i den ene eller andre bestemmelsen blir dermed i stor grad en smakssak. Ligningsmyndighetene må uansett legge til grunn det faktum som ut fra en fri bevisbedømmelse av de foreliggende opplysningene fremtrer som mest sannsynlig, jfr. lignl. § 8-1 nr. 1 1. pkt. Når det er sagt synes det mest naturlig å henvføre nærværende sak inn under lignl. § 8-2 nr. 1.»

Ved ordinær ligning etter § 8-1 avgjør ligningsmyndighetene hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn, og prøver de opplysninger som skattyter har gitt eller som ellers foreligger, og de kan også endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når ligningsmyndighetene finner grunn til det.

Ved skjønnsligning etter § 8-2 kan ligningsmyndighetene sette skattyterens oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når den finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på.

Staten har anført at når skattemyndigheten ligner etter ligningsloven § 8-1 eller skjønnsligner etter § 8-2, har den et visst spillerom. Selskapet har på sin side anført at skattyteren har et intervall for verdssettelse av noe så spesielt som varemerke og goodwill.

I Rt-1994-260 (Hatlestad) la førstvoterende i Høyesterett til grunn:

«Jeg er enig med den ankende part i at hva enten ligningsmyndighetene anvender § 8-1 eller § 8-2, så vil de grunnleggende rettslige krav måtte være de samme: Ligningsmyndighetene plikter å fastsette det faktiske grunnlag for ligningen på grunnlag av en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, målet må være å komme så nær det faktisk riktige som mulig, og resultatet må ikke fremtre som vilkårlig eller åpenbart urimelig. Dette kan domstolene prøve.»

I de følgende avsnittene gjentas at målet er å komme frem til det «sannsynlige riktige»:

«Jeg viser her også til Ot.prp.nr.29 (1978-1979), som ligger til grunn for ligningsloven. Både i bemerkningene til § 8-1 og § 8-2 - side 98 jf side 100 - fremheves det at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlag for ligningen «etter en fri bevisbedømmelse av alle de foreliggende opplysninger», og at ligningsmyndighetene må legge til grunn «det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige.»

I Rt-2012-1025 (Norland) oppsummerte Høyesterett rammene for domstolenes overprøving av ligningsvedtak etter de to paragrafene:

«Skattyter er i ligningsloven § 4-1 pålagt en alminnelig opplysningsplikt, som skal bidra til at «hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt», og som ledd i oppfyllelsen av denne opplysningsplikten plikter han etter ligningsloven § 4-2 å levere enten fullstendig eller forhåndsutfylt selvangivelse.

Sondringen mellom ligningsloven § 8-1 og § 8-2 har sammenheng med selvangivelsesprinsippet. Etter § 8-1 kan ligningsmyndighetene korrigere de opplysningene skattyter har gitt. Ved skjønnsligning etter § 8-2 blir derimot de oppgaver skattyter har gitt satt fullstendig «til side», og det faktiske grunnlaget for ligningen fastsatt etter en fri og uavhengig vurdering av alle de foreliggende opplysninger.

Ved domstolenes overprøving av skjønn i vedtak truffet etter ligningsloven § 8-2, gjelder de begrensninger som følger av de alminnelige regler om fritt forvaltningsskjønn, jf. Rt-1994-260 (Hatlestad), Rt-2000-772 (Paulsen) og Rt-2000-2014 (Flexivakt).

Domstolene har på den annen side - som jeg allerede har nevnt - full kompetanse ved overprøving av det skjønn ligningsmyndighetene har utøvet ved ligningsvedtak truffet med hjemmel i ligningsloven § 8-1, jf ...» (avsnitt 53-56).

Ved overprøving av skjønn etter ligningsloven § 8-1 bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike ligningsmyndighetenes skjønn, dersom dette er godt overveid og begrunnet, jf Rt-2010-527 avsnitt 47.

Klagevedtaket for Høie Eiendom AS kan overprøves etter de alminnelige regler om fritt forvaltningsskjønn, herunder kan det prøves om vedtaket er åpenbart urimelig.

Skatteklagenemndas skjønn er basert på en rekke forutsetninger og faktorer som samlet danner grunnlaget for verdsettelsen av Høie Eiendom AS ved fisjonen.

I ettertid har selskapet erkjent at det var mer hensiktsmessig å benytte avkastningsmetoden enn substansverdier. Samtidig har selskapet påpekt den kjensgjerning at loven ikke foreskriver en bestemt metode for verdivurdering. Lagmannsretten er enig. Det avgjørende er at resultatet ligger innenfor det «riktige», det vil si innenfor intervallet for en forsvarlig verdivurdering.

Intervallet for skjønn illustreres av at verdsettelsen av selskapet ble justert fra første endringsvedtak på kr 100 mill. til klagenemndas vedtak på 72,7 mill. Avstanden ned til selskapets egen verdsettelse på kr 57,7 mill. er begrenset.

Klagenemnda anvendte en avkastningsberegning der royalty ble satt til 4 %, mens selskapet benyttet 1 %, med bakgrunn i den økonomiske usikkerheten som forelå omkring markedsutviklingen, jf redegjørelsen fra Morten Berg som er referert foran. Klagenemnda la seg på den høyeste satsen innenfor det skønnsmessige intervallet som klagenemnda selv skisserte i vedtaket, 2 - 4 %.

Selskapet må gis medhold i at verdien av varemerke og goodwill ikke utgjør et eksakt tall, men må baseres på et skjønn der det inngår flere usikre faktorer.

Det vesentligste utslaget i verdivurderingen gir imidlertid valget av sats for avkastning. Her er risiko en viktig faktor. Skatteklagenemnda oppstilte et avkastningskrav på 11 %.

Selskapet mente at rentefaktoren burde ligge høyere, og at en heving til 13 % utvilsomt ville ligge innenfor en forsvarlig vurdering. Med et slikt avkastningskrav ville selskapsverdien være i samsvar med skattyters egen verdivurdering.

Skattemyndigheten må legge til grunn riktigst mulig faktum basert på skattyters opplysninger og innhentede relevante opplysninger, jf Rt-1994-260 (Hatlestad).

Skatteklagenemnda har utført et faglig, økonomisk skjønn i en bransje som nemnda selv har begrenset erfaringsbakgrunn i. Skattemyndigheten har gjort et betydelig arbeid, men det er ikke tatt tilstrekkelig hensyn til skattyters mange innspill, selskapets erfaringer og usikkerhetsfaktorer i markedet. Dersom ligningsmyndighetenes egen gjennomgang viser at verdiene som selskapet har benyttet ligger innenfor et forsvarlig og akseptabelt intervall, kan ikke selskapets verdsettelse settes til side.

Målet ved skønnslikning som ved ordinær ligning er å komme så nær det faktisk riktige som mulig. Følgelig må det - slik selskapet hevder - aksepteres tall som ligger innenfor et visst intervall. Skattemyndigheten har ikke sannsynliggjort et faktumgrunnlag som er riktigere enn skattyters. Videre er det ikke sannsynliggjort at skattemyndighetens skjønn, bygget på en beregning av normalavkastning, har gitt et riktigere resultat enn skattyters verdsettelse av selskapet ved fisjonen..

Under disse omstendigheter fremstår det åpenbart urimelig å sette selskapets tall til side, å konkludere med at det ikke foreligger en skattefri fisjon. Aksjekapitalen i Høie AS anses fordelt mellom Høie Eiendom AS og Mosby Sengetøy AS i samme forhold som nettoverdiene var fordelt.

Skatteklagenemndas vedtak er etter dette ugyldig. Ved ny ligning må det legges til grunn at fisjonen av Høie Eiendom AS følger kontinuitetsprinsippet.

**Sakskostnader**

Anken har ført frem. Etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd jf § 20-5 skal Høie Eiendom AS ha dekket sine nødvendige sakskostnader av staten. Det gjelder i begge instanser. Lagmannsretten finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner til noe unntak etter § 20-2 tredje ledd.

Advokat Marianne Kartum fremla oppgave i tingretten:

Salær til advokat Kartum etter timesats kr 2.600	kr 432.975
Salær til advokat Grete Overland, Deloitte Advokatfirma AS	kr 94 924
Utgifter til Tom Benestad, Impello AS	kr 120 000
Utgifter til vitner og opphold for part	kr 48 664
Behandlingsgebyr i tingretten (2 rettsdager)	kr 6 020
I alt	kr 702.583

Advokat Harboe har inngitt oppgave for lagmannsretten:

Salær advokat Harboe etter timesats kr 3.800	kr 591.400
Kopiering	kr 13 000
Reiseutgifter	kr 8 540
Utlegg til sakkyndig vitne	kr 27 000
Behandlingsgebyr i lagmannsretten (2 rettsdager)	kr 23 220
I alt	kr 663.160

Til sammen kreves sakskostnader dekket med kr 1.365.743.

Lagmannsretten er enig med staten i at kravet er for høyt. Når det gjelder kostnadene for tingretten, anses både salær til advokat Grete Overland og honorar til konsulent Tom Benestad å ha vært nødvendig for å imøtegå ligningen. Klagesaken har vært omfattende, ikke minst på grunn av skattemyndighetens saksforberedelser og detaljrike vedtak. Skatteklagenemndas vedtak alene er på 38 tettekrevne sider med drøftelse av kompliserte juridiske og økonomiske problemstillinger. Beregninger er gjort med ulike forutsetninger, som det har vært grunn til å besvare med alternative beregninger med andre forutsetninger.

Av samme årsaker er også prosessfullmektigenes arbeid blitt tidkrevende, men de har åpenbart hatt nytte av Overlands og Benestads utredninger. Advokatskiftet fra tingretten til lagmannsretten har medført ekstra advokatbistand, som Høie Eiendom AS selv må dekke. Arbeidet for tingretten anses å ha vært mer krevende enn arbeidet for lagmannsretten, da man skulle forholde seg til tingrettens dom og de feil mv. som måtte hefte ved den.

Etter en samlet vurdering er lagmannsretten kommet til at nødvendig salær til prosessfullmektigen i tingretten fastsettes til kr 350.000 og til prosessfullmektigen i lagmannsretten til kr 375.000.

Kravet for de øvrige kostnadene godtas, slik at erstatning for de samlede sakskostnadene beløper seg til kr 1.066.368.

Dommen er enstemmig.

#### *Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 28. februar 2014 vedrørende ligningen av inntektsåret 2005 for Høie Eiendom AS oppheves.*
- 2. Ved ny ligning legges til grunn at fisjonen av Høie Eiendom AS følger kontinuitetsprinsippet.*
- 3. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler staten v/Skatt Midt-Norge til Høie Eiendom AS 1 066 368 - enmillionogseksstusentrehundreogseksstiåtte - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelser av dommen.*

## SkN 15-142 Rederibeskatning

**Lovstoff:** Skatteloven § 8-17 tredje ledd

**Frostatings lagmannsrett:** Dom av 22. desember 2015, **sak nr.:** LF-2014-65481

**Dommere:** Lagdommer Bjørn O. Berg, Lagdommer Erlend Malvik Moen, Lagdommer Sissel Finstad. **Saksgang:** Sunnmøre tingrett TSUMO-2014-118772 - Frostatings lagmannsrett LF-2015-65481 (15-065481ASD-FROS).

**Parter:** Island Offshore Xii Ship AS (advokat Finn Backer-Grøndahl) mot Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik).

**Sammendrag:** Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak. Det sentrale spørsmålet er om rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd får anvendelse i et tilfelle hvor vilkårene for rederibeskatning ikke var oppfylt ved inntreden i ordningen. Lagmannsretten kom til at § 8-17 tredje ledd fikk anvendelse. Skatteklagenemndas vedtak ble opphevet.

Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak. Det sentrale spørsmålet er om rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd får anvendelse i et tilfelle hvor vilkårene for rederibeskatning ikke var oppfylt ved inntreden i ordningen.

Island Offshore XII Ship AS (Selskapet) ble opprinnelig etablert i 2005 som et kommandittselskap, og 29. juni 2009 omdannet til aksjeselskap med virkning for hele skatteåret. Selskapet eide to skip - MV Island Valiant og MV Island Vanguard. Dette er såkalt kvalifiserende eiendeler for å bli lignet under rederibeskatningsreglene. Virksomheten var ankerhåndtering og forsyningstjenester med mer. Selskapet krevde seg lignet under rederibeskatningsreglene for skatteåret 2009, noe som ble godtatt. Tilsvarende skjeddene for skatteårene 2010 og 2011.

I 2007 ervervet Selskapet konvertible obligasjoner i et annet selskap - Marine Accurate Well ASA (Maracc). Kostpris på obligasjonene var 2,5 millioner USD. Året etter ervervet Selskapet sikrede obligasjoner i Maracc. Kostpris var 3,4 millioner USD, pålydende 10 millioner USD. Det ble inngått en låneavtale 9. juli 2007 mellom Maracc og Norsk tillitsmann ASA på vegne av obligasjonseierne, herunder Selskapet. Låneavtalen bestemte bl.a. at de konvertible obligasjonene kunne veksles i aksjer i Maracc til en nærmere fastsatt pris.

Maracc er ikke børsnotert, og er ikke lignet i rederiskatteordningen. Dette selskapet har hatt en borerigg under bygging i Kina, som senere er levert og satt i drift. I 2010 ble Maracc refinansiert, etter å ha hatt en svak finansiell situasjon gjennom lengre tid. En følge av refinansieringen var at samtlige obligasjoner som Selskapet hadde i Maracc ble konvertert til aksjer. Verdien ble fastsatt til NOK 1,6 millioner, som utgjorde 62 millioner aksjer i Maracc, til en pris på NOK 0,45 per aksje.

Under revisjonen av regnskapene i januar 2013 ble Selskapet oppmerksom på at det har hatt eiendeler som kan ha vært i strid med vilkårene for rederibeskatning. Alle aksjene ble solgt den 12. februar 2013 til Island Offshore XII AS for NOK 27.894.308, og skattemyndighetene ble varslet om forholdet, først per telefon 15. januar 2013, og senere ved brev 20. februar 2013.

Sentralskattekontoret for storbedrifter varslet i brev 7. mars 2013 om endring av Selskapets ligning for skatteårene 2009 til 2011. Det ble vist til at å eie konvertible obligasjoner er et brudd på vilkårene for rederibeskatning, og at det ikke er adgang til å rette feilen fordi Selskapet har eid obligasjonene helt siden inntreden. Selskapets inntekter for 2009 - 2011 må derfor fastsettes etter ordinære regler. I brev 17. april 2013 tok Selskapet til motmæle, og viste prinsipalt til at vilkårene for rederibeskatning ikke var brutt fordi konverteringsretten var en formalitet uten reelt rettslig og økonomisk innhold. Subsidiært ble det vist til at bruddet var rettet innen den frist som rettingsbestemmelsen fastsetter.

Skattekontoret traff vedtak om endring av ligning i tråd med ovennevnte 28. mai 2013. Vedtaket ble påklaget 24. juni 2013. Skatteklagenemnda opprettholdt Skattekontorets vedtak i klagevedtak av 14. januar 2014. Selskapet tok ut stevning ved Sunnmøre tingrett 16. juli 2014. Staten ga tilsvaret innen fristen. Sunnmøre tingrett avsa dom 21. februar 2015 med slik slutning:

1. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Island Offshore XII Ship AS dømmes til å erstatte Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter sakskostnader med kr 172.500 - ethundreogsyttitotusenfemhundre - innen 14 – fjorten - dager etter dommens forkynnelse.

Selskapet anket dommen i anke 20. mars 2015. I anken ble tvistetemaet begrenset til om rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd kommer til anvendelse. Tingrettens konklusjon om at den konvertible obligasjon var en ulovlig eiendel ble akseptert. Ankeforhandling ble holdt i Trondheim 17. november 2015. Det ble holdt ett hovedinnlegg fra hver av partenes prosessfullmektiger, med replikk og duplikk. Det vises til rettsboken.

## **Ankende parts påstandsgrunnlag**

Det aksepteres at de konvertible obligasjonene som Selskapet eide da det trådte inn i rederibeskatningsordningen i 2009, er såkalt ulovlige eiendeler. Da Selskapet ble oppmerksom på at eiendelene var ulovlige, ble aksjene umiddelbart avhendet, og Sentralskattekontoret for storbedrifter ble varslet om forholdet.

Selskapet gjør gjeldende at den såkalte rettebestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd kommer til anvendelse også der hvor feilen forelå allerede ved inntreden. Ordlyden i bestemmelsen og sammenhengen i regelverket tilsier at vilkårsbrudd omfattes uansett når bruddet forelå eller oppsto. Det er ingen reelle grunner til å forskjellsbehandle vilkårsbrudd før og etter inntreden.

Staten aksepterer at feil som inntreder den 2. januar i inntredelsesåret eller senere omfattes av rettebestemmelsen. Lovteksten gjelder imidlertid hele inntektsåret, og skiller ikke på inntredelsesdatoen 1. januar og de øvrige dagene i året. Det gir etter Selskapets oppfatning dårlig mening å avgrense rettingsbestemmelsen slik at inntredelsesdatoen ikke omfattes, i strid med lovens ordlyd og uten forankring i reelle hensyn.

Skatteloven § 8-17 første ledd regulerer virkningen av brudd på § 8-11. Bestemmelsen er uttømmende, og gjelder også første inntektsår. Dersom bruddet skjer i første inntektsår vil dette føre til at skattesubjektet anses for aldri å ha trådt inn. Dette til tross for at bestemmelsen altså omhandler «uttreden». En kan derfor ikke legge for mye i begrepet «uttreden».

Det er ikke lagt opp til et søknadssystem når det gjelder inntreden i rederibeskatningsordningen. Kravet fremsettes året etter det aktuelle året. Inntektsåret må derfor ses under ett.

Statens tolkning hindrer at formålet med rederibeskatningen oppfylles, som er å sikre rederiene konkurransekraft i et internasjonalt marked. I dette tilfellet er det ikke gitt noen skattemessige fordeler for selskapet, og det tilser at rettebestemmelsen må få anvendelse. Ligningspraksis om spørsmålet er meget sparsom, og kan ikke brukes som argument for statens syn.

Dersom lagmannsretten kommer til at rettebestemmelsen får anvendelse, må ligningsvedtaket oppheves slik at Sentralskattekontoret for storbedrifter får ta stilling til om vilkårene for retting er oppfylt i dette konkrete tilfellet.

**Island Offshore XII Ship AS har lagt ned slik påstand:**

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen av Island Offshore XII Ship AS for inntektsåret 2009 til 2011 oppheves.
2. Island Offshore XII Ship AS tilkjennes sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

**Ankemotpartens påstandsgrunnlag**

Det er for lagmannsretten enighet mellom partene om at vilkårene for rederibeskatning ikke var oppfylt ved inntreden i ordningen. Spørsmålet er om Selskapet kan påberope seg rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd.

Staten anfører at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse i et slikt tilfelle. Bestemmelsen gjelder når vilkårene var oppfylt ved inntreden og senere brytes. Uttreden kan da unngås ved retting. Bestemmelsen får imidlertid ikke anvendelse når vilkårene ikke var oppfylt ved inntreden. Konsekvensen av at vilkårene ikke var oppfylt i utgangspunktet er at rederibeskatningsreglene ikke kommer til anvendelse. I et slikt tilfelle er det ikke adgang til retting.

Det er i skatteloven skilt tydelig mellom «inntreden» i § 8-14 og «uttreden» i § 8-17. Uttreden forutsetter rent språklig og systematisk at det har funnet sted en inntreden. Hvis vilkårene ikke forelå ved inntredelsestidspunktet, vil uttreden som sanksjon ikke være aktuelt, heller ikke på den måten at bruddet eventuelt kan rettes. Selskapet hadde ulovlige eiendeler, og kunne ikke tre inn, verken i 2009, 2010 eller i 2011. Paragrafen om inntreden har ingen bestemmelse om retting, og må derfor forstås slik at vilkårsbrudd utelukker inntreden.

Skillet mellom inntreden og uttreden vil i praksis gå på om vilkårene var oppfylt per 1. januar i inntredelsesåret. Hvis nei, kan inntreden ikke skje; hvis ja, vil et etterfølgende brudd bedømmes som uttreden, med de konsekvenser dette har for rettingsadgangen.

Lovens ordlyd taler for Statens forståelse, og forarbeidene støtter opp under denne forståelsen. Reglene har en utpreget positivrettslig karakter, og må derfor ikke gis anvendelse ut over sin ordlyd. Ligningspraksis har lagt Statens forståelse til grunn, og må tillegges betydning ved lovtolkningen. Reelle hensyn og formålsbetraktninger tilsier at det må være klare rammer for rederibeskatningen, som er meget gunstig for skattyter. Det er et grunnleggende prinsipp at alt skal være i orden ved inntreden.

Da reglene ble gitt og frem til endringene i de materielle skattebestemmelsene i 2007 var det spesielt viktig at alt var i orden. Dette for å unngå at ulovlige eiendeler med betydelige latente gevinster ble tatt med inn i ordningen, for så å selges skattefritt etter inntreden. Rettingsbestemmelsene har imidlertid forblitt uendret siden vedtakelsen.

Staten er enig med ankende part i at dersom rettingsreglene gjelder, må ligningen oppheves slik at ligningsmyndighetene kan ta stilling til om vilkårene for retting er oppfylt.

**Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:**

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger.

**Lagmannsrettens vurdering**

Saken reiser spørsmål om rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd får anvendelse i et tilfelle hvor vilkårene for rederibeskatning ikke var oppfylt ved inntreden i ordningen.

Reglene for rederibeskatning følger av skatteloven §§ 8-10 flg. Ordningen er frivillig, og rederiet må selv kreve seg lignet under disse reglene. Valg om å tre inn i ordningen er som utgangspunkt bindende for selskapet for en periode på ti år. Beskatning etter rederibeskatningsreglene innebærer - med noen unntak - fritak for skatt på alminnelig inntekt, og heller ingen skatt ved utdeling av overskudd. Motstykket er en såkalt tonnasjeskatt; selskapet må betale skatt av sin nettotonnasje. Tonnasjeskatten utgjør imidlertid vesentlig mindre skattekostnad enn det som følger av normal selskapsbeskatning. Den gunstige ordningen er begrunnet i de særlige konkurransemessige hensyn som gjør seg gjeldende for skipsfartsnæringen.

Til en så vidt gunstig ordning er det knyttet vilkår. Disse er i hovedtrekk at selskapet må eie skip i fart, eller skip som driver transport av personell, forsyninger mv. Dette betegnes som kvalifiserende eiendeler. For øvrig skilles det mellom lovlige og diskvalifiserende eiendeler. Finansaktiva er i utgangspunktet lovlige eiendeler, men med unntak bl.a. for aksjer i ikke-børsnoterte selskaper, eller finansielle instrumenter som gir rett til kjøp av slike aksjer. Inntekter fra lovlige eiendeler beskattes etter vanlige regler. Når det gjelder virksomheten, kan selskapet ikke drive med annet enn utleie og drift av skip.

Situasjonen i den foreliggende saken er at Selskapet eier skip og således oppfyller kravet til kvalifiserende eiendeler, jf. skatteloven § 8-11 tredje ledd. Selskapet oppfyller også kravet til virksomhet innenfor ordningen, jf. skatteloven § 8-13. I den aktuelle perioden fra 2009 til 2011 eide imidlertid Selskapet konvertible obligasjoner i selskapet Maracc, som er et ikke-børsnotert selskap utenfor rederibeskatningsordningen. Det er for lagmannsretten gjort nærmere rede for bakgrunnen for eierskapet, men denne er det ikke nødvendig å komme inn på her. Partene er i ankeomgangen enige om at de konvertible obligasjonene var ulovlige eiendeler, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav c nr. 3 jf. nr. 1, og at obligasjonene var i Selskapets eie ved inntreden i ordningen.

Selskapet har vist til at ulovligheten ble rettet så snart Selskapet ble klar over forholdet. Obligasjonene, som på dette tidspunktet var konvertert til aksjer, ble avhendet umiddelbart. I den forbindelse har Selskapet vist til rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd andre punktum, som lyder:

Dersom bruddet er uvesentlig eller skyldes forhold utenfor selskapets kontroll, anses ikke selskapet trådt ut av ordningen dersom bruddet rettes innen to måneder etter det tidspunktet selskapet burde ha oppdaget bruddet.

Bestemmelsen er utformet som et unntak fra regelen i første ledd bokstav b, som regulerer virkningen av at vilkårene for ordningen brytes. Utgangspunktet ved brudd er at selskapet trer ut av ordningen, med mindre retting finner sted i henhold til tredje ledd i samme paragraf. Tema for saken er rekkevidden av rettingsbestemmelsen, nærmere bestemt om Selskapet kan påberope seg rettingsbestemmelsen for feil som forelå ved inntreden.

Når det gjelder lovforarbeidene, som begge partene har vist til i sine prosedyrer, så kan lagmannsretten ikke se at disse kaster særlig lys over spørsmålet utover det som følger av lovens systematikk og ordlyd. Ligningspraksis, som Staten har vist til, er meget begrenset om dette spørsmålet, og kan ikke få selvstendig betydning. Avgjørelsen må derfor treffes primært på grunnlag av lovens ordlyd og struktur, samt formålsbetraktninger og andre reelle hensyn.

Lagmannsretten er i utgangspunktet enig med Staten i at lovens struktur kan tilsi at rettingsbestemmelsen i § 8-17 tredje ledd ikke kommer til anvendelse der hvor bruddet forelå allerede ved inntreden i ordningen. Loven skiller mellom inntreden i ordningen i § 8-14, og uttreden av ordningen i § 8-17. Det er bare paragrafen om uttreden som har en egen rettingsbestemmelse. Det er da nærliggende å slutte at retting bare kan skje der hvor vilkårene forelå i utgangspunktet.

Lagmannsretten har imidlertid kommet til at dette synspunktet ikke kan få avgjørende betydning ved fastleggingen av bestemmelsens rekkevidde, og at rettingsbestemmelsen må gis anvendelse også for feil som forelå i utgangspunktet (opprinnelsesfeil).

Lagmannsretten vil først vise til at det ligger en tvetydighet i begrepet inntreden, som får direkte betydning for rettingsbestemmelsens anvendelsesområde. Statens argument synes å bygge på at inntreden rent terminologisk er betinget av at alle vilkårene må være oppfylt i utgangspunktet. Synspunktet er at hvis vilkårene ikke er oppfylt ved inntreden i ordningen, så har man aldri trådt inn. Ut fra alminnelig språkbruk er det imidlertid like nærliggende å se det slik at inntreden foreligger der hvor et selskap, etter å ha fremmet krav om dette, faktisk blir lignet under rederibeskatningsordningen - uavhengig av om grunnlaget for ligningsmyndighetenes avgjørelse om inntreden senere viser seg å svikte. Dersom dette legges til grunn, gjør man heller ikke vold på lovens ordbruk og systematikk ved å betrakte opprinnelsesfeil som grunnlag for uttreden etter skatteloven § 8-17. Opprinnelsesfeil blir da bedømt på linje med feil som oppstår i ettertid, og kan - dersom vilkårene ellers foreligger - rettes.

For det andre er Statens egen lovforståelse beheftet med inkonsistens, slik ankende parts prosessfullmektig har anført. I skatteloven § 8-14 om inntreden i ordningen er det i første ledd bestemt at vilkårene for rederibeskatning «må være oppfylt gjennom hele inntektsåret». Staten har imidlertid akseptert at retting etter § 8-17 tredje ledd kan finne sted også det året selskapet trer inn i ordningen, så fremt feilen ikke forelå den første dagen, dvs. 1. januar i inntektsåret. Dette innebærer at Staten gir rettingsbestemmelsen i § 8-17 tredje ledd anvendelse også for det som loven betegner som inntreden etter § 8-14. Når dette er situasjonen får de systematiske og positivrettslige synspunkter som Staten har ført i marken, åpenbart mindre gjennomslagskraft.

For det tredje tilsier formålet med rettingsbestemmelsen at den også får anvendelse for opprinnelsesfeil. Rettingsbestemmelsen er åpenbart gitt til vern for skattyteren, av hensyn til rimelighet og forutsigbarhet. Der hvor en opprinnelsesfeil ikke oppdages ved inntreden i ordningen, er det etter lagmannsrettens oppfatning de samme hensyn som gjør seg gjeldende som der hvor feilen oppstår senere. I den foreliggende saken har Selskapet blitt lignet etter rederibeskatningsreglene i tre skatteår, og åpenbart basert seg på beskatning under dette regimet. Det vil ramme hardt dersom feil, som ellers kunne vært rettet etter § 8-17 tredje ledd, leder til at Selskapet anses for aldri å ha trådt inn i ordningen.

Lagmannsretten vil i den forbindelse skyte inn at situasjonen vil kunne bedømmes annerledes der hvor opprinnelsesfeil blir avdekket før inntreden, dvs. før skattemyndighetene aksepterer at et selskap beskattes etter rederibeskatningsordningen. I et slikt tilfelle vil styrken i forventningsvernet ikke være den samme. Lagmannsretten holder det åpent om rettingsbestemmelsen skal gis anvendelse også i et slikt tilfelle, eller om skattyteren da skal

henvises til å rette feilen og kreve beskatning etter disse reglene for et senere skatteår. I vår sak er det uansett tale om en opprinnelsesfeil som først ble avdekket flere år etter at Selskapet rent faktisk hadde trådt inn i ordningen.

For det fjerde er det grunn til å understreke at det ikke er gitt at retting kan skje selv om rettingsbestemmelsen også gis anvendelse for opprinnelsesfeil. Det er relativt strenge vilkår for å tillate retting etter skatteloven § 8-17 tredje ledd. I den foreliggende saken beror dette på om feilen kan anses som uvesentlig, og på om den burde vært oppdaget tidligere. Det skjønn som bestemmelsen anviser gir rikelig rom for å fange opp spekulative hensikter og andre slags utilbørligheter.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at rettingsbestemmelsen i § 8-17 tredje ledd kommer til anvendelse på det foreliggende saksforholdet. Skattemyndigheten har ikke foretatt en konkret vurdering av om vilkårene for retting er oppfylt, og ligningen blir derfor å oppheve.

Island Offshore XII Ship AS har vunnet saken fullt ut for ankeinstansen, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 andre jf. første ledd ha erstattet sine kostnader med saken. Lagmannsretten ser ikke grunn til å gjøre unntak fra hovedregelen. Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn når den avgjør krav på sakskostnader for underinstansen, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Island Offshore XII Ship AS frafalt imidlertid den ene av sine to anførsler for lagmannsretten, og har akseptert at de konvertible obligasjonene er ulovlige eiendeler etter rederibeskatningsreglene. Dersom den opprinnelige anførselen hadde ført frem, ville Selskapet vært stilt i en bedre posisjon enn det som nå er situasjonen ved at det ikke ville vært nødvendig med en ny runde om anvendelsen av rettingsbestemmelsen i skatteloven § 8-17 tredje ledd. Saken kan i den henseende ikke sies å være vunnet fullt ut, og partene må derfor bære egne sakskostnader for tingretten.

Advokat Backer-Grøndahl har krevd dekket kr 176.893 i sakskostnader for lagmannsretten, hvorav kr 5.743 er reise- og oppholdsutgifter og resten salær. Kravet finnes rimelig og nødvendig, og tilkjennes.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er andre presserende arbeidsoppgaver.

#### *Domsslutning*

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. januar 2014 vedrørende ligningen av Island Offshore XII Ship AS for inntektsåret 2009 til 2011 oppheves.*
- 2. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter betaler 176.893 – hundreogsyttisekstusenåttehundreognittitre - kroner i sakskostnader samt ankegebyr til Island Offshore XII Ship AS innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen. Partene bærer egne sakskostnader for tingretten.*

## SkN 15-143 Internprising

**Lovstoff:** Skatteloven § 13-1.

**Borgarting lagmannsrett:** Dom av 7. desember 2015, **sak nr.:** LB-2014-177428

**Dommere:** Lagdommer Vincent Galtung. Lagmann Ellen Mo. Ekstraordinær lagdommer Tom L. Urdahl. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-204712 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-177428 (14-177428ASD-BORG/01).

**Parter:** Total E&P Norge AS (advokat Eyvind Sandvik, advokat Hanne Kristin Skaarberg Holen, advokat Anders Voje Heieren) mot Staten v/Oljeskattekontoret (advokatfullmektig Henrik Bjørnstad, advokat Anders Myklebust advokat Kaare Andreas Shetelig, advokatfullmektig Mira Levand Bergsland).

**Sammendrag:** Saken gjelder spørsmål om skattemessig fradrag for betaling av konserninterne tjenester. Ved ligningen av Total E&P Norge AS for inntektsårene 2003 til 2008 ble betalte beløp til det franske morselskapet Total SA for såkalte GA-tjenester (General Assistance) bare delvis godtatt som fradragsberettigete. Ligningsmyndighetene mente at det forelå en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 (inntektsreduksjon på grunn av interessefelleskap). Også lagmannsretten fant at det forelå en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 da det ikke var dokumentert at tjenestene hadde slik verdi for datterselskapet som påstått. Lagmannsretten opphevet likevel oljeskattenemndas skjønnsutøvelse på et par punkter, fordi retten la til grunn at nemnda på disse punktene hadde basert skjønnnet på uriktige premisser.

Saken gjelder spørsmål om skattemessig fradrag for betaling av konserninterne tjenester. Ved ligningen av Total E&P Norge AS for inntektsårene 2003 til 2008 er betalte beløp til det franske morselskapet Total SA for såkalte *GA-tjenester* (General Assistance) bare delvis blitt godtatt som fradragsberettigete. Ligningsmyndighetene har ment at det foreligger en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 (inntektsreduksjon på grunn av interessefelleskap). For de nevnte tjenestene ble fradrag krevet med til sammen - for de seks årene - ca. 617 millioner kroner (MNOK). Samlet beløp som av ligningsmyndighetene er nektet godkjent for de aktuelle årene utgjør ca. 342 MNOK.

Total-konsernet er i dag, etter fusjoner med Petrofina (Fina) og Elf rundt år 2000, et av verdens største olje- og gasskonserner. Morselskapet Total SA har hovedkontor i Paris. Total-konsernets virksomhet er inndelt i flere divisjoner. Selv om divisjonsinndelingen gjennom årene har variert noe, har konsernet i hovedsak bestått av tre divisjoner, som beskrevet i tingrettens dom. Den viktigste divisjonen, økonomisk sett, var og er oppstrømsdivisjonen - som nærværende sak gjelder. Oppstrømsdivisjonens virksomhet er leting etter, og produksjon av, olje og gass (Exploration & Production - ofte forkortet E&P).

De to andre divisjonene er nedstrømsdivisjonen (raffinering og salg m.v.) og den petrokjemiske divisjonen (kjemikaliedivisjonen).

I oppstrømsdivisjonen (E&P-divisjonen) skjer leting og produksjon i en rekke land. I hvert av disse landene er det opprettet operative datterselskaper. Etter det opplyste har konsernet slike operative datterselskaper i rundt 40 land, med produksjon av betydning i 20-30 av disse.

Det operative datterselskapet i Norge er Total E&P Norge AS (TEPN), dvs. den ankende part. TEPNs virksomhet er knyttet til den norske kontinentalsokkelen.

Total-konsernet har vært representert med et datterselskap på norsk sokkel helt fra pionertiden på slutten av 1960-tallet. Det nåværende TEPN er en videreføring av virksomheten i det norske datterselskapet i det opprinnelige Total-konsernet, samt i tilsvarende datterselskaper i Petrofina (Fina) og Elf, jf. foran om fusjonene rundt år 2000.

TEPN har sitt hovedkontor i Stavanger, men har også kontorer i Harstad og i Oslo. I de aktuelle årene - 2003 til 2008 - hadde selskapet i snitt noe under 300 ansatte. Målt i produksjon - men ikke i antall ansatte - er TEPN blant de største av de operative datterselskapene i Total-konsernet. I den aktuelle perioden sto TEPN for ca. 15 prosent av Total-konsernets globale produksjon av olje og gass.

TEPN er rettighetshaver i en rekke lisenser på norsk sokkel. I hver lisens er det flere selskaper som er rettighetshavere, hvorav ett utpekes som operatør - dvs. skal forestå den operative driften. De øvrige deltakerne - ikke-operatørene - skal blant annet føre kontroll med operatørens virksomhet. Det vises til tingrettens nærmere redegjørelse for lisenssystemet.

TEPN er i relativt liten grad selv operatør på de felt der selskapet har rettigheter, men har mange såkalt ikke-opererte felt. Sentralt blant disse står Ekofisk, der TEPN - etter fusjonene med Petrofina (Fina) og Elf - er blitt største eier, med ca. 40 prosent. Denne eierandelen er høyere enn den operatøren selv (ConocoPhillips) har. Ekofisk-andelen er den mest verdifulle av TEPNs eiendeler på norsk sokkel.

Det er opplyst at for de aktuelle årene - 2003 til 2008 - stammet i snitt bare ca. seks prosent av produksjonen i TEPN fra opererte felt, mens ca. 94 prosent stammet fra ikke-opererte felt.

Mellom de operative datterselskapene i de forskjellige land og morselskapet Total SA er det inngått såkalte *tjenesteavtaler* - dvs. avtaler om hvilke tjenester morselskapet yter til datterselskapene, og hvilket vederlag datterselskapene skal betale for dette. Under disse avtalene ytes det to typer tjenester, henholdsvis RFS-tjenester (Request for Services) og GA-tjenester (General Assistance). RFS er spesifikke tjenester, bestilt av det enkelte datterselskapet, og som faktureres direkte fra morselskapet til det aktuelle datterselskapet.

Den andre tjenestekategorien er GA-tjenestene. Dette er generelle fellestjenester som ytes av morselskapet, og som ikke faktureres via RFS-systemet. GA-tjenestene omfatter ledelsesfunksjoner og fellesfunksjoner (herunder juridiske og finansielle tjenester) - samt langsiktig forskning, jf. nedenfor. Kostnadene ved disse tjenestene belastes datterselskapene samlet, etter en *indirekte* metode, basert på en fordelingsnøkkel (allokerings-nøkkel). Denne nøkkelen bygger på det enkelte datterselskaps egne kostnader - kapitalkostnader og driftskostnader, jf. nærmere nedenfor. De beløp som utbelastes på alle datterselskapene til sammen, er etter det opplyste ment å tilsvare morselskapets kostnader med å produsere disse tjenestene. Det er imidlertid ingen automatisk sammenheng her. For de aktuelle årene - 2003 til 2008 - ble i snitt ca. 94 prosent av morselskapets beregnede kostnader med å produsere GA-

tjenester til E&P-divisjonen utbelastet på de operative datterselskapene, herunder TEPN. Av det som ble utbelastet slik falt i snitt ca. 8,5 prosent på TEPN.

De omtvistete fradrag i nærværende sak gjelder som nevnt ikke RFS-tjenester, men GA-tjenester. Det er imidlertid opplyst at TEPN for de aktuelle årene - 2003 til 2008 - også krevet fradrag for kostnader til RFS-tjenester med ca. 750 MNOK, og at dette er blitt godtatt av ligningsmyndighetene.

De aktuelle GA-tjenestene i morselskapet dreier seg om tre hovedkategorier av tjenester, knyttet til henholdsvis

1. Holding (konsernets fellesfunksjoner),
2. Upper Management i E&P-divisjonen, og
3. Langsiktig forskning og utvikling (FoU-kostnader), også dette i E&P-divisjonen.

Mens de to første hovedkategoriene gjelder tjenester fra hovedkontoret i Paris, er FoU-kostnadene relatert til konsernets forskningssenter i Pau, sydvest i Frankrike. Etter det opplyste arbeider det rundt 60 forskere ved dette senteret.

De to første hovedkategoriene (Holding og Upper Management) gjelder forskjellige former for bistand fra morselskapet til datterselskapene - både generell bistand til alle under ett og mer konkret bistand til det enkelte datterselskap. Generell bistand omfatter blant annet utarbeidelse av standardkontrakter, eller at forskjellige former for hjelpemidler står til rådighet for datterselskapene. Et eksempel på det siste er konsernets meget omfattende prosedyremanual The Referential, omtalt i tingrettens dom i punkt 2.2.3.

Bistanden fra morselskapet til det enkelte datterselskap ytes delvis uten noen anmodning fra datterselskapet (f.eks. jevnlig revisorgjennomganger), delvis etter henvendelse fra datterselskapet (f.eks. om finansielle spørsmål). I sistnevnte tilfelle - henvendelser fra datterselskapene - er systemet generelt slik, etter det lagmannsretten forstår, at ved større spørsmål belastes morselskapets bistand som RFS, mens mindre spørsmål går under GA-tjenester.

Den tredje hovedkategorien av GA-tjenester - kostnader til forskning og utvikling (FoU) - står i en noe annen stilling. Det ligger i sakens natur at denne type bistand til datterselskapene gjennomgående har en mer langsiktig karakter.

De to første hovedkategoriene har flere underkategorier. Holding har 11 underkategorier, Upper Management (i E&P-divisjonen) fire underkategorier. Lagmannsretten kommer tilbake til de enkelte tjenestenes art.

Den samlede GA-belastningen for TEPN var i 2006 på 104 MNOK. Når dette sammenholdes med sammensetningen av GA-kostnadsbasene hos morselskapet - noe lagmannsretten kommer tilbake til - fremgår at av beløpet utgjorde FoU 54 MNOK, Holding 38 MNOK og Upper Management 12 MNOK. Også for de øvrige aktuelle årene utgjorde GA-belastningen for FoU alene rundt 50 prosent av TEPNs samlede GA-belastning - som i snitt var på rundt 100 MNOK pr. år, jf. foran.

Den tjenesteavtalen som gjaldt mellom morselskapet og TEPN for de aktuelle årene 2003-2008 var opprinnelig inngått innen Elf-konsernet, og så langt tilbake som i 1972 - med justering av vederlagsmekanismen i 1978. Det vises til tingrettens beskrivelse av selve avtalen, innledningsvis i tingrettens dom. For norsk sokkel valgte Total-konsernet således, etter fusjonene med Elf m.v. rundt år 2000, å videreføre tjenesteavtalen som stammet fra det tidligere Elf-konsernet.

I tjenesteavtalen fra 1972/1978 er vederlaget for GA-tjenester, slik det fremgår foran, basert på datterselskapets kostnader. Med kostnader menes som nevnt kapitalkostnader/ investeringer og driftskostnader - også kalt capex og opex (capital expenses og operating expenses). For de aktuelle årene - 2003 til 2008 - lå TEPNs kostnader (capex og opex) i snitt på ca. 16 milliarder kroner årlig.

I tjenesteavtalen skilles det mellom TEPNs kostnader til opererte aktiviteter - dvs. felt der TEPN selv er operatør - og til ikke-opererte aktiviteter. For opererte aktiviteter fastsettes GA-belastningen til fire prosent av TEPNs letestkostnader, og til en glideskala - fra tre prosent og nedover til null, avhengig av beløp - for utviklings- og driftskostnader. For ikke-opererte aktiviteter benyttes det kun en glideskala, uavhengig av type kostnad - én prosent inntil et gitt beløp og deretter 0,20 prosent. Det vises til tingrettens nærmere beskrivelse av dette, herunder at de opprinnelig fastsatte beløpsgrensene har vært undergitt indeksregulering. For opererte felt var GA-belastningen i 2007 tre prosent for beløp opp til 533 MNOK, én prosent for beløp opp til 1600 MNOK og 0,25 prosent for beløp opp til 4289 MNOK. For høyere beløp enn dette var det ingen belastning. For ikkeopererte felt var GA-belastningen i 2007 én prosent for beløp opp til 244 MNOK og deretter 0,20 prosent - uten noe tak.

Etter det opplyste stammet i snitt 72 prosent av GA-belastningen for 2003-2008 fra operert virksomhet, mens 28 prosent stammet fra ikke-operert virksomhet.

Det blir således fastsatt en samlet årlig GA-belastning for de forskjellige tjenestene fra morselskapet, basert på kostnader til operert og ikke-operert virksomhet, men uten at belastningen er splittet opp på tjenestekategorier (Holding, Upper Management, FoU).

Den vederlagsmekanismen som her er beskrevet, omtales gjerne - litt upresist - som en glideskala. Vederlag for GA-tjenester basert på en glideskala gjelder etter det opplyste også for de andre operative datterselskapene i Total-konsernets E&P-divisjon - dvs. i andre land enn Norge.

Ved forskjellige vedtak fra Oljeskattenemnda - dels opprinnelige ligningsvedtak, dels endringsvedtak - ble deler av de krevete fradrag for GA-tjenester for årene 2003-2008 nektet godtatt. Samlet nektet beløp ble av Oljeskattenemnda satt til ca. 448 MNOK - av det krevde beløpet på ca. 617 MNOK.

Beløpene ble, som foran nevnt, nektet godtatt under henvisning til skatteloven § 13-1 om inntektsreduksjon på grunn av interessefellesskap - dvs. med morselskapet.

Ligningsvedtakene ble påklaget til Klagenemnda for oljeskatt (Klagenemnda), jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1.

I forbindelse med klagebehandlingen fant det sted en omfattende korrespondanse mellom TEPN og Oljeskattekontoret (OSK) - jf. nevnte lov § 6 nr. 1 bokstav e (tidligere bokstav f, før lovendring i 2015). TEPN utarbeidet blant annet et 50-siders brev av 22. februar 2008, i saken her benevnt som «2008-memoet». Brevet er skrevet på engelsk, idet det etter det opplyste er utarbeidet i samarbeid med morselskapet Total SA. Dette brevet var vedlagt 73 ringpermer med forskjellig materiale.

OSK utarbeidet deretter et såkalt klagenotat, til bruk for Klagenemnda. Klagenotatet, som er datert 30. mars 2009, er et omfattende dokument på drøyt 190 sider. Dokumentet ble sendt til TEPN.

TEPN, ved advokat Arvid Aage Skaar i advokatfirmaet Wiersholm, innga 26. januar 2010 tilsvarende klagenotatet. Dette tilsvaret er på 78 sider. Rundt august 2010 sendte OSK saken over til Klagenemnda.

I forbindelse med ligningen for inntektsåret 2009, som ligger utenfor nærværende sak, innga TEPN ved advokat Skaar i november 2010 et nytt brev til OSK. Brevet, som er på 18 sider, er datert 3. november 2010. Brevet var vedlagt fem ringpermer med forskjellig materiale. Det heter nederst på s. 1 i dette brevet at brevet og vedleggene «... i stor utstrekning også er relevante for tidligere inntektsår.» Det heter videre at dette «... vil således være relevant tilleggsinformasjon å overbringe Klagenemnda ... », dvs. med hensyn til klagesaken for 2003-2008. Det er uomstridt at dette brevet - som i saken her omtales som «2009-brevet» - ikke ble fremlagt for Klagenemnda.

Klagenemnda traff sin avgjørelse - benevnt kjennelse, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav b - 18. juni 2012. Kjennelsen er på ca. 250 sider.

Klagenemnda fant, i likhet med Oljeskattenemnda, at det forelå en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 første ledd - og dermed skønnsadgang. Ved skønnsutøvelsen etter § 13-1 tredje ledd fant imidlertid Klagenemnda å godta fradrag for GA-kostnader med et noe høyere beløp enn det Oljeskattenemnda hadde kommet til. Samlet fravikelse ble - som foran nevnt - satt til ca. 342 MNOK. Dette innebærer at fradrag ble godkjent med ca. 275 MNOK, av det krevde beløpet på ca. 617 MNOK for de aktuelle årene (2003-2008).

I medhold av petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 reiste TEPN søksmål, ved stevning av 18. desember 2012 til Oslo tingrett, med påstand om opphevelse av ligningen.

Under ligningsbehandlingen av TEPN var det - i samsvar med selskapets opplysninger - lagt til grunn at de andre datterselskapene i Total-konsernets E&P-divisjon, i sine tjenesteavtaler, ble belastet etter nøyaktig samme belastningsmodell som TEPN. Kort før hovedforhandlingen i tingretten opplyste imidlertid TEPN at dette likevel ikke var riktig, idet det overfor andre datterselskaper ble benyttet en «standard» glideskala som avvek noe fra den som beskrives i TEPNs tjenesteavtale, jf. foran. Denne «standardskalaen» innebærer blant annet et glideskalaprinipp også for letekostnader, sml. foran.

Ved bruk av «standardskalaen» ville samlet GA-belastning for TEPN for de aktuelle årene (2003-2008) ha blitt redusert fra ca. 617 MNOK til ca. 545 MNOK, som angitt i tingrettens dom.

Etter det opplyste ble konsernets «standardskala» implementert også for TEPN i 2013, ved at det ble inngått en ny tjenesteavtale.

Oslo tingrett avsa 30. juni 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Oljeskattekontoret frifinnes.
2. Total E & P Norge AS dømmes til, innen 2 - to - uker, å betale 4 165 359 – firemillionerettihundreogsekstifemtusentrehundreogfemtini - kroner i sakskostnader til Staten ved Oljeskattekontoret.

Tingretten la til grunn at det forelå skjønnsadgang (inntektsreduksjon), og at det ikke var grunnlag for å sette selve skjønnsutøvelsen til side.

Total E&P Norge AS (TEPN) har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Staten ved Oljeskattekontoret har tatt til motmæle.

Ankeforhandling ble holdt i Borgarting lagmannsretts hus fra 20. oktober 2015 til 11. november 2015, over 14 rettsdager. For Total E&P Norge AS (TEPN) møtte Tax Manager Kjell Inge Gade og Senior Tax Adviser Olav Steffensen. For staten v/Oljeskattekontoret møtte seniorskatterådgiverne Ole Petter Myro og Fredrik Stokke Hall. Myro avga forklaring. Inkludert Myro ble det avhørt seks vitner direkte for lagmannsretten. Videre ble det for en rekke øvrige vitner - etter partenes enighet - opplest utskrifter av lydopptak av deres forklaringer for tingretten, sml. tvisteloven § 21-12. Endelig ble det foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser.

**Den ankende part, Total E&P Norge AS, har i korthet gjort gjeldende:**

Fordelingsnøkkelen i den aktuelle tjenesteavtalen bruker kostnader (capex/opex) som fordelingskriterium for felleskostnader, og dette er et kriterium som er vanlig i bransjen. Det samme gjelder for bruk av en glideskala med hensyn til prosentsatser og beløpsintervaller. Fordelingsnøkkelen i vår sak gir en rimelig fordeling av kostnadene. Den avspeiler den antatte nytte for TEPN, og er i samsvar med OECDs retningslinjer kapittel 7. Belastningssystemet minner om en ren kostnadsbidragsordning (KBO), slik at også retningslinjenes kapittel 8 er av interesse. Det skattyter må kunne dokumentere, er at den valgte fordelingsnøkkel er fornuftig og hensiktsmessig. Det samme følger, fra 2008, av § 8 i den norske forskriften om dokumentasjon ved internprising - som bare er kodifisering av OECD-reglene.

Det dokumentasjonskrav som ligningsmyndighetene har oppstilt i vår sak - at skattyter må kunne dokumentere det faktiske omfanget av mottatte tjenester - er derfor for strengt. Et slikt krav er umulig eller uforholdsmessig byrdefullt å oppfylle.

TEPN har her dokumentert morselskapets ressursbruk ved å produsere GA-tjenestene. Her er å merke seg at det ikke gjøres noe fortjenestepåslag på kostnadene. Videre er det brukt en fornuftig fordelingsnøkkel, og det er gitt en rekke eksempler på TEPNs nytte av de forskjellige tjenestene. Det kan da ikke være grunnlag for å oppstille noe krav om ytterligere dokumentasjon med hensyn til omfang av nytte for TEPN.

Uansett *har* TEPN gitt en rekke opplysninger som kaster lys over omfanget av nytte for TEPN, av GA-tjenestene. Herunder er det en rekke ganger redegjort for - under Holding, posten Finans (finansielle tjenester) - de morselskapsgarantier som TEPN nyter godt av. Verdien av disse er ikke belastet som RFS, og må hensyntas ved vurderingen av GA-tjenestene. Det dreier seg om tre garantier, hvorav bare garantien overfor Gassco - som forestår rørtransport av gass fra Norge til kontinentet - har en anslått årlig verdi for TEPN på ca. 13,5 MNOK. Verdien av garantiene medfører at TEPN under Finans (finansielle tjenester) tilføres verdier som klart overstiger GA-belastningen for denne posten, og må hensyntas også ved vurderingen av GA-tjenestene samlet.

Når det særskilt gjelder kostnader til den sentraliserte FoU (innen E&P-divisjonen), er det slik at *all* forskning her har potensiell relevans for norsk sokkel.

Det foreligger ikke skjønnssadgang etter skatteloven § 13-1 første ledd, idet det ikke er påvist noen inntektsreduksjon. Den omstendighet at konsernets «standard» glideskala ville ha gitt en noe lavere GA-belastning for de aktuelle årene enn den som fulgte av TEPNs tjensteavtale, er ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at den faktiske belastningen ikke var markedsmessig. Markedspris/armlengdepris er her et intervall.

Uansett foreligger det her feil ved skjønnsutøvelsen etter skatteloven § 13-1 tredje ledd.

For kostnader til Holding og Upper Management (i E& P-divisjonen) har Klagenemnda brukt den såkalte 0,65 prosentformelen, som er tatt fra Regnskapsavtalen av 2007 punkt 2.2.3.

Regnskapsavtalen er en avtale mellom oljeselskapene på norsk sokkel, som regulerer hvilke kostnader operatøren kan belaste de øvrige deltakerne i et lisenssamarbeid. Punkt 2.2.3 gjelder kostnader til «Hovedledelse og Konsernstaber». Det er imidlertid ikke noe fullstendig samsvar mellom hvilke tjenester som omfattes av Regnskapsavtalen (punkt 2.2.3) og hvilke GA-tjenester som ytes under Holding og Upper Management i vår sak. Den største feilen er imidlertid at Klagenemnda for ikke-opererte felt har satt satsen til bare 15 prosent av 0,65 prosent.

Klagenemnda har her basert seg på at de aktuelle kostnadene ved ikke-opererte felt som utgangspunkt kan settes til 1/5 (20 prosent) av kostnadene ved opererte felt - før det gjøres en ytterligere reduksjon ned til 15 prosent. Det er vanskelig å forstå hvordan forholdstallet 1:5 fremkommer. En sats på bare 15 prosent av 0,65 prosent innebærer videre en usaklig forskjellsbehandling i forhold til Klagenemndas kjennelse for ConocoPhillips, som ble avsagt bare noen måneder tidligere - i mars 2012. Her ble 0,65 prosentformelen benyttet - uten noen avkorting - også for ikke-opererte felt.

For kostnader til sentralisert FoU er det feil å trekke inn TEPNs egne kostnader til sin lokale FoU-avdeling, kalt Stavanger Research Center (SRC). Det pågår en egen lignings-sak om godkjennelse eller ikke av SRC-kostnadene, og disse kostnadene bør ikke blandes inn i skjønnnet over morselskapskostnader til FoU (GA-kostnadene). Behovet for sentralisert FoU blir ikke mindre fordi man har en egen, lokal forskningsavdeling.

Etter skatteavtalen med Frankrike kan Klagenemndas skjønnsutøvelse prøves i større utstrekning enn etter norsk internrett.

Det foreligger også saksbehandlingsfeil i saken, blant annet ved at Klagenemnda ikke fikk seg forelagt det såkalte «2009-brevet», dvs. TEPNs brev av 3. november 2010. Selv om brevet som

utgangspunkt gjaldt ligningen for inntektsåret 2009, dvs. ikke klagesakens inntektsår (2003-2008), var det uttrykkelig gjort oppmerksom på opplysningene også var relevante for klagesaken. Dette brevet inneholdt omfattende tilleggsinformasjon.

Det er også en saksbehandlingsfeil at TEPN ikke ble gitt innsyn i OSKs forskjellige utkast til klagenemndsvedtak (kjennelse) i saken. Hensynet til kontradiksjon ble dermed ikke tilstrekkelig ivare tatt.

Saksbehandlingsfeilene kan ha virket bestemmende på vedtakets (kjennelsens) innhold. Spørsmålet om saksbehandlingsfeil har for øvrig størst betydning ved en eventuell vurdering av skjønnsutøvelsen, idet lagmannsretten ved vurderingen av skjønnsadgang uansett har full kompetanse.

Det er ikke grunnlag for å avskjære opplysninger TEPN har kommet med under den rettslige behandlingen, ut fra den domstolsskapte lære om avskjæring av nye opplysninger som skattyter hadde særskilt oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen. Det er adgang til å supplere tidligere inngitte opplysninger, og det er det TEPN her har gjort. Eksempelvis ble opplysninger om relevansen for TEPN av morselskapets forskning på oljesand m.v. redegjort for i vedleggene til 2008-memoet. Eventuell manglende teknisk innsikt hos OSK kan ikke gå utover TEPN.

Det er videre slik at begge parter - også ligningsmyndighetene - har ansvar for å avklare uklarheter under ligningsbehandlingen.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Klagenemnda for Oljeskatts kjennelse av 18. juni 2012 om ligningen av Total E&P Norge AS for 2003-2008 oppheves.
2. Total E&P Norge AS tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

**Ankemotparten, Staten v/Oljeskattekontoret, har i korthet gjort gjeldende:**

Klagenemnda har her ikke fått dokumentasjon som gjør det mulig å kontrollere *omfanget* av de GA-tjenester som TEPN har mottatt fra morselskapet. Det som må dokumenteres, er at det samlet sett er et rimelig forhold mellom GA-belastningene og verdien for TEPN - dvs. samsvar mellom kost og nytte.

Fordelingsnøkkelen i seg selv er ikke tilstrekkelig til å dokumentere omfanget av nytte. Dette fremgår allerede av at det - rett før hovedforhandlingen i tingretten - ble avdekket at TEPNs belastningsmodell ikke var i samsvar med den «standardskala» de andre datterselskapene hadde. Det dreier seg dessuten om et vidt spekter av ulike tjenester, der man har valgt å bruke én grovmasket nøkkel, basert på *datterselskapets* kostnader, for å dekke *morselskapets* kostnader.

Ved vurderingen av TEPNs fordelingsnøkkel er det for øvrig ikke bare et spørsmål om hensiktsmessigheten av capex/opex som fordelingskriterium, idet det er prosentsatsene og beløpsintervallene som avgjør hva den faktiske GA-belastningen blir.

Det anføres ikke at TEPN må dokumentere det *nøyaktige* omfang av mottatte tjenester (dvs. omfang av nytte), men omfanget må på en eller annen måte kunne kontrolleres av skattemyndighetene. Det må således, med hensyn til omfang, fremlegges estimer eller lignende. Dokumentasjonskravet vil måtte bero på en konkret vurdering av hva som er nødvendig i den enkelte sak, for å kunne kontrollere om prisen er armlengdemessig/ markedsmessig.

TEPN har under ligningsbehandlingen, herunder i klagenotatet, fått mange oppfordringer til å dokumentere omfanget av mottatte tjenester (omfanget av nytte) - men har i liten grad gjort dette. I stedet har man, i tilsvaret m.v., gått inn i en polemikk mot det dokumentasjonskravet som skattemyndighetene opererte med. De nye opplysninger om nytte som er kommet under den rettslige behandlingen, kan ikke hensyntas. Det vises særlig til Rt-2002-509 (Sundt).

Når det gjelder prisen for de enkelte GA-tjenester, har TEPN fremholdt at selskapet har betalt for lite ved posten Finans, under Holdingtjenester. TEPN har her vist til at selskapet nyter godt av verdifulle morselskapsgarantier, herunder overfor Gassco. Disse garantiene (overfor Gassco m.v.) kan imidlertid ikke hensyntas ved vurderingen av GA-tjenestene.

Garantiene er gitt etter spesifikk anmodning fra TEPN, og må således belastes som RFS - ikke som GA. Uansett bestrides TEPNs anslag over verdien av garantiene. Eksempelvis kan den årlige verdien av Gassco-garantien ikke antas å være høyere enn 1,35 MNOK. Under enhver omstendighet kan en eventuell «ekstraverdi» utover GA-belastningen for akkurat denne posten, ikke hensyntas ved vurderingen av øvrige poster. En slik «gjennomsnittsbetraktning» ville gjøre skattemyndighetenes kontroll svært vanskelig.

Når det særskilt gjelder kostnader til FoU, fikk TEPN i klagenotatet en klar oppfordring til å gi nærmere opplysninger om forskjellige prosjekters relevans for norsk sokkel. Likevel har TEPN i tilsvaret m.v. gitt få konkrete opplysninger om de forhold OSK har pekt på.

GA-belastningene innebærer således en inntektsreduksjon, slik at det foreligger skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 første ledd.

Det er ikke grunnlag for å tilsidesette Klagenemndas skjønnsutøvelse etter skatteloven § 13-1 tredje ledd.

Domstolene har her begrenset prøvingsrett, jf. særlig Rt-2012-1025 (Norland) avsnitt 62. Skatteavtalen med Frankrike medfører ingen utvidet prøvingsrett for domstolene.

Klagenemnda har ved skjønnsutøvelsen for kostnader til Holding og Upper Management (i E&P-divisjonen) brukt Regnskapsavtalen av 2007, den såkalte 0,65 prosentformelen i avtalens punkt 2.2.3. Selv om det ikke er fullt samsvar mellom de tjenestearter som omfattes av Regnskapsavtalen punkt 2.2.3 og de som omfattes av GA-belastningen her, er det ved skjønnsutøvelsen - i mangel av andre holdepunkter - forsvarlig å bruke satsen i Regnskapsavtalen.

Det er ikke tvilsomt at *ikke-opererte* felt tiltrekker seg GA-tjenester i mindre grad enn opererte felt. Klagenemnda har skjønsmessig satt GA-kostnadene her til 15 prosent av satsen på 0,65 prosent. Også dette er et forsvarlig skjønn.

Det foreligger ikke usaklig forskjellsbehandling i forhold til ConocoPhillips, selv om Klagenemnda i kjennelse av mars 2012 angående dette selskapet tilkjente - ved skjønnsutøvelsen - 0,65 prosent også for ikke-opererte felt. Denne kjennelsen etablerte ingen entydig praksis, jf. blant annet Rt. 2012 1547 avsnitt 49. Sakene er heller ikke sammenlignbare, idet ConocoPhillips i hovedsak var operatør - i motsetning til TEPN.

For kostnader til sentralisert FoU har Klagenemnda opprettholdt Oljeskattenemndas skjønn, som var basert på antall ansatt som fordelingskriterium. Klagenemnda krysssjekket mot Regnskapsavtalens bestemmelse om FoU (avtalens punkt 2.2.2), som ville ha gitt et lavere skjønnsresultat. Det var ikke feil at man under skjønnet trakk inn TEPNs egne kostnader til FoU, dvs. ved SRC. Forskningen ved SRC er en integrert del av konsernets samlede forskning. Også for kostnadene til FoU er skjønnet forsvarlig.

Det foreligger ikke saksbehandlingsfeil i saken. At TEPNs «2009-brev» av 3. november 2010 ikke ble oversendt Klagenemnda, skyldtes at anmodningen om dette var bortgjemt nederst på s. 1 i brevet. Brevet knyttet seg i utgangspunktet til ligningen for 2009, ikke til de år klagesaken gjaldt (2003-2008). En eventuell saksbehandlingsfeil har uansett ikke hatt betydning, hverken for spørsmålet om skjønnsadgang eller for spørsmålet om skjønnsutøvelse. Brevet inneholdt lite nytt, utover det som tidligere var opplyst fra TEPN. Herunder inneholdt brevet ingen opplysninger som kunne påvirke skjønnsutøvelsen.

Det er heller ingen saksbehandlingsfeil at TEPN ikke fikk innsyn i de vedtaksutkast (utkast til kjennelse) som ble utarbeidet etter at saken ble oversendt til Klagenemnda, dvs. under selve nemndsbehandlingen. Hensynet til kontradiksjon ble ivaretatt ved at TEPN fikk tilsendt OSKs klagenotat. Uansett foreligger det heller ikke her en feil som kan ha hatt Betydning for resultatet.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

**Lagmannsretten skal bemerke:**

Skatteloven § 13-1 første ledd lyder slik:

Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters ... inntekt er redusert som følge av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

Tredje ledd lyder slik:

Ved skjønnet skal ... inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

I § 13-1 fjerde ledd, som trådte i kraft 1. januar 2008, heter det:

Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om ... inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse ... etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) ...

Den aktuelle utgaven av OECDs retningslinjer for internprising er fra 1995 (med norsk oversettelse fra 2001). Lagmannsretten kommer noe nærmere tilbake til innholdet av disse retningslinjene.

Det bemerkes at det her foreligger skatteavtale mellom Norge og Frankrike, av 19. desember 1980. Armlengdebetingelser - dvs. at prisen skal tilsvare det som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter - er nedfelt i skatteavtalens artikkel 9.

Lagmannsretten legger videre - som partene - til grunn at skatteloven § 13-1 fjerde ledd, med henvisningen til OECDs retningslinjer, bare var en kodifisering av gjeldende rett. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til Rt-2001-1265 (Agip), på s. 1278.

Lagmannsretten finner også grunn til å nevne forskrift om dokumentasjon ved internprising, av 7. desember 2007, gitt i medhold av ligningsloven. Forskriften trådte i kraft 1. januar 2008, i likhet med bestemmelsen i skatteloven § 13-1 fjerde ledd. I denne forskriftens § 8 om sentralisert tjenesteyting heter det:

Ved sentralisert konsernintern tjenesteyting, herunder tjenester av administrativ, teknisk og finansiell karakter, skal det tjenestemottakende foretaket redegjøre for sin *forventede nytte* av tjenestene ... Ved kostnadsbasert fordeling eller -prissetting skal foretaket redegjøre for kostnadsgrunnlag, fordelingsnøkkel og eventuelt fortjenestepåslag ... (lagmannsrettens kursivering).

Lagmannsretten legger - som partene - til grunn at også dette bare var en kodifisering av gjeldende rett.

Lagmannsretten bemerker i relasjon til forskriftens § 8 annet punktum at partene er enige om man i vår sak *ikke* har å gjøre med en ren kostnadsbasert fordeling (en såkalt kostnadsbidragsordning, KBO), idet det som nevnt ikke er noen absolutt sammenheng mellom GA-kostnadene i morselskapet og det som utbelastes på datterselskapene. Forskriftens § 8 annet punktum kommer således ikke til anvendelse.

Partene er enige om at TEPN her må dokumentere at det er noenlunde samsvar mellom GA-belastningen som TEPN betaler og TEPNs *nytte* av disse tjenestene fra morselskapet. Et helt sentralt spørsmål i saken er om TEPNs fordelingsnøkkel i seg selv er tilstrekkelig til å dokumentere slikt samsvar.

Lagmannsretten finner det hensiktsmessig først å redegjøre noe for hvordan GAKostnadene hos morselskapet - Total SA - beregnes.

GA-kostnadene hos morselskapet, for E&P-divisjonen, består av tre forskjellige kostnadsbaser - henholdsvis for tjenester fra Holding, fra Upper Management (i E&P-divisjonen selv) og fra FoU (også i E&P-divisjonen selv). For kostnadene på Holdingnivå foretas det beregninger der først eierkostnader blir skilt ut, før det gjenstående fordeles på de tre divisjonene - herunder E&P-divisjonen. Av den andel av Holding-kostnadene som faller på E&P-divisjonen blir det deretter skilt ut det som faktureres direkte - dvs. belastes som RFS.

For kostnadene til Upper Management i E&P-divisjonen blir det på tilsvarende måte skilt ut eierkostnader og det som faktureres som RFS. Også for FoU-kostnadene blir det skilt ut en andel som belastes som RFS.

Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på hvordan den samlede GA-kostnadsbasen i morselskapet her beregnes, hensett til at utbelastningen på datterselskapene ikke står i noen absolutt sammenheng med størrelsen av morselskapets kostnader, jf. foran. Som nevnt er utbelastningene på datterselskapene, herunder TEPN, basert på *disse*s kostnader.

Som det fremgår foran blir morselskapets samlede kostnader ved GA-tjenestene, slik disse kostnader beregnes innen konsernet, noenlunde dekket av datterselskapenes samlede innbetalinger. Som nevnt dekket GA-innbetalingene fra datterselskapene (innen E & P-divisjonen) for årene 2003-2008 i snitt ca. 94 prosent av morselskapets kostnader her. Prosentsatsen varierte noe fra år til år, eksempelvis var den for 2003 på 85 prosent, mens den for 2008 var på 113 prosent - dvs. at det dette året ble overdekning for morselskapet.

Lagmannsretten bemerker her at uansett om konsernets belastningssystem innebærer at de *samlete* innbetalingene fra datterselskapene omtrent tilsvarer morselskapets kostnader, er det ikke gitt at belastningssystemet også gir en rimelig fordeling i forhold til det *enkelte* datterselskap. Særlig kan dette gjelde for datterselskaper som skiller seg ut fra de øvrige.

Lagmannsretten finner det etter bevisførselen klart at TEPN - for de aktuelle år og for så vidt også pr. i dag - skiller seg ut fra konsernets datterselskaper (i E&P-divisjonen) samlet sett. Dette gjelder både ved at TEPN i liten grad selv er operatør - jf. foran - og ved at TEPN har lavt antall ansatte i forhold til kostnader og produksjon.

Allerede det foranstående medfører, slik lagmannsretten ser det, at TEPNs fordelingsnøkkel *ikke* i seg selv er tilstrekkelig til å dokumentere (sannsynliggjøre) at det er noenlunde samsvar mellom GA-belastningen og nytten - eller verdien - av disse tjenestene, for TEPN. I samme retning trekker den omstendighet at det her - som fremholdt av staten - dreier seg om én felles fordelingsnøkkel for et bredt spekter av ulikeartete tjenester, og at selve fordelingskriteriet capex/opex synes mer egnet for noen typer tjenester enn for andre. Lagmannsretten tilføyer for øvrig at i TEPNs fordelingsnøkkel er det ikke bare fordelingskriteriet (capex/opex) som er av interesse, men naturligvis også de konkrete prosentsatser og beløpsintervaller.

Lagmannsretten er således enig med staten i at klare kontrollhensyn tilsier at TEPN må dokumentere - utover å vise til fordelingsnøkkelen - hvilken nytte/verdi GA-tjenestene har for selskapet. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til Enterprisedommen, Borgarting lagmannsretts dom av 11. januar 2010 (LB-2009-34075). Også denne saken gjaldt spørsmålet om

et norsk oljeselskaps krav om fradrag for betaling av konserninterne tjenester. Om kravet til dokumentasjon fra skattyter uttales det her:

Hvilke krav som må stilles til dokumentasjon, vil måtte bero på en konkret vurdering av den situasjon som foreligger, ikke minst bakgrunnen for at det kan være behov for ytterligere opplysninger.

Nærværende lagmannsrett er enig i dette. Det kan for øvrig ikke sees at det som her uttales står i motstrid med 3M-dommen, Eidsivating lagmannsretts dom av 3. september 2002 (LE-2001-898), som TEPN har vist til.

De aktuelle GA-tjenestene knytter seg her, som det fremgår foran, til tre hovedkategorier - Holding, Upper Management (i E&P-divisjonen) og FoU (også i E&P-divisjonen). Som nevnt har Holding 11 underkategorier av tjenester, Upper Management fire.

For Holding er de 11 underkategoriene - dvs. typer av tjenester - følgende, slik det også fremgår av tingrettens dom:

1. Juridiske tjenester
2. Innkjøp
3. Helse, miljø og bærekraftig utvikling
4. Finans
5. Forskningsledelse
6. Revisjon
7. Dokumentasjonsdatabaser
8. International affairs
9. Technical image
10. Safety and security
11. Management of functions

Lagmannsretten bemerker at underkategori nr. 11 knytter seg til ledelse (management) av de foranstående funksjonene, dvs. nr. 1-10.

For Upper Management (i E&P-divisjonen) er de fire underkategoriene (typer av tjenester) følgende, slik det også fremgår av tingrettens dom:

1. Asset management - porteføljestyling
2. Langtidsplanlegging - Long Term Planning
3. The Referential
4. Subsidiary and non-operated issues

For en nærmere redegjørelse for hva slags tjenester som ytes under den enkelte post, finner lagmannsretten det tilstrekkelig å vise til den omfattende beskrivelsen tingretten har gitt.

Når det gjelder hva slags dokumentasjon TEPN rent faktisk har fremlagt, bemerkes at TEPN overfor ligningsmyndighetene har inngitt meget omfattende redegjørelser og dokumentasjon for hvilke GA-tjenester morselskapet yter til datterselskapene. Det samme gjelder med hensyn til

hvilke kostnader som her oppstår for morselskapet - dvs. hvordan kostnadsbasene for GA-belastningen beregnes. Det er også - konkret i forhold til TEPN - gitt omfattende redegjørelser og dokumentasjon for hvordan TEPNs faktiske GA-belastning beregnes.

Det foranstående er imidlertid ikke det samme som å dokumentere at TEPN belastes en rimelig andel av morselskapets samlede GA-kostnader. Som det fremgår foran er dette et spørsmål om det er noenlunde samsvar mellom belastningen for GA-tjenestene og nytten/verdien av disse, for TEPN.

Lagmannsretten er enig med staten i at TEPN bare i begrenset grad overfor ligningsmyndighetene har søkt å dokumentere dette, dvs. *omfanget* av nytte/verdi for TEPN. Lagmannsretten ser det slik at TEPN - til tross for klare oppfordringer i klagenotatet - i stor grad har nøyd seg med, i tilsvaret m.v., å bestride OSKs oppfatning av dokumentasjonskravet. Selv om det overfor ligningsmyndighetene er vist til en rekke eksempler på tjenester - herunder FoU-prosjekter - er det i liten grad inngitt estimer/anslag over antatt *verdi* for TEPN av de aktuelle tjenester og prosjekter.

Når slike klare oppfordringer er fremsatt i klagenotatet, ser lagmannsretten det slik at nye opplysninger under den rettslige behandlingen - dvs. om omfanget av nytten/verdien for TEPN, av de forskjellige tjenestene - ikke kan hensyntas. Det vises særlig til Rt-2002-509 (Sundt), på s. 523-24.

Som eksempel på ny informasjon viser lagmannsretten til tilleggsinformasjon om morselskapets forskning på oljesand i Canada og et prosjekt kalt Biozaire, som gjaldt kartlegging av det marine livet utenfor kysten av Vest-Afrika. I klagenotatet (på s. 133, jf. s. 136) er disse nevnt som prosjekter som etter OSKs oppfatning ikke er relevante for TEPNs virksomhet - dvs. for norsk sokkel.

I tilsvaret er det ingen konkrete anførsler om hvorfor disse prosjektene likevel skulle være relevante. Det samme gjelder i det nevnte «2009-brevet», av 3. november 2010.

Under vitneførselen for tingretten (vitnet Alain Goulois) og lagmannsretten (vitnet Manoelle Lepoutre) fremkom imidlertid at begge disse prosjektene også kunne være relevante for norsk sokkel, idet metodene som ble utviklet - henholdsvis for å skille ut oljen og for å beskytte marine økosystemer - har overføringsverdi hit.

TEPN har fremholdt at dette bare må betraktes som *suppleringer*, ikke som nye opplysninger, og at det derfor ikke er grunnlag for å avskjære denne informasjonen.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Lagmannsretten viser her til Rt-2006-404 (Invensys), avsnitt 38 flg. Det fremgår her at forutsetningen for at skattyter kan inngi supplerende opplysninger under den rettslige behandlingen er at han ikke kan *klandres* for ikke å ha gitt opplysningene tidligere. I den foreliggende saken ser lagmannsretten det slik at TEPN, på bakgrunn av OSKs oppfatning i klagenotatet, hadde en klar oppfordring til å komme med korrigerende informasjon. Dette må gjelde uansett om OSK i klagenotatet - ved å finstudere det omfattende og til dels kompliserte materialet som var innsendt - eventuelt *kunne* ha kommet til at prosjektene var relevante for norsk sokkel.

Lagmannsretten finner på denne bakgrunn at selskapet kan bebreides for ikke å ha gitt korrigerende informasjon under ligningsbehandlingen. Det er da uten betydning om man anser den nye informasjonen som nye opplysninger eller «bare» som suppleringer. Den nye informasjonen kan uansett ikke hensyntas ved den rettslige behandlingen.

Lagmannsretten presiserer at dette også gjelder for *annen* ny informasjon der det forelå klare oppfordringer i klagenotatet, om å gi ytterligere opplysninger om nytte/verdi. Det forelå slike oppfordringer på en rekke punkter, uten at lagmannsretten finner det nødvendig å gå i detalj. Selv om ny informasjon eventuelt *kan* hensyntas på enkelte punkter, vil dette uansett ikke være tilstrekkelig til samlet sett å dokumentere at det var noenlunde samsvar mellom GA-belastningen og nytten/verdien av disse tjenestene, for TEPN.

Et punkt der det overfor ligningsmyndighetene ble gitt estimer/anslag over den aktuelle tjenestens antatte verdi for TEPN, knytter seg til posten Finans (finansielle tjenester) under hovedkategorien Holding. TEPN har her fremholdt at verdien av de *garantier* morselskapet har stilt, er meget betydelig. Det dreier seg om tre garantier, hvorav det i saken her særlig har vært fokus på garantien overfor selskapet Gassco AS. Gassco AS er operatør av gassrørledningsnett fra Norge til kontinentet, og transporterer således også gass for TEPN. Denne garantien ble stilt i 2005, for et beløp på ca. 2740 MNOK. TEPN anførte allerede under ligningsbehandlingen at den årlige verdien - for TEPN - av denne morselskapsgarantien var på 13,7 MNOK, basert på at en antatt margin fra en ekstern bank ville ha vært på 0,5 prosent.

Lagmannsretten er enig med staten - og tingretten (dommens punkt 2.3.4) - i at slike garantier *ikke* er relevante ved vurderingen av prisen på GA-tjenestene. Det dreier seg her om en helt konkret ytelse fra morselskapet, av betydelig omfang, ytet etter spesifikk anmodning fra ett enkelt datterselskap og til fordel kun for dette - og hvor det dessuten ville ha vært enkelt med en *direkte* fakturering (RFS). Verdien av slike ytelser kan dermed ikke trekkes inn ved vurderingen av GA-tjenestene. Det vises for så vidt til OECDs retningslinjer punkt 7.24, om at indirekte belastning bare er berettiget der direkte belastning er umulig eller uforholdsmessig byrdefullt.

Når lagmannsretten finner at de nevnte morselskapsgarantiene ikke er relevante ved vurderingen av GA-tjenestene, er det ikke nødvendig å gå inn på hvilken verdi de måtte ha for TEPN - og om en eventuell verdi utover GA-belastningen ved posten Finans i så fall kunne trekkes inn ved en samlet vurdering av GA-tjenestene.

Ut fra de opplysninger som forelå da Klagenemnda avsa sin kjennelse 18. juni 2012 - og selv om ny informasjon eventuelt hensyntas på enkelte punkter - finner lagmannsretten at det ikke er sannsynliggjort et noenlunde samsvar mellom GA-belastningen 2003-2008 og nytten/verdien for TEPN. Det foreligger således en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 første ledd, og følgelig *skjønnsadgang* - dvs. adgang til å fastsette verdien av GA-tjenestene ved skjønn, slik Klagenemnda har gjort.

Lagmannsretten presiserer at den ved sin vurdering av hvilke opplysninger som forelå da Klagenemnda avsa sin kjennelse 18. juni 2012 også har sett hen til de opplysninger som ble gitt i det såkalte «2009-brevet», av 3. november 2010. Som det fremgår foran ble dette brevet ikke fremlagt for nemnda.

Lagmannsretten finner det, for spørsmålet om skjønnsadgang (inntektsreduksjon) etter skatteloven § 13-1 første ledd, ikke nødvendig å gå nærmere inn på de enkelte tjenestekategorier enn det som foran er gjort. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til at GA-belastningen i selskapets selvangivelse hver år dreier seg om én samlet belastning.

Lagmannsrettens konklusjon er således at det, for alle de aktuelle årene (2003-2008), foreligger en inntektsreduksjon - og dermed skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 første ledd. Etter lagmannsrettens oppfatning står spørsmålet i samme stilling for alle de aktuelle årene.

Lagmannsretten går etter dette over til spørsmålet om *skjønnsutøvelsen*, etter skatteloven § 13-1 tredje ledd - dvs. Klagenemndas skjønnsutøvelse da nemnda fastsatte verdien av GA-tjenestene (omfanget av fradrag).

Lagmannsretten legger til grunn at domstolene, i forhold til dette verdsettelsesskjønnet, bare har begrenset prøvingsrett - etter de alminnelige regler om såkalt fritt forvaltningsskjønn. Det vises til Rt-2012-1025 (Norland), avsnitt 46 flg., med konklusjonen i avsnitt 62.

Lagmannsretten finner det klart at skatteavtalen med Frankrike, av 19. desember 1980, ikke gir noen utvidet prøvingsrett. Som foran nevnt har denne skatteavtalen i sin artikkel 9 en bestemmelse om armlengdeprinsippet. Bestemmelsen sier imidlertid intet om domstolskontroll, og følgelig heller intet om omfanget av domstolenes prøvingsrett ved en eventuell rettslig behandling. Lagmannsretten kan heller ikke se at noe slikt med rimelighet kan utledes av bestemmelsen.

Selv ved såkalt fritt skjønn - dvs. begrenset prøvingsrett - kan imidlertid domstolene prøve om skjønnet er basert på uriktige premisser (feil i faktum m.v.), samt om selve den skjønsmessige avveiningen er vilkårlig eller grovt urimelig, eller innebærer en usaklig forskjellsbehandling. Domstolene kan også prøve om det foreligger saksbehandlingsfeil.

For så vidt gjelder skjønnet ved Holding og Upper Management (i E&P-divisjonen), har Klagenemnda brukt den såkalte 0,65 prosentformelen i Regnskapsavtalen av 2007 punkt 2.2.3. Regnskapsavtalen er - som det fremgår av TEPNs anførsler - en avtale mellom oljeselskapene på norsk sokkel om hvilke kostnader *operatøren* kan belaste de øvrige deltakerne (ikke-operatørene) i et lisenssamarbeid. Dette er således et annet spørsmål enn hva et morselskap kan belaste et datterselskap.

For kostnader til «Hovedledelse og Konsernstaber» kan operatøren, etter Regnskapsavtalen punkt 2.2.3, belaste de øvrige deltakerne 0,65 prosent av sine kostnader.

Selv om det er en annen situasjon som reguleres i Regnskapsavtalen enn tjenesteyting mellom mor- og datterselskap, og selv om det her ikke fullt ut er de samme tjenester som omfattes i de to situasjonene, kan lagmannsretten ikke se at det kan betegnes som en uriktig premiss at Klagenemnda ved skjønnsutøvelsen for opererte felt - i mangel av andre holdepunkter - brukte formelen fra Regnskapsavtalen. Det kan heller ikke betegnes som vilkårlig eller grovt urimelig.

For kostnader ved *ikke-opererte* felt finnes det ingen bestemmelse i Regnskapsavtalen å se hen til, idet denne avtalen som nevnt bare gjelder for operatørkostnader. Klagenemnda tok likevel - ved skjønnsutøvelsen - utgangspunkt i 0,65 prosent-formelen, men reduserte satsen her til 20 prosent (1/5) av dette. Det ble deretter gjort en ytterligere nedjustering fra 20 prosent til 15 prosent for å trekke ut kostnader til TEPNs hovedledelse i Norge, idet Klagenemnda ikke anså kostnader til lokal hovedledelse som relevante ved vurderingen av belastningen fra morselskapet.

Selv om Regnskapsavtalen ikke gjelder for kostnader ved ikke-opererte felt, kan lagmannsretten ikke se at det kan betegne som en uriktig premiss at Klagenemnda ved skjønnsutøvelsen tok utgangspunkt i 0,65 prosentformelen fra Regnskapsavtalen. Heller ikke her kan dette betegnes som vilkårlig eller grovt urimelig.

Om reduksjonen til 20 prosent, for kostnader ved ikke-opererte felt, heter det i Klagenemndas kjennelse (på s. 248):

Klagenemnda tar utgangspunkt i selskapets egen fordelingsnøkkel... Ikke-opererte aktiviteter utløser 1 % for kostnader opp til MNOK 250, mens kostnader over dette utløser belastninger på 0,2 %. Klagenemnda mener kostnadene som utgangspunkt kan være 20 % av 0,65 % ...  
Bruk av 1/5 er samme fordeling som Total-konsernet selv har brukt ... (lagmannsrettens utheving)

Etter lagmannsrettens oppfatning er det ikke riktig at Total-konsernet selv har brukt tallet 1:5 (20 prosent, 1/5) for forholdet mellom kostnader ved ikke-opererte felt og ved opererte felt. Det Klagenemnda viser til i det siterte - 0,2 % i forhold til 1 % i TEPNs fordelingsnøkkel - gjelder ikke forholdet mellom ikke-opererte og opererte felt, men kun *innen* ikke-opererte felt.

Etter lagmannsrettens oppfatning må dette anses som en uriktig premiss for skjønnet (feil i faktum). Feilen kan åpenbart ha hatt betydning for skjønnsutøvelsen.

Lagmannsretten nevner i denne sammenheng at det er fremlagt beregninger som viser at «riktig» forholdstall muligens er rundt 1:4. Bruken av tallet 1:5 har i så fall - relativt sett - noe begrenset økonomisk betydning. Lagmannsretten finner ikke grunn til å gå nærmere inn på dette.

Etter dette blir denne delen av Klagenemndas skjønn - dvs. for ikke-operert virksomhet, ved Holding og Upper Management - å oppheve.

Det er etter dette ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til TEPNs anførsel om at denne delen av skjønnet må oppheves på grunn av angivelig usaklig forskjellsbehandling i forhold til ConocoPhillips. Lagmannsretten finner likevel grunn til å bemerke at det her klarligvis ikke foreligger noen slik entydig praksis fra ligningsmyndighetene at det kan være tale om usaklig forskjellsbehandling. Lagmannsretten finner det tilstrekkelig å vise til statens anførsler på dette punkt. Ved ny ligning her skal det ved skjønnsutøvelsen ikke uten videre tas utgangspunkt i tallet 1:5 for kostnadsforholdet mellom ikke-operert og operert virksomhet.

For så vidt gjelder skjønnet ved sentralisert forskning og utvikling (FoU), har Klagenemnda opprettholdt skjønnsresultatet fra Oljeskattenemnda. Oljeskattenemndas skjønn var basert på *antall ansatte* - ikke kostnader - som fordelingskriterium.

Klagenemnda for sin del har også på dette punkt brukt Regnskapsavtalen, her bestemmelsen om FoU i avtalens punkt 2.2.2. I denne bestemmelsen brukes - som ved avtalens punkt 2.2.3, jf. foran - kostnader som fordelingskriterium. Regnskapsavtalen gjelder også her bare for kostnader ved opererte felt.

Mens Oljeskattenemnda ved sin skjønnsutøvelse for FoU bare så på GA-kostnadene, trakk Klagenemnda - ved beregningen etter Regnskapsavtalen - også inn TEPNs egne kostnader til sin lokale FoU-avdeling, kalt Stavanger Research Center (SRC). Klagenemnda la til grunn at det beregnete beløpet etter Regnskapsavtalen punkt 2.2.2 også skulle dekke SRC-kostnadene. Mens den samlede faktiske GA-belastningen for FoU for 2003-2008 var på ca. 305 MNOK, var kostnadene til SRC for de samme årene på ca. 441 MNOK.

Med premissen om at også SRC-kostnadene skulle trekkes inn i skjønnnet, ga Klagenemndas beregning etter Regnskapsavtalen et lavere skønnsresultat enn i Oljeskattenemnda. Som nevnt fant Klagenemnda likevel ikke grunn til å endre Oljeskattenemndas skønnsresultat, under henvisning til at TEPN skulle godskrives noe for FoU også ved ikke-opererte felt - som altså ikke var omfattet av beregningen etter Regnskapsavtalen.

Det er uomstridt at det bare er noen få av konsernets datterselskaper i E&P-divisjonen som har egne forskningsavdelinger. Etter det opplyste arbeidet det rundt 7-8 personer i SRC de aktuelle årene (2003-2008).

Lagmannsretten nevner at det (for årene 2007 og 2008) verserer en egen ligningssak om TEPNs krav på fradrag for kostnadene til SRC. Ved vedtak av 21. desember 2010 har Oljeskattenemnda i stor grad nektet fradrag her, idet man mente at TEPN skulle ha beregnet seg vederlag for å stille sin egen forskning - dvs. ved SRC - til disposisjon for de øvrige konsernselskapene. Det ble derfor beregnet et betydelig inntekstillegg. Etter det opplyste er denne saken stilt i bero i påvente av nærværende sak.

Lagmannsretten bemerker at det her er to forskjellige problemstillinger. Den ene er spørsmålet om i hvilken grad TEPN kan kreve fradrag for egne FoU-kostnader (dvs. kostnader til SRC). Den andre er spørsmålet om man ved skjønnsutøvelsen for *GA-kostnadene* til FoU også skal trekke inn SRC-kostnadene.

I likhet med Klagenemnda (kjennelsens s. 251) finner lagmannsretten ikke grunn til å gå inn på det første spørsmålet - som altså verserer som egen sak.

Det andre spørsmålet - om man ved skjønnsutøvelsen for GA-kostnadene (til FoU) også skal trekke inn SRC-kostnadene - er imidlertid en sentral problemstilling i den foreliggende saken.

Som foran nevnt er morselskapets forskning, ved forskningssenteret i Pau, av langsiktig karakter. Den forskning som foregår ved SRC er av mer kortsiktig art, og tar sikte på å løse mer konkret identifiserte behov - på norsk sokkel.

Etter lagmannsrettens oppfatning medfører ikke TEPNs egen, lokale forskning (ved SRC) at behovet for den sentraliserte forskningen fra morselskapet blir mindre enn ellers. Som det

fremgår dreier det seg om forskning som - i utgangspunktet - er av forskjellig art. Det er nok likevel så, slik lagmannsretten forstår det, at man til en viss grad kan befatte seg med samme problemstillinger i SRC som ved forskningssenteret i Pau. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at dette skulle redusere TEPNs behov for innsikt i den sentraliserte forskningen i Pau om de samme temaer. Muligens er behovet i slike tilfeller heller større, uten at lagmannsretten finner grunn til å gå nærmere inn på dette.

Lagmannsretten ser det derfor slik at det *ikke* var riktig å trekke inn kostnadene til SRC i skjønnsutøvelsen for GA-kostnadene. Etter lagmannsrettens oppfatning dreier dette seg om en uriktig premiss for skjønnet (feil i faktum). Feilen har meget stor betydning for skjønnsutøvelsen, vesentlig større enn problemstillingen knyttet til forholdstallet 1:5 under skjønnet for Holding og Upper Management.

Til illustrasjon nevnes at om kostnadene til SRC ikke trekkes inn, vil den forannevnte beregningen etter Regnskapsavtalen punkt 2.2.2 (etter at det er justert for en regnefeil i tabellen på s. 250 i Klagenemndas kjennelse) medføre at TEPN her får fullt fradrag for GA-kostnadene til FoU.

Etter dette blir denne delen av Klagenemndas skjønn - dvs. skjønnet for FoU - å oppheve.

Ved ny ligning skal det ved skjønnsutøvelsen ikke tas hensyn til TEPNs kostnader til SRC.

Spørsmålet om i hvilken grad kostnadene til SRC er fradragsberettigete eller ikke (dvs. spørsmålet om et eventuelt inntektstillegg her), må som nevnt løses i den andre saken.

Lagmannsretten må endelig ta stilling til spørsmålet om saksbehandlingsfeil.

Lagmannsretten finner her ikke grunn til å gå inn på om det foreligger saksbehandlingsfeil i forhold til spørsmålet om skjønnsadgang, der retten har full kompetanse - og foran har foretatt en full materiell vurdering. Som det fremgår foran har lagmannsretten herunder også hensyntatt de opplysninger som fremgår av det såkalte «2009-brevet», TEPNs brev av 3. november 2010.

Spørsmålet om saksbehandlingsfeil har etter dette bare betydning for *skjønnsutøvelsen*. Ut fra de foranstående drøftelser blir dette i realiteten et spørsmål om det foreligger saksbehandlingsfeil som kan føre til opphevelse av Klagenemndas skjønn *utover* de delvise opphevelser som lagmannsretten på materielt grunnlag er kommet til foran.

Lagmannsretten ser først på det forhold at det nevnte «2009-brevet» ikke ble forelagt Klagenemnda. I brevet bestrides - som tidligere - at det foreligger skjønnsadgang.

Lagmannsretten er enig med staten i at brevet ikke kan sees å inneholde opplysninger som kunne ha påvirket Klagenemndas skjønnsutøvelse - dvs. at nemnda ved skjønnet valgte å bruke Regnskapsavtalen. Uansett om det måtte være en saksbehandlingsfeil at brevet ikke ble fremlagt for Klagenemnda, kan en eventuell feil således ikke ha hatt betydning for skjønnsutøvelsen.

TEPN har videre anført at det også foreligger saksbehandlingsfeil ved at selskapet ikke ble gitt innsyn i OSKs forskjellige utkast til klagenemndsvedtak (kjennelse) i saken. Lagmannsretten finner det klart at det ikke foreligger noen saksbehandlingsfeil her. De vedtaksutkast (utkast til

kjennelse) som OSK - i samråd med Klagenemnda selv - utarbeider etter at saken oversendes nemnda, må anses som en del av *selve nemnds-behandlingen* - og er således unntatt skattyters innsynsrett. Lagmannsretten viser for så vidt til Skattedirektoratets retningslinjer om saksbehandling, av 8. september 2011 (SKD 11/11), punkt 4.3 i.f.

Lagmannsrettens endelige konklusjon er således at Klagenemndas skjønnsutøvelse oppheves på to punkter, nemlig for FoU-skjønnet og for den del av skjønnet for Holding og Upper Management som knytter seg til ikke-operert virksomhet.

Anken for øvrig - herunder med hensyn til selve spørsmålet om skjønnsadgang - blir å forkaste.

For så vidt gjelder spørsmålet om saksomkostninger, bemerkes at begge parter her har fått «medhold av betydning», jf. tvisteloven § 20-3. Staten har fått medhold i sakens hovedtvistepunkt, spørsmålet om skjønnsadgang. TEPN på sin side har imidlertid fått medhold på to punkter med hensyn til skjønnsutøvelsen - hvorav det ene punktet (FoU) har stor økonomisk betydning. Lagmannsretten finner ut fra dette ikke grunnlag for å fravike hovedregelen i tvisteloven § 20-3, dvs. at saksomkostninger ikke tilkjennes.

Lagmannsretten finner således at hver av partene bør bære sine egne omkostninger, både for tingrett og lagmannsrett.

Dommen er enstemmig.

*Domsslutning:*

- 1. Klagenemnda for oljeskatts kjennelse av 18. juni 2012 oppheves, for så vidt gjelder skjønnsutøvelsen for GA-kostnader (General Assistance) til*
  - a) sentralisert forskning og utvikling (FoU), samt til*
  - b). Holding og Upper Management (i E&P-divisjonen), for ikke-operert virksomhet.*

*Ved den nye ligningen for inntektsårene 2003 til 2008 skal det ved skjønnet over GA-kostnader til sentralisert FoU, jf. punkt a over, ikke tas hensyn til kostnadene til Stavanger Research Center (SRC). Videre skal det ved skjønnet over GAKostnader til Holding og Upper Management, for ikke-operert virksomhet, jf. punkt b over, ikke uten videre tas utgangspunkt i tallet 1:5 for kostnadsforholdet mellom ikke-operert og operert virksomhet.*

- 2. For øvrig forkastes anken.*
- 3. Hver av partene bærer sine egne omkostninger, både for tingrett og lagmannsrett.*

# Uttalelser Skattedirektoratet

## SKN 15-144 Domscommentar til Kverva-dommen

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

**Sammendrag:** Uttalelsen er Skattedirektoratets dommscommentar til Høyesteretts dom av 24. september 2015, *kverva-dommen* (Skn 15-105).

**Domscommentar avgitt 24. september 2015, publisert 8. desember 2015.**

### Innledning

Saken gjaldt spørsmål om et holdingselskap som var omfattet av fritaksmetoden, hadde rett til inntektsfradrag for et tilskudd til oppføring av en videregående skole i kombinasjon med et kulturhus. Tilskuddet ble gitt for å fremme virksomhet i et deleid datterselskap.

Kverva AS er et selskap uten egne ansatte med forretningsadresse i Trondheim. Selskapet driver omfattende investeringsvirksomhet innenfor maritim sektor, og eier blant annet 53,4 prosent av aksjene i SalMar ASA. Hoveddelen av virksomheten til SalMar ASA befinner seg i Frøya kommune, hvor SalMar sysselsetter ca. 550 personer.

Kverva AS hadde i 2010 skattefrie utbytteinntekter fra SalMar på 120 millioner kroner. Samme år ga Kverva AS et tilskudd til Frøya kommune på 50 millioner kroner til bygging av videregående skole i kombinasjon med kulturhus i kommunen. Selskapet vurderte dette som viktig for bosettingen i kommunen og rekrutteringen av kvalifisert arbeidskraft til SalMar ASA.

Ved ligningen av Kverva AS la skatteklagenemnda til grunn at tilskuddet ikke hadde "*tilstrekkelig nær sammenheng*" med fremtidig inntektsservv på selskapets hånd, og at vilkårene for fradragsrett ikke var oppfylt.

Høyesteretts flertall satte skatteklagenemndas vedtak til side, idet flertallet mente at tilskuddet hadde slik "*tilstrekkelig nær sammenheng*" med fremtidig inntektsservv til at tilknytningskravet var oppfylt. Kverva hadde dermed rett til å fradragsføre tilskuddet.

Høyesteretts mindretall kunne ikke se at det forelå "*tilstrekkelig nær sammenheng*" mellom kostnaden og næringsvirksomheten i dette tilfellet.

### Om Høyesteretts dom

Høyesterett tok utgangspunkt i at skatteloven § 6-1 gir rett til fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve "*skattepliktig inntekt*", mens det etter skatteloven § 6-24 gis fradrag for kostnader som pådras for å erverve "*inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38*". Siden Kverva AS' inntekter i stor grad kom fra investeringsvirksomhet under skatteloven § 2-38 (skattefri iht. fritaksmetoden), la Høyesterett til grunn at spørsmålet om Kverva AS hadde fradragsrett for betalt tilskudd til Frøya kommune måtte vurderes etter skatteloven § 6-24.

Kverva AS anførte at fradragsspørsmålet måtte vurderes for konsernet under ett. Høyesterett avviste dette og viste til at det er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt som ved beskatningen skal bedømmes ut fra sine egne forhold. Også i forarbeidene til fritaksmetoden fremgår det at fradrag ikke kan kreves ut fra at kostnaden er tilknyttet aksjeinntekt som reflekterer skattepliktig inntekt i et *underliggende* selskap.

I den nærmere vurderingen av hvordan tilknytningskravet mellom kostnad og inntekt i skatteloven § 6-24, jf. § 6-1, skal forstås, viste Høyesterett til at både flertallet og mindretallet i Rt. 2014 s. 1057 (Telenor) la til grunn at kravet skal være det samme etter skatteloven § 6-24 som etter skatteloven § 6-1. Høyesterett uttalte følgende om anvendelsen av skatteloven § 6-1 (premiss 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 uegnehetsvurdering 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. (vår utheving)

At tilknytningskravet i skatteloven § 6-24 er det samme som etter skatteloven § 6-1, innebærer etter Høyesteretts flertalls vurdering at uttrykket "*eierkostnader*" som ble benyttet i forarbeidene til skatteloven § 6-24, ikke kan være begrenset til kostnader med å administrere aksjeporteføljen, men må også omfatte kostnader til å sikre og øke utbyttet fra datterselskaper.

Høyesteretts flertall la til grunn at Kverva AS utvilsomt, gjennom sine eierposisjoner, hadde en åpenbar økonomisk interesse i lønnsom drift av datterselskapene, og ut fra bevisene at Kverva AS' hovedformål med tilskuddet var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet. Etter flertallets syn hadde kostnaden derved tilstrekkelig tilknytning til inntektsgrunnlaget, idet virksomheten var avhengig av jevn tilgang på arbeidskraft for å kunne operere. Det ble vist til at de geografiske forholdene tilsa at en stedlig og varig bosetting antakelig var vanskelig å opprettholde uten de tiltakene som tilskuddet gikk til, og

retten la stor vekt på at en utkantkommune som Frøya neppe hadde kunnet gjennomføre disse tiltakene uten bidragene fra Kverva AS.

Staten ble ikke hørt med at tilskuddet mer passende burde ha vært tatt som en kostnad i produksjonsselskapet SalMar ASA, ettersom det er SalMar ASA som i første rekke nyter godt av det som søkes oppnådd med tilskuddet. Flertallet mente at dette resonnementet harmonerte dårlig med bakgrunnen for fradragsrett under fritaksmetoden, hvor en i stor grad ser på eierkjeder av selskaper under ett.

Staten ble heller ikke hørt med at mangelen på motytelse måtte medføre at tilskuddet kunne ses på som en ikke fradragsberettiget gave, eller at fradragsretten kunne begrenses etter skatteloven § 6-42 om tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring.

Tilskuddet var dermed fradragsberettiget på Kverva AS' hånd.

### **Skattedirektoratets kommentarer**

Et grunnvilkår for at en kostnad skal være fradragsberettiget er at det må foreligge tilknytning mellom kostnaden og inntekt. Med tilknytning menes det at kostnaden må ha en tilstrekkelig og umiddelbar sammenheng med inntekt. Etter hovedregelen om fradragsrett i skatteloven § 6-1 må tilknytning foreligge mellom kostnaden og *skattepliktig* inntekt.

Fra inntektsåret 2005 ble det innført en unntaksregel i skatteloven § 6-24, 1. ledd slik at det også gis rett til fradrag for kostnader som har tilknytning til skattefri inntekt under fritaksmetoden;

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

I denne saken hadde skattyter i all hovedsak skattefrie utbytteinntekter, og fradragsretten måtte derfor vurderes etter unntaksregelen.

De sidene av tilknytningskravet under skatteloven § 6-24, 1. ledd som var til vurdering i saken, har ikke vært gjenstand for behandling i Høyesterett tidligere. Dommen må derfor anses som et prejudikat for forståelsen av tilknytningskravet under skatteloven § 6-24.

Skattedirektoratet merker seg at uttrykket "*eierkostnader*" som er benyttet i forarbeidene til skatteloven § 6-24 ikke er begrenset til kostnader til forvaltning av aksjeinteresser, men omfatter også kostnader til å sikre og øke aksjeutbyttet fra datterselskaper.

I dommen fastslås det grunnleggende prinsippet i norsk skatterett om at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt som ved bedømmelsen skal vurderes ut fra sine egne forhold, jf. Rt.1990 s. 958 (Quatro AS). Ifølge Høyesterett innebærer det at spørsmålet om fradrag for kostnader under fritaksmetoden, ikke skal vurderes ut fra en integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskaper. Spørsmålet for Høyesterett var følgelig ikke om Kverva AS hadde fradrag for kostnader pådratt i et datterselskap, men om Kverva AS hadde rett til fradrag fordi tilskuddet ble gitt for å sikre selskapets fremtidige inntekter gjennom

datterselskapene. Retten til fradrag ble med andre ord vurdert med utgangspunkt i virksomheten i det skattesubjektet som krevde fradraget. Også under henvisning til eierkjedebetraktninger under fritaksmetoden, herunder den fradragsrett knyttet til til skattefrie inntekter som følger av skatteloven § 6-24, avviste Høyesterett at kostnaden burde vært tilordnet SalMar AS.

Skattyters formål med kostnaden er et sentralt moment ved bedømmelsen av tilknytningsvilkåret. Høyesterett legger til grunn at det påberopte formålet er et bevissspørsmål. Formålet med kostnaden skal vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedformålet med kostnaden. Dommen er tydelig på at bedømmelsen av hva som er selskapets hovedformål med tilskuddet, ikke endres av eventuelle sidevirkninger som ivaretagelse av samfunnsmessige interesser. Når det påberopte forretningsmessige formålet, som her, er dokumentert gjennom tidsnære dokumenter og derved er uomtvistelig, vil fradragsrett normalt foreligge. Det skal mye til for å sensurere skattyterens forretningssskjønn. Kostnaden må i så fall fremstå som tilnærmet uegnet for å oppnå det påberopte formål, se f.eks. Rt 1981 s. 256 (Bjerke-Pedersen) og Rt. 2009 s. 1473 (Samdal).

Hvis derimot det påberopte formålet ikke fremgår av tidsnære bevis og kostnadens samfunnsnyttige preg er fremtredende, må bevisverdien av det påberopte formålet vurderes opp mot etterfølgende forklaringer og omstendigheter mv., herunder også om kostnaden er nødvendig og egnet. I en slik situasjon kan det totale bevisbildet danne grunnlag for at en kommer til at det var samfunnsengasjementet, og ikke forretningsformålet, som må ha vært styrende for at skattyter har pådratt seg kostnaden, jf. Rt 2012 s. 744 (Skagen).

Ved bedømmelsen av tilknytningsvilkåret finner Høyesterett det klart at Kverva AS' hovedformål med tilskuddet hadde tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng med Kverva AS' skattefrie utbytteinntekt, til tross for at hovedformålet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft for datterselskapenes virksomhet. Poenget er, slik Skattedirektoratet ser det, at vurderingstemaet knytter seg til Kverva AS' selvstendige økonomiske interesse i tilskuddets mulige virkninger for inntektene i datterselskapene, og ikke hvorvidt Kverva AS dekker datterselskapets kostnader. Nettopp fordi Høyesterett legger som premiss at skatteloven § 6-24 knytter seg til bl.a. sikring av skattefritt aksjeutbytte, er det sammenhengen mellom tilskuddet og inntjeningsmulighetene i underliggende selskap som er det relevante for tilknytningsvurderingen.

Høyesteretts flertall legger videre til grunn at tilknytning på grunnlag av kostnadens art skal vurderes likt etter skatteloven § 6-1 og § 6-24, 1. ledd. For Kverva AS' del medfører de spesielle og konkrete forholdene på Frøya, hvor man var avhengig av å sikre bosetning mv. for derved å sikre arbeidskraft, at tilknytningskravet er oppfylt. Staten ble kun hørt av mindretallet med sin anførsel om at investeringer i et alminnelig, offentlig infrastrukturiltak av generell verdi for trivsel og vekst, manglet "*nær og umiddelbar sammenheng*" med fremtidig inntektsservv.

## SkN 15-145 Ny rentebestemmelse, tilleggsskatt

**Lovstoff:** Skattebetalingsloven § 11-2

**Sammendrag:** Med virkning fra 11. desember 2015 skal det ikke iverksettes innfordring av tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll eller overtredelsesgebyr så lenge det foreligger klage- eller domstolsbehandling av kravet.

### **Ingen innfordring av tilleggsskatt mv. ved klage- og domstolbehandling - ny rentebestemmelse**

Med virkning fra 11. desember 2015 skal det ikke iverksettes innfordring av tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll eller overtredelsesgebyr så lenge det foreligger klage- eller domstolsbehandling av kravet. Innfordringen skal først påbegynnes når klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Dette gjelder for alle vedtak med tilleggsskatt mv. ilagt etter virkningstidspunktet.

Fra forfall og fram til klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger, skal det istedenfor forsinkelsesrenter nå svares avsavnsrenter på tilleggsskatt mv. etter skattebetalingsloven § 11-2. Virkningstidspunktet er det samme som ovenfor.

Praksisendringen gjelder ikke for tilleggsavgift for forsinket betaling av årsavgift.

Endringene som er beskrevet ovenfor skal gjelde frem til ny skatteforvaltningslov trer i kraft 1. januar 2017.

# Lovendringer

## SkN 15-146 Endringer i skatteloven

**Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)**

### I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

**§ 5-15 første ledd bokstav b skal lyde:**

b. tiltakspenger mv. under deltakelse i arbeidsrettede tiltak etter forskrift gitt med hjemmel i lov om arbeidsmarkedstjenester § 13,

### II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

**§ 5-31 bokstav a skal lyde:**

a) tilskudd til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr innenfor rammen av forskrift om midler til investering og bedriftsutvikling i landbruket av 19. desember 2014 nr. 1816, innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift, jf. likevel § 14-44 første ledd siste punktum.

**§ 14-42 annet ledd bokstav a fjerde punktum skal lyde:**

Fradrag skal likevel ikke gjøres for tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket etter forskrift av 19. desember 2014 nr. 1816, innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift,

**§ 14-44 første ledd annet punktum skal lyde:**

Tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket etter forskrift av 19. desember 2014 nr. 1816 innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift, regnes som en del av vederlaget ved realisasjon av driftsmidlet innen fem år etter at det ble ervervet.

**§ 18-2 annet ledd annet punktum skal lyde:**

Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA, fastsettes ikke naturressursskatt.

**III**

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

**§ 10-11 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes direkte eller indirekte fra selskap som omfattes av § 10-1, samt tilsvarende utenlandsk selskap, til personlig aksjonær skal regnes som utbytte for aksjonæren. Det samme gjelder dersom det ytes kreditt til personlig aksjonær fra annet selskap i samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, som selskapet den personlige aksjonæren er aksjonær i. Som kreditt til vedkommende aksjonær regnes også kreditt som gis til aksjonærens ektefelle eller til person som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel eller tante. Departementet kan ved forskrift bestemme at enkelte typer kreditt ikke skal anses som utbytte.

**§ 10-11 femte ledd skal lyde:**

(5) Besluttet utbytte som motregnes mot kreditt som tidligere er regnet som utbytte for aksjonære etter reglene i fjerde ledd, anses ikke som skattepliktig utbytte for aksjonæren.

**§ 10-11 sjette ledd skal lyde:**

(6) Tilbakebetaling av kreditt som tidligere er ansett som utbytte for aksjonær etter reglene i fjerde ledd, skal anses som innbetalt kapital for aksjonæren. Tilbakebetalingsbeløpet skal også legges til aksjonærens inngangsverdi på aksjene i selskapet.

Nåværende fjerde til åttende ledd blir syvende til nytt ellefte ledd.

**IV**

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

**§ 2-38 tredje ledd ny bokstav h skal lyde:**

h. utbytte på eierandel i selskap mv. i den utstrekning selskapet gis fradrag for utdelingen.

**§ 4-10 første ledd tredje punktum skal lyde:**

Verdien av annen bolig (sekundærbolig) og næringseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 96 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

**§ 4-10 annet ledd tredje punktum skal lyde:**

Prosentandelen er 25 for primærbolig og 80 for sekundærbolig.

**§ 4-10 fjerde ledd siste punktum skal lyde:**

Verdien av næringsseiendom settes til 80 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi.

**§ 5-22 første ledd annet punktum skal lyde:**

Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i organiserte marked innen seks måneder etter utstedelse, og innskudd i bank.

**§ 6-24 annet ledd skal lyde:**

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres.

**§ 6-41 tredje ledd første punktum skal lyde:**

Dersom netto rentekostnader overstiger 5 millioner kroner, kan de ikke fradras for den delen som overstiger 25 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter.

**§ 6-44 første og annet ledd skal lyde:**

(1) For reiser til hjem innenfor EØS-området gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradrag er begrenset til den del av beløpet som overstiger 22 000 kroner, og gis ikke for den del av reiselengden som overstiger 75 000 km i året.

(2) For reiser til hjem utenfor EØS-området gis fradrag for dokumenterte utgifter til transport med andre transportmidler enn privatbil. Når skattyter kan dokumentere bruk av privatbil til hjemreisen, gis fradrag for utgiftene ved dette etter satser fastsatt av departementet i forskrift. Fradrag gis ikke for den del av samlede reiseutgifter som overstiger 92 500 kroner i året, og er begrenset til den del av beløpet som overstiger 22 000 kroner.

**§ 6-50 femte ledd annet punktum skal lyde:**

Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 25 000 kroner årlig.

**§ 8-5 første ledd nytt annet punktum skal lyde:**

Ved beregning av fradrag etter foregående punktum skal det ikke tas hensyn til endringer i avsetningskrav etter finansforetaksloven og forskrift gitt med hjemmel i finansforetaksloven som følge av implementering av Europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/138/EF (Solvens II).

**§ 10-11 første ledd nytt annet punktum skal lyde:**

For personlig aksjonær skal skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming etter § 10-12, oppjusteres med 1,15.

**§ 10-11 annet ledd tredje punktum oppheves.**

**§ 10-13 første ledd annet punktum skal lyde:**

Utbyttet skal ikke oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

Nåværende annet til sjette punktum blir tredje til nytt syvende punktum.

**§ 10-31 første ledd nytt fjerde punktum skal lyde:**

For personlig aksjonær skal skattepliktig gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming, oppjusteres med 1,15.

**§ 10-31 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:**

For personlig aksjonær skal tapet oppjusteres med 1,15.

**§ 10-33 tredje ledd første og annet punktum skal lyde:**

Oppjustert gevinst på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker, legges til den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd. Fradragsberettiget oppjustert tap på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker trekkes fra den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd.

**§ 10-42 tredje ledd skal lyde:**

(3) Tillegget fastsettes slik:

- a. I verdien av utdelingen gjøres det fradrag for overskuddsandel etter § 10-41 multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt, skjerming etter femte ledd.
- b. Nettoverdien etter bokstav a oppjusteres med 1,15.

**§ 10-44 første ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:**

For personlig aksjonær skal gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming oppjusteres med 1,15. Tilsvarende gjelder for personlig deltakers konkursbo eller dødsbo.

Nåværende tredje punktum blir nytt femte punktum.

**§ 10-65 annet ledd tredje punktum skal lyde:**

For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, skal likevel 25 prosent inntektsføres.

**§ 10-67 annet ledd skal lyde:**

(2) For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd skal 75 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte og oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

**§ 12-1 annet punktum skal lyde:**

Personinntekt er grunnlag for utligning av trinnskatt til staten og trygdeavgift til folketrygden.

**§ 12-11 fjerde ledd skal lyde:**

(4) For enkeltpersonforetak beregnes ikke personinntekt av gevinst av realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, herunder melkekvoter som realiseres sammen med gårdsbruket.

**§ 14-73 ny overskrift skal lyde:**

Betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom

**§ 14-73 første ledd første punktum skal lyde:**

(1) Gevinst ved realisasjon av landbrukseiendom eller del av slik eiendom som følge av ekspropriasjon, brann eller annen ulykke kan kreves fritatt for beskatning så langt skattyter bruker vederlaget til erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

**§ 14-80 annet punktum skal lyde:**

Fordelingen av inntekt etter første punktum legges til grunn for beregning av trinnskatt etter Stortingets årlige skattevedtak, for beregning av pensjonsgivende inntekt etter folketrygdloven § 3-15, og for beregning av trygdeavgift etter folketrygdloven § 23-3.

**§ 14-81 sjette ledd skal lyde:**

(6) Aktivitet i skog som ikke utøves som virksomhet alene eller sammen med jordbruk, anses ikke som skogbruk etter denne paragraf, men skattlegges sammen med skattyterens øvrige inntekt. Sammen med skattyters øvrige inntekt skattlegges også inntekter fra skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner. Når skog etter første punktum ikke skal gjennomsnittslignes og summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverhenget komme til fradrag i inntekten for året etter det siste året med gjennomsnittsligning. Dersom summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsunderhenget tas til inntekt for året etter det siste året med gjennomsnittsligning.

**§ 15-5 annet ledd skal lyde:**

(2) Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 500 kroner i klasse 1 og 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og trinnsnitt.

**§ 16-10 tredje ledd skal lyde:**

(3) Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 25 000 kroner per inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 300 000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignes under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt.

**§ 16-21 første ledd nytt siste punktum skal lyde:**

Ved fastsettelse av samlet skattepliktig inntekt etter første punktum, medtas ikke oppjustering etter § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44.

**§ 16-40 annet ledd skal lyde:**

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 20 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.
- b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 40 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 40 millioner kroner i inntektsåret.

**§ 16-50 med deloverskrift oppheves**

**§ 17-1 nytt sjette ledd skal lyde:**

(6) Ved bruk av alminnelig inntekt etter denne paragraf medtas ikke oppjustering etter § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44.

**V**

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

**§ 2-38 første ledd bokstav b skal lyde:**

b. verdipapirfond,

**§ 5-10 første ledd bokstav d skal lyde:**

d. vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver,

**§ 5-15 første ledd bokstav a oppheves.**

**§ 10-1 tredje ledd oppheves.**

**§ 10-5 oppheves.**

**§ 10-12 første ledd siste punktum oppheves.**

**§ 10-13 første ledd siste punktum skal lyde:**

Reglene i denne paragraf gjelder ikke for den delen av utdeling fra verdipapirfond som behandles som rente etter § 10-20 første ledd annet punktum.

**Ny § 10-20 med deloverskrift skal lyde:**

Verdipapirfond

**§ 10-20. Skattlegging av verdipapirfond og andelseiere**

(1) Verdipapirfond kan kreve fradrag i inntekten for beløp som deles ut til andelseierne. Fradrag kan kreves for den delen av utdelingen som skattlegges som rente hos andelseierne etter tredje ledd.

(2) Verdipapirfond er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.

(3) Ved utdeling fra fondet skattlegges andelseierne på følgende måte:

b) Utdeling fra verdipapirfond med mer enn 80 prosent aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte.

c) Utdeling fra verdipapirfond med mindre enn 20 prosent aksjeandel skattlegges som renteinntekt.

d) Utdeling fra verdipapirfond med mellom 20 og 80 prosent aksjeandel splittes i en del som skattlegges som aksjeutbytte og en del som skattlegges som rente, beregnet forholdsmessig etter fjerde ledd.

(4) Aksjeandelen beregnes ut i fra forholdet mellom verdien av aksjer og andre verdipapirer ved inntektsårets begynnelse. For fond som er etablert i inntektsåret, beregnes andelen ut i fra forholdet ved inntektsårets slutt. Aksjer i underliggende fond inngår i beregningen, med en tilsvarende forholdsmessig del.

(5) Bare den delen av andelens inngangsverdi som tilsvarer aksjeandelen i ervervsåret, er skjermingsgrunnlag etter § 10-12.

(6) Utdeling som skattlegges som renteinntekt etter tredje ledd, gir ikke rett til fradrag for skjerming eller skattefritak etter § 2-38.

(7) Gevinst ved realisasjon av andel i verdipapirfond skattlegges etter § 10-30 flg. For andelseiere i fond med andre verdipapirer enn aksjer, begrenses skattefritak for gevinst etter § 2-38 forholdsmessig til den beregnede aksjeandelen i fondet. Tilsvarende gjelder for tap. Gjennomsnittet av aksjeandelen i ervervsåret og i salgsåret legges til grunn. Tredje og fjerde ledd gjelder tilsvarende ved beregning av aksjeandelen i ervervsåret og i salgsåret.

(8) Syvende ledd får ikke anvendelse på andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuell pensjonsavtale etter § 6-47 første ledd c når avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Tilsvarende gjelder for andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven.

(9) Dersom fondet ikke har innrapportert opplysninger som er nødvendige for å fastsette aksjeandel etter fjerde ledd, må andelseier dokumentere dette. Dersom tilfredsstillende dokumentasjon ikke foreligger, skattlegges utdelingen som rente. Ved beregning av aksjeandel i slike fond inngår andeler i andre fond dersom de til sammen utgjør mer enn 25 prosent av samlet verdi ved inntektsårets begynnelse. Ved slik beregning medtas bare aksjer som underliggende fond eier direkte, med en tilsvarende forholdsmessig del. Dersom dokumentasjon kun mangler for andel i underliggende fond, anses andelen i fondet som andre verdipapirer enn aksjer.

**§ 10-30 tredje ledd oppheves.**

**§ 10-31 tredje ledd oppheves.**

## **VI**

Endringene under I trer i kraft straks

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med 7. oktober 2015.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

## **VII**

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

Følgende overgangsregler gjelder:

Til § 5-15 første ledd bokstav a:

Arbeidstakere som før 1. januar 2016 oppfyller vilkårene for å motta sluttvederlag i henhold til overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere, har rett til å få

sluttvederlaget utbetalt skattefritt etter § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 slik denne lød før lovendringen, uavhengig av om utbetaling skjer etter 1. januar 2016.

Tilsvarende har arbeidstakere som før 1. januar 2016 har inngått avtale med sin arbeidsgiver om utbetaling av tilleggssluttvederlag, rett til å få tilleggssluttvederlaget utbetalt (delvis) skattefritt etter § 5-15 første ledd bokstav a nr. 2 slik denne lød før lovendringen, uavhengig av om utbetaling skjer etter 1. januar 2016.

Til § 10-20:

For andeler ervervet før 7. oktober 2015 i fond som i 2015 hadde en eller flere aksjer, fastsettes aksjeandelen i ervervsåret til 100 prosent ved bruk av reglene i § 10-20 femte og syvende ledd. For andeler ervervet senere i 2015, skal aksjeandelen per 1 januar 2016 legges til grunn ved bruk av de samme reglene.

## **SkN 15-147 Endringer i ligningsloven**

### **Lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)**

#### **I**

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

#### **§ 5-3 skal lyde:**

#### **§ 5-3. Om finansielle forhold og forsikringer**

1. Plikt til å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer har
  - a) finansinstitusjoner, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 1-3,
  - b) e-pengeforetak, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 4c,
  - c) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandeloven § 2-3 første ledd,
  - d) verdipapirregistre, jf. verdipapirregisterloven § 1-3,
  - e) pensjonskasser, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 7,
  - f) forsikringsselskaper, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 1, og forsikringsselskaps eierselskap,
  - g) verdipapirfond og forvaltningsselskaper, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2,
  - h) alternative investeringsfond og forvalter, jf. AIF-loven § 1-2 bokstav a og b,
  - i) innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning,
  - j) innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som omfattes av dette nr.,
  - k) andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.

Departementet kan gi forskrifter om opplysningspliktiges registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter.

2. Det skal blant annet gis opplysninger om

- a) innskuddskonti og lånekonti,
- b) innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond,
- c) innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i nr. 1 bokstav i og j,
- d) finansielle instrumenter og andre finansielle produkter,
- e) forsikringer,
- f) individuelle pensjonsavtaler,
- g) innskuddspensjonsordninger.

Opplysningene skal blant annet vise saldo eller verdi, avkastning, utbetalinger, erverv og realisasjon. Utbetalinger knyttet til individuelle pensjonsavtaler og innskuddspensjonsordninger følger reglene i § 5-2. Departementet kan gi forskrifter om opplysningsplikt ved formidling av bestemte betalinger, og om at opplysningspliktige som nevnt i nr. 1 bokstav a skal gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.

3. Det skal gis opplysninger som nevnt i nr. 2 for blant annet den enkelte kontohaver, disponent, investor, forsikringstaker, forsikrede, mottaker av utbetalinger og reelle rettighetshaver.

Opplysningspliktige skal identifisere kontohavere mv. som nevnt i første punktum.

Departementet kan gi forskrifter om fremgangsmåten ved slik identifisering, herunder om innhenting av egenerklæring om skattemessig bosted mv. Det kan gis forskrifter om konsekvensene av at pliktig egenerklæring ikke er innhentet ved opprettelse av ny kontoavtale, herunder at slik kontoavtale ikke kan inngås. Det kan også gis forskrifter om at opplysningspliktige skal oppbevare opplysninger og dokumentasjon benyttet i forbindelse med identifisering.

4. Dersom opplysningspliktig etter denne bestemmelsen innretter seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal pliktene etter denne bestemmelsen likevel gjelde. Opplysningspliktig som har grunn til å tro at kontohaver eller annen person har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte mistanken. Dersom mistanken ikke kan avkreftes, skal den opplysningspliktige gi de opplysningene som foreligger, herunder om de forholdene som har medført mistanke.

**§ 5-4 skal lyde:**

#### **§ 5-4. Om fordringer og gjeld i selskapsforhold**

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilte selskap og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 10-1, og deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter. Opplysningene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned framgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

**§ 5-5 nr. 3 skal lyde:**

3. Norsk Pasientskadeerstatning skal gi opplysninger om utbetalinger i siste år til skadelidte. Utbetaler av erstatning for personskade og tap av forsørger skal gi opplysninger om slike utbetalinger siste år, unntatt når fysiske personer er utbetaler.

**§ 5-9 bokstav a til c og bokstav f oppheves. Nåværende § 5-9 bokstav d og e blir bokstav a og b. Nåværende bokstav g til i blir bokstav c til e.**

**§ 5-12 nr. 4 oppheves.**

**§ 6-6 nr. 1 skal lyde:**

1. Ligningsmyndighetene kan pålegge bokføringspliktig som omfattes av § 4-2 nr. 1 å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring. Det samme gjelder plikt til å oppbevare dokumentasjon i samsvar med bestemmelser gitt i eller i medhold av § 5-3 nr. 3. Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lenger enn ett år.

## **II**

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

**§ 4-2 nr. 6 skal lyde:**

6. Næringsdrivende skal levere ligningsoppgaver til ligningsmyndighetene elektronisk. Som ligningsoppgaver etter denne bestemmelse menes opplysninger som skal gis etter § 4-3, 4-4 og 4-9 nr. 1 første punktum. Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler om slik levering, herunder vilkår for å avvise mangelfulle oppgaver.

**Ny § 6-11 skal lyde:**

**§ 6-11. Avregningsfradrag for ENØK-tiltak**

Enova plikter å innberette til ligningsmyndighetene beløp som skal gis som avregningsfradrag for ENØK-tiltak på egen bolig.

**§ 8-8 nr. 2 tredje ledd skal lyde:**

Oppjustering av alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten.

Nåværende tredje til femte ledd blir fjerde til nytt sjette ledd.

## **III**

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

**§ 6-3 nr. 2 bokstav a skal lyde:**

- a. myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp, om grunnlaget for dem og om gjeld, beløp til gode og renter,

**IV**

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2016.

Endringen under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## **SkN 15-148 Endringer i endringslov til ligningsloven**

**Lov om endringer i lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)**

**I**

I lov 19. juni 2015 nr. 49 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

Del IV skal lyde:

Endringane under I tek til å gjelde straks med verknad frå og med 1. juli 2015.

Endringane under II tek straks til å gjelde med verknad for ytingar utbetalte i 2015, men likevel slik at ytingar utbetalte i 2015 kan rapporterast samla ein gong seinast 5. januar 2016.

Endringa under III tek til å gjelde 1. januar 2019.

**II**

Endringene under I trer i kraft straks.

## SkN 15-149 Endringer i skattebetalingsloven

**Lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)**

### I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

#### **§ 1-1 tredje ledd bokstav a skal lyde:**

a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av denne lov, ligningsloven og lover som nevnt i annet ledd bokstavene a til i

#### **§ 5-3 tredje ledd skal lyde:**

(3) Forskuddstrekk og innbetalt skatt knyttet til tidligere inntektsår, kan i særlige tilfeller, for eksempel ved feilutbetalinger, tilbakebetales til skattyter eller til arbeidsgiver.

Nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

#### **§ 5-5 første ledd skal lyde:**

(1) Dersom arbeidsgiver ikke har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, og dette ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgivers side, skal forskuddstrekket gjennomføres etter det siste beregnede skattekort. Dersom arbeidsgiver ikke har tilgang til opplysninger fra det siste beregnede skattekortet, skal det foretas forskuddstrekk med 50 prosent. Det samme gjelder når det skal foretas forskuddstrekk i ytelser etter folketrygdloven kapitlene 4, 8 til 11 og 14 og i uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 eller i uføreytelser fra andre ordninger. Forskuddstrekk i andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser foretas med 30 prosent.

#### **§ 5-7 første ledd bokstav a skal lyde:**

a) lovbestemt feriegodtgjørelse, vanlig lønn, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 eller i uføreytelser fra andre ordninger, i ferietiden. Skattytere med månedsbetaling kan fritas for trekk for en måned i ferietiden om sommeren og for en halv måned før jul. Skattytere med uke-, dag- eller timebetaling kan fritas for trekk i 4 uker i ferietiden om sommeren og 2 uker før jul. Departementet kan i forskrift bestemme at det for skattytere som har kortvarig tilknytning til riket, skal foretas forskuddstrekk gjennom hele året uten noen trekkfrie perioder,

#### **§ 5-9 første ledd bokstav a skal lyde:**

a) pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b.

**§ 5-14 første ledd skal lyde:**

(1) Ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen etter § 5-13, plikter banker etter krav fra skatteoppkreveren, å gi opplysninger om navngitt arbeidsgivers skattetrekkskonto, samt eventuell bankgaranti etter § 5-12. På samme vilkår har

a) finansinstitusjoner (jf. finansforetaksloven § 1-3) og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring,

b) verdipapirforetak (jf. verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd) og andre som har penger til forvaltning, og

c) pensjonskasser

plikt til å gi opplysninger om innskudds- og gjeldskonti som navngitt person, bo, selskap eller innretning har eller disponerer i vedkommende institusjon. Ved innhenting av opplysninger etter første og annet punktum plikter de å gi opplysninger om underbilag og transaksjoner, herunder om hvem som er parter i transaksjonene.

**§ 7-1 fjerde ledd skal lyde:**

(4) Departementet kan i forskrift gi regler om at

a) også andre forskuddsbeløp skal inngå i avregningen, og om godskriving av forskuddstrekk som ikke er innbetalt av arbeidsgiver.

b) tilskudd fra Enova til energieffektiviseringstiltak på egen bolig skal inngå i avregningen.

**§ 10-40 første ledd bokstav b skal lyde:**

b) vektårsavgiften for kjøretøyer som 1. januar eller 1. juli er registrert i motorvognregisteret, som forfaller til betaling i to like store terminer henholdsvis 20. februar og 20. august.

**§ 11-5 skal lyde:**

§ 11-5. Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen

(1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 25 %. Rentetillegget beregnes fra 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere og fra 15. mars i året etter inntektsåret for upersonlige skattytere, og fram til forfallsfristen for første termin av restskatten.

(2) Personlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 25 %, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 25 %, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

(3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 25 %, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- b) Ved avregning etter forhåndsligning gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter inntektsåret.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen.

## **II**

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2016.

## **SkN 15-150 Endringer i eiendomsskatteloven**

### **Lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane**

## **I**

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

#### **§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:**

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved likninga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjør skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 0,95 for sekundærbustad.

## **II**

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

#### **§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:**

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved likninga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjør skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 0,83 for sekundærbustad.

## **III**

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2017.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2018.

# Forskriftsendringer

## SKN 15-151 Endringer 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 17. desember 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-13.

### I

**I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:**

**§ 5-13-1 annet ledd bokstav b oppheves. Gjeldende bokstav c og d blir henholdsvis bokstav b og c.**

**§ 5-13-1 nytt fjerde og femte ledd skal lyde:**

Når den ansatte disponerer bil som oppfyller krav til varebil klasse 2 eller lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg, jf. forskrift om engangsavgift på motorvogner § 2-3 og § 2-6, og det foreligger tjenstlig behov for en slik bil, fastsettes fordelene etter dette ledd. Fordelen fastsettes etter skatteloven § 5-13, men med et bunnfradrag i beregningsgrunnlaget. Fordelen kan alternativt fastsettes individuelt ved å multiplisere antall kilometer bilen er brukt privat i inntektsåret med en kilometersats. Individuell fastsettelse forutsetter at det føres elektronisk kjørebok. I arbeidsforhold må kjøreboken administreres av arbeidsgiver og individuell fastsettelse må være brukt ved beregning av forskuddstrekk mv. Elektronisk kjørebok skal dokumentere total kjørelengde samt total kjørelengde for yrkeskjøring. Differansen mellom total kjørelengde og yrkeskjøring anses som privat bruk.

Skattedirektoratet fastsetter bunnfradrag og kilometersats som nevnt i fjerde ledd.

**§ 5-13-2 skal lyde:**

**§ 5-13-2. Sporadisk bruk**

Sporadisk privat bruk skal ikke utløse fordelsbeskatning etter disse bestemmelser. Privat bruk mer enn 10 dager i et inntektsår, eller samlet privat kjørelengde som overstiger 1 000 kilometer per inntektsår, anses ikke som sporadisk bruk.

**§ 5-13-5 første ledd skal lyde:**

Når det dokumenteres ved elektronisk kjørebok at yrkeskjøringen overstiger 40 000 km i inntektsåret, verdsettes bilen til 75 prosent av bilens listepreis som ny. Når skattyter disponerer bil som drives kun med elektrisk kraft (elbil), verdsettes bilen til 50 prosent av bilens listepreis som ny. Dette gjelder likevel ikke for varebiler mv. som nevnt i § 5-13-1 fjerde ledd. Den reduserte listepreisen etter første eller annet punktum reduseres med 25 prosent for biler som er eldre enn tre år per 1. januar i inntektsåret.

**II**

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.

## **SkN 15-152 Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt**

### **Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt**

**Hjemmel:** Fastsett av Skattedirektoratet 18. desember 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-3, § 5-5 og § 5-9, jf. § 5-11 og § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

**I**

**I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endringer:**

**§ 5-3 skal lyde:**

**§ 5-3. Finansielle forhold og forsikringer**

**Kapittel 1. Opplysningspliktenes innhold og definisjoner**

**§ 5-3-10. Opplysningspliktenes innhold**

(1) Opplysningspliktige som nevnt i ligningsloven § 5-3 nr. 1, skal gi opplysninger til Skattedirektoratet om finansielle forhold og forsikringer etter reglene i kapittel 2.

(2) Opplysningspliktige som nevnt i kapittel 3, skal

- a) registrere seg hos amerikanske skattemyndigheter på en slik måte at de blir tildelt globalt identifikasjonsnummer (GIIN)

b) fastslå

1. hvor kontohavere og reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt eller hjemmehørende
2. om kontohavere og reelle rettighetshavere er amerikanske statsborgere
3. om kontohavere er ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA

c) gi enhver umiddelbar betaler av kildeskattepliktig betaling fra amerikansk kilde opplysninger som er nødvendige for å foreta trekk av amerikansk kildeskatt og innrapportere betalingen til amerikanske skattemyndigheter

d) gi opplysninger til Skattedirektoratet om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA.

(3) Skattedirektoratet kan gi retningslinjer om gjennomføring og begrense opplysningspliktene etter denne paragraf.

### § 5-3-11. Definisjoner

I denne forskrift forstås med

a) *kontohaver*: enhver person som eier eller som har råderett over en konto eller et produkt som nevnt i § 5-3-20. I forsikringsforhold skal en person i alle tilfelle regnes som kontohaver dersom vedkommende

1. er navngitt som skadelidt eller forsikret,
2. har rett til å motta utbetaling fra en forsikringsavtale med gjenkjøpsverdi eller en livrente som har forfalt til utbetaling,
3. er berettiget til å få tilgang til en gjenkjøpsverdi eller har rett til å endre begunstigede. Dersom ingen person kan få tilgang til en gjenkjøpsverdi eller endre begunstigede, skal enhver person som er navngitt som eier eller som har en personlig rett til utbetaling etter forsikringsavtalen regnes som kontohaver.

Etter kapittel 3 til 11, skal andre enn finansielle institusjoner som opptrer profesjonelt på vegne av en annen person ikke anses som kontohaver.

b) *reelle rettighetshavere*: fysisk person som nevnt i lov 6. mars 2009 nr. 11 § 2 nr. 3 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv.,

c) *globalt identifikasjonsnummer (GIIN)*: identifikasjonsnummer tildelt av amerikanske skattemyndigheter ved registrering,

d) *dokumentbevis*:

1. dokumentasjon på bosted utstedt av relevant myndighet der fysisk person er bosatt,
2. gyldig pass, identitetskort eller lignende dokument utstedt av bemyndiget offentlig organ for legitimasjonsformål,
3. offisiell dokumentasjon utstedt av et bemyndiget offentlig organ som inneholder en enhets navn og adresse til enhetens hovedkontor i jurisdiksjonen hvor enheten er hjemmehørende eller den ble stiftet eller opprettet,
4. revidert regnskap, kredittrapport utstedt av tredjepart, konkurskjennelse, og dokumentasjon utstedt av offentlig tilsynsmyndighet.

e) *enhet*: enhver juridisk person, stiftelse, fond, institusjon, organisasjon eller annen innretning eller sammenslutning,

f) *nærstående enhet*: en enhet er en nærstående enhet til en annen enhet dersom en av enhetene kontrollerer den andre enheten, eller enhetene er under felles kontroll. En enhet anses å være under kontroll når direkte eller indirekte eierskap overstiger 50 prosent av en enhets stemmer eller verdi. Verdipapirfond og alternative investeringsfond anses å være nærstående enheter dersom de er under felles forvaltning,

- g) *internasjonal organisasjon*: mellomstatlig eller overstatlig organisasjon som
  - 1. er opprettet gjennom en overenskomst mellom flere stater eller jurisdiksjoner,
  - 2. er gitt immunitet og privilegium, jf. lov 19. juni 1947 nr. 5, og
  - 3. ikke har inntekter som kommer privatpersoner til gode,
- h) *etablert verdipapirmarked*: et marked for handel med verdipapirer som er offisielt anerkjent og som overvåkes av offentlig myndighet der markedet er lokalisert, og som har en ikke uvesentlig årlig omsetning,
- i) ikke-deltakende finansiell institusjon som definert i FATCA: enhet som definert i artikkel 1 punkt 1 r) i avtale 15. april 2013 nr. 3 mellom Norge og USA om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA.

## Kapittel 2. Opplysningsplikt om finansielle forhold og forsikringer

### § 5-3-20. Opplysningspliktenes omfang

(1) Opplysningspliktige som nevnt i ligningsloven § 5-3 nr. 1, skal gi opplysninger til Skattedirektoratet om finansielle forhold og forsikringer.

(2) Opplysningsplikten omfatter innskudd og utlån, boligsparing for ungdom, finansielle instrumenter og andre finansielle produkter egnet for investeringsformål, innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond, innskudd og interesser i andre investeringsenheter, forsikringer, livrenter, samt innskudd i individuelle pensjonsavtaler. Finansielle instrumenter og andre finansielle produkter omfatter blant annet omsettelige verdipapirer, verdipapirfondsandeler, pengemarkedsinstrumenter, derivater og valuta- og råvaretransaksjoner.

### § 5-3-21. Hvilke opplysninger som skal gis

(1) Opplysningene skal inneholde

a) opplysningspliktiges

- 1. navn,
- 2. adresse,
- 3. organisasjonsnummer, og
- 4. globalt identifikasjonsnummer (GIIN).

b) kontohaveres og reelle rettighetshaveres

- 1. navn,
- 2. adresse med landkode,
- 3. fødselsdato,
- 4. fødsels-/D-nummer eller organisasjonsnummer,
- 5. landkode

i. som viser hvor kontohavere og reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt eller hjemmehørende

ii. når kontohavere og reelle rettighetshavere er amerikanske statsborgere

iii. når kontohavere er ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA,

6. utenlandske identifikasjonsnumre med landkode for utstederland.

c) for finans- og forsikringsprodukter

- 1. hvilken type produkt opplysningene gjelder,

2. kontonummer eller annet nummer som identifiserer produktet,
3. saldo eller formuesverdi ved utgangen av inntektsåret,
4. renter, utbytte og annen inntekt eller utbetaling, og angivelse av utbetalingstype,
5. kildeskatt på utbytte,
6. gjeldsrenter,
7. salgsvederlag, gevinst og tap, herunder valutagevinst og valutatap,
8. beholdning, erverv, overdragelse og utlån av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter,
9. skattepliktige beløp og andre forhold som har betydning for skattleggingen, herunder skjermingsgrunnlag og aksjeandelen i verdipapirfond,
10. retur av forsikringspremie (ristornering), og
11. landkode
  - i. som viser hvor kontohavere og reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt eller hjemmehørende
  - ii. når kontohavere og reelle rettighetshavere er amerikanske statsborgere
  - iii. når kontohavere er ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA.

(2) Opplysninger skal også innsendes for det inntektsår en konto er avsluttet, og det skal angis at kontoen er avsluttet. Dersom en avsluttet konto er merket med amerikansk landkode, skal også saldo eller verdi umiddelbart før avslutning av kontoen oppgis.

(3) Alle beløp skal oppgis i hele norske kroner. Ved omregning av beløp i fremmed valuta til norske kroner skal Norges Banks kurser eller annen offentlig vekslingskurs benyttes. Beløp i utenlandsk valuta skal også oppgis med valutakode og beløp i utenlandsk valuta.

(4) Banker skal merke alle konti som er aktuelle i forbindelse med overføring av tilgodebeløp etter skatteavregning.

(5) For boligsparing for ungdom (BSU) skal opplysningene også inneholde eventuelt bundet akkumulert sparebeløp og bundne akkumulerte renter, uttak fra konto, utover uttak av årets innbetalte innskudd. Det oppgis hvorvidt uttaket medfører brudd på vilkårene om boligsparing, samt en gjengivelse av innskyterens påstand om årsaken til uttaket. Overdragelse av konto til annen innskyter eller til annen spareinnsparing siste år. Det oppgis hvorvidt overføringen medfører brudd på vilkårene om boligsparing, samt en gjengivelse av innskyterens påstand om årsaken til overføringen, og om kontoen er benyttet til frivillig sikkerhetsstillelse siste år.

(6) For individuelle pensjonsavtaler skal opplysningene også inneholde innbetalt premie eller innskudd til pensjonsavtalen samt årlig avtalt vederlag for administrasjon av pensjonsavtalen. Det skal også gis opplysninger om retur av premie og innestående beløp på premiefond per 1. januar i året etter inntektsåret. Utbetalinger skal innrapporteres etter denne forskrift § 5-2.

(7) Skattedirektoratet kan gi nærmere retningslinjer for hvordan konti som er gjennomgått etter kapittel 4 til 9 skal merkes. Dersom samlet saldo på innskuddskonti som eies eller rådes over av en fysisk person ikke overstiger USD 50 000 ved utgangen av inntektsåret, er det ikke påkrevet å merke med landkode for USA.

## **§ 5-3-22. Levering av opplysninger**

- (1) Opplysningene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet Skattedirektoratet bestemmer.
- (2) Skattedirektoratet kan bestemme at visse opplysningspliktige skal gi opplysninger på maskinlesbart medium. Ved slik oversendelse av opplysninger skal det legges ved følgeskriv fastsatt av Skattedirektoratet.
- (3) Skattedirektoratet kan bestemme at opplysningspliktige som ikke har opplysninger å levere skal sende inn bekreftelse på dette.
- (4) Opplysningene skal leveres til den tid Skattedirektoratet bestemmer.

### **Kapittel 3. Opplysningspliktige og konti som omfattes av kapittel 4 til 9**

#### **§ 5-3-30. Finansielle institusjoner**

- (1) Pliktene etter kapittel 4 til 11 gjelder for:
  - a) innskuddsinstitusjoner: enheter som mottar innskudd som ledd i ordinær bankvirksomhet eller liknende forretningsvirksomhet, samt enheter som yter kreditt og som tillater at kunden betaler inn et beløp som overstiger utestående uten at dette umiddelbart blir tilbakeført til kunden,
  - b) forvaringsinstitusjoner: enheter som oppbevarer eller forvalter finansielle instrumenter og andre finansielle produkter for andres regning. Dette gjelder likevel ikke når mindre enn 20 prosent av enhetens inntekter skriver seg fra oppbevaring og forvaltning av finansielle aktiva og relaterte finansielle tjenester de tre siste regnskapsår eller den periode enheten har eksistert om det er kortere. Verdipapirkonto i verdipapirregister (jf. verdipapirregisterloven § 1-3) som føres av ekstern registerfører (jf. verdipapirregisterloven § 6-5 annet ledd), anses for å være oppbevart eller forvaltet av registerfører, og ikke av verdipapirregisteret,
  - c) spesifiserte forsikringsselskaper: forsikringsselskaper og forsikringsselskapers holdingselskaper som utsteder eller er forpliktet til å foreta utbetalinger etter en forsikringsavtale med gjenkjøpsverdi, eller til å foreta utbetalinger etter en pensjonsavtale, en livrente, eller etter en annen avtale når tidsperioden for utbetalingen er helt eller delvis bestemt under henvisning til en eller flere fysiske personers forventede levealder,
  - d) investeringsenheter:
    1. enheter som har mer enn 50 prosent av sin bruttoinntekt de tre siste regnskapsår fra én eller flere av følgende aktiviteter eller operasjoner, utøvet i forretningsvirksomhet for eller på vegne av en kunde
      - i. omsetning av pengemarkedsinstrumenter (sjekker, veksler, banksertifikater, derivater osv.), utenlandsk valuta, børsm-, rente- og indeksinstrumenter, omsettelige verdipapirer eller råvareterminkontrakter,
      - ii. individuell og kollektiv porteføljeforvaltning, eller
      - iii. annen form for investering, administrasjon eller forvaltning av midler eller penger på vegne av andre personer,
    2. enheter som har inntekter som hovedsakelig kan henføres til investering, reinvestering, eller omsetning av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter, og som styres, forvaltes eller på annen måte ledes av enhet som oppfyller vilkårene nevnt i bokstav a til c, eller

bokstav d nr. 1.

(2) Første ledd omfatter enheter hjemmehørende i Norge og filialer etablert i Norge av enheter hjemmehørende i utlandet. Utenlandske filialer av enheter hjemmehørende i Norge omfattes ikke. Enheter etablert på Svalbard, Jan Mayen og de norske biland omfattes ikke.

### **§ 5-3-31. Fritatte finansielle institusjoner**

(1) Pliktene etter kapittel 4 til 11 gjelder ikke

- a) den norske stat, fylker, kommuner og deres heleide organer og virksomheter, herunder Statens pensjonsfond utland, Folketrygdfondet og Statens pensjonsfond Norge, i den utstrekning aktiviteten ikke utøves som forretningsvirksomhet,
- b) Norges Bank, i den utstrekning aktiviteten ikke utøves som forretningsvirksomhet,
- c) internasjonale organisasjoner som definert i § 5-3-11 bokstav h, i den utstrekning aktiviteten ikke utøves som forretningsvirksomhet,
- d) pensjonskasser (jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 7),
- e) private pensjonsfond opprettet før 1968 (jf. foretakspensjonsloven § 16-2 23. ledd),
- f) innskuddspensjonsforetak (jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 8), og
- g) kredittkortutstedere som omfattes av § 5-3-30 utelukkende fordi de har konti nevnt i § 5-3-34 første ledd bokstav f.

(2) Plikten til å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i USA, amerikanske statsborgere, og ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA, gjelder uansett første ledd ikke

- a) allmennyttig organisasjon: stiftelse, fond, institusjon, organisasjon eller annen innretning som er fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-32,
- b) lokal kredittforening som
  - 1. ikke har erverv til formål,
  - 2. mottar innskudd og gir lån til medlemmer, og ikke noe medlem har mer enn 5 prosent av låne- eller innskuddskapitalen,
  - 3. ikke har fast forretningssted utenfor Norge,
  - 4. ikke aktivt søker kunder utenfor Norge, herunder ikke tillater åpning av konto via internettside, og
  - 5. har en total forvaltningskapital som ikke overstiger USD 175 000 000. Dersom kredittforeningen har nærstående finansielle institusjoner, kan samlet forvaltet beløp ikke overstige USD 500 000 000,
- c) lokal bank: bank som har norsk konsesjon og som
  - 1. utelukkende driver ordinær bankvirksomhet i Norge ved å ta imot innskudd og yte kreditt,
  - 2. ikke har fast forretningssted utenfor Norge,
  - 3. ikke aktivt søker kunder utenfor Norge, herunder ikke tillater åpning av konti via internettside,
  - 4. forvaltningskapitalen ikke overstiger USD 175 000 000, og
  - 5. dersom banken har nærstående enhet som er finansiell institusjon, må den være stiftet eller opprettet i Norge og oppfylle vilkårene listet opp over. Forvaltningskapitalen etter nr. 4 skal samlet ikke overstige USD 500 000 000.
- d) finansiell institusjon som forvalter lave verdier: opplysningspliktig nevnt i § 5-3-30 første ledd bokstav a) til c), og som ikke har konti med verdi som overstiger USD 50 000, og total

- forvaltningskapital ikke overstiger USD 50 000 000. Verdien på alle kundens conti skal summeres dersom det er mulig. Dersom en nærstående enhet er en finansiell institusjon, skal enhetenes samlede forvaltningskapital ikke overstige USD 50 000 000,
- e) verdipapirfond og alternative investeringsfond dersom samtlige innskudd (herunder gjeldsinteresser som overstiger USD 50 000) eies eller rådes over av én eller flere finansielle institusjoner som ikke er ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA,
  - f) små finansielle institusjoner med lokal kundebase: finansielle institusjoner som
    - 1. har konsesjon og er regulert etter norsk lovgivning, eller forvaltes av virksomhet som har slik tillatelse,
    - 2. ikke har fast forretningssted utenfor Norge,
    - 3. ikke markedsfører seg til kunder eller kontohavere utenfor Norge,
    - 4. etter norske skatteregler har plikt til å gi opplysninger om, eller trekke skatt av, samtlige conti som nevnt i kapittel 3,
    - 5. minst 98 prosent av verdien av conti som definert i § 5-3-32 eies eller rådes over av personer bosatt eller hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat,
    - 6. har retningslinjer og rutiner for å identifisere conti som eies eller rådes over av:
      - i. fysisk person som er skattepliktig til USA,
      - ii. enhet som er hjemmehørende i USA, unntatt enhet nevnt i § 5-3-70 annet ledd,
      - iii. ikke-deltakende finansiell institusjon som definert i FATCA, og
      - iv. enhet som hovedsakelig har passive inntekter som nevnt i § 5-3-71, og reelle rettighetshavere er skattepliktige til USA,
    - 7. går gjennom eksisterende konto etter reglene i kapittel 4, jf. kapittel 6, 8 og 9,
    - 8. gir opplysninger om conti som eies eller rådes over av kontohaver som nevnt i nr. 6 etter regler i ligningsloven kapittel 5 eller trekker skatt etter skattebetalingsloven, og gir opplysninger om betalinger etter regler i kapittel 11,
    - 9. ikke har retningslinjer eller praksis som diskriminerer amerikanske statsborgere eller personer skattemessig bosatt i USA som er bosatt i Norge som oppretter, eier eller råder over conti, og
    - 10. hver nærstående enhet av den opplysningspliktige som er en finansiell institusjon er etablert eller registrert i Norge og oppfylle disse kravene.

### § 5-3-32. Finansielle conti

Pliktene etter kapittel 4 til 11 omfatter

- a) ethvert innskudd mottatt i ordinær bankvirksomhet eller liknende forretningsvirksomhet, samt ethvert beløp hos et forsikringsselskap holdt i henhold til en garantert investeringskontrakt eller lignende avtale om å betale eller kreditere rente,
- b) finansielle instrumenter og andre finansielle produkter holdt på konto,
- c) innskudd og interesser i innretninger nevnt i § 5-3-30 første ledd bokstav d nr. 2, herunder innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond,
- d) pensjonsavtaler, livrenter og andre avtaler der utsteder påtar seg å foreta utbetalinger i en tidsperiode som helt eller delvis er bestemt under henvisning til én eller flere fysiske personers forventede levealder,
- e) forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi der utsteder påtar seg å utbetale et beløp dersom det inntreffer en spesifisert eventualitet som innebærer dødelighets-, sykdoms-, ulykkes-, ansvars- eller eiendelsrisiko.

### § 5-3-33. Fritatte konti

(1) Pliktene etter kapittel 4 til 11 omfatter ikke

- a) konto for boligsparing for ungdom (jf. skatteloven § 16-10),
- b) skattefaviserte pensjonsordninger (jf. skatteloven § 6-45),
- c) konto som alene eies eller rådes over av dødsbo når dødsfallet er dokumentert med avdødes testament eller dødsattest,
- d) konto som er opprettet for å stille sikkerhet dersom kontoen er opprettet i forbindelse med en dom eller kjennelse,
- e) konto som er opprettet bare for å stille sikkerhet i forbindelse med salg, bytte eller leie av fast eiendom eller løsøre forutsatt at
  1. kontoen bare inneholder tilstrekkelige midler til å sikre et krav mot en av partene direkte knyttet til transaksjonen, sikre et lignende krav, eller kontoen består av en finansiell eiendel som er deponert i forbindelse med salg, bytte eller leie av løsøret eller den faste eiendommen,
  2. kontoen bare brukes til å stille sikkerhet for kjøperen til å betale salgssummen, selger for å betale en betinget forpliktelse, eller utleier eller leietaker for å stille avtalt sikkerhet til å dekke en mulig skade på løsøret eller eiendommen,
  3. verdien på kontoen inkludert avkastning, skal betales eller på annen måte overføres til fordel for kjøper, selger, utleier eller leietaker når eiendommen eller løsøret selges, byttes eller overdras, eller leiekontrakten opphører,
  4. kontoen ikke er en marginkonto eller lignende konto opprettet i forbindelse med salg eller bytte av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter, og
  5. kontoen ikke er knyttet til en kredittkortkonto,
- f) kvalifisert kredittkortkonto: konto knyttet til kredittkort
  1. hvor kunden kan betale inn et beløp som overstiger det utestående uten at det overskytende innskudd umiddelbart tilbakeføres til kunden, og
  2. det foreligger rutiner fra 1. januar 2016 eller fra tidspunktet for kontoens opprettelse for å hindre at slike innskudd overstiger USD 50 000 eller at innskudd som overstiger USD 50 000 tilbakeføres til kunden innen 60 dager. Innestående beløp som følge av tilbakelevering av varer anses som innskudd. Omtvistede debiteringer anses ikke som innskudd,
- g) inaktiv innskuddskonto: eksisterende innskuddskonto som ikke overstiger USD 1 000 per 31. desember 2015 når
  1. kontohaver ikke har gjennomført noen transaksjon på en konto hos opplysningspliktig de siste tre år, og
  2. kontohaver ikke har vært i kontakt med opplysningspliktig de siste seks år om noen konto.

(2) Plikten til å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i USA, og amerikanske statsborgere, og ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA, gjelder uansett ikke

- a) innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond som regelmessig omsettes i et etablert verdipapirmarked,
- b) kollektive livrenter (jf. skatteloven § 5-41).

### Kapittel 4. Identifisering av konti med utenlandske kontohavere mv.

**§ 5-3-40. Plikt til å identifisere konti med utenlandske kontohavere mv.**

(1) Opplysningspliktige nevnt i kapittel 3, skal identifisere konti med kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge, amerikanske statsborgere og ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA. Konti med reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt i Norge skal også identifiseres.<sup>1</sup>

(2) For å identifisere konti nevnt i første ledd, skal opplysningspliktige innhente og gå gjennom opplysninger etter reglene i kapittel 4 til 9 når det er påkrevet etter § 5-3-41, § 5-3-44 og § 5-3-45.

**§ 5-3-41. Når skal en konto gjennomgås**

Opplysningspliktige skal innhente og gå gjennom kundeopplysninger

- a) før en ny konto opprettes,
- b) umiddelbart når det foreligger endringer i omstendighetene eller nye relevante opplysninger,
- c) innen 12 måneder når kontoen eies eller rådes over av en enhet, og saldo eller verdi overstiger USD 250 000 ved utgangen av et inntektsår, dersom kontoen ikke tidligere er gjennomgått,
- d) innen seks måneder når saldo eller verdi på en konto overstiger USD 1 000 000 ved utgangen av et inntektsår, dersom kontoen ikke tidligere har oversteget USD 1 000 000,
- e) årlig når kontoen er en udokumentert konto etter reglene i § 5-3-60 fjerde ledd, og saldo eller verdi har oversteget USD 1 000 000 ved utgangen av et inntektsår,
- f) årlig når kontoen er tildelt en kundeansvarlig etter reglene i § 5-3-62.

**§ 5-3-42. Følger av at en konto har utenlandske kontohavere mv.**

(1) Dersom en eller flere kontohavere er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge, eller er amerikansk statsborger, skal opplysningspliktige innhente utenlandsk identifikasjonsnummer dersom det utstedes. Kontoen, kontohaver og identifikasjonsnummer skal merkes med de(t) aktuelle land(et)s landkode. Udokumenterte konti som nevnt i § 5-3-60 fjerde ledd, skal merkes særskilt.

(2) Er kontohaver en enhet som er identifisert som passiv etter § 5-3-71 eller § 5-3-81, skal kontoen merkes særskilt. Opplysningspliktige skal innhente utenlandsk identifikasjonsnummer dersom det utstedes, for reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge, eller er amerikansk statsborger. Kontoen, reelle rettighetshavere og utenlandske identifikasjonsnummer skal merkes med de(t) aktuelle land(et)s landkode.

(3) Konti med kontohaver som er ikke-deltakende finansiell institusjon som definert i FATCA, skal merkes.

(4) For eksisterende konti, skal opplysningspliktige innhente kontohaveres og reelle rettighetshaveres fødselsdato, og utenlandske identifikasjonsnummer i de tilfeller dette utstedes innen utgangen av det andre inntektsår etter at kontoen ble merket med landkode. Amerikansk identifikasjonsnummer skal uansett første punktum innhentes innen 1. januar 2017 for konto som er gjennomgått etter § 5-3-44.

(5) Skattedirektoratet kan gi nærmere retningslinjer for hvordan konti skal merkes etter denne paragraf.

**§ 5-3-43. Oppbevaring av dokumentasjon**

Opplysningspliktige skal oppbevare dokumentasjon som viser hvordan en konto er gjennomgått etter reglene i kapittel 4 til 9 i fem år fra utløpet av året kontoen ble gjennomgått.

**§ 5-3-44. Samlet gjennomgang av eksisterende konti per 30. juni 2014**

(1) Opplysningspliktige skal gå gjennom samtlige eksisterende konti per 30. juni 2014 for å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i USA, amerikanske statsborgere, og ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA

- a) innen 30. juni 2015 når kontohaver er fysisk person og saldo eller verdi oversteg USD 1 000 000 per 30. juni 2014,
- b) innen 30. juni 2016 når kontohaver er fysisk person og saldo eller verdi ikke oversteg USD 1 000 000 per 30. juni 2014,
- c) innen 30. juni 2016 når kontohaver er en enhet.

(2) Opplysningspliktige kan uansett første ledd velge å ikke gå gjennom

- a) konti med saldo eller verdi som ikke oversteg USD 50 000 per 30. juni 2014 når kontohaver er fysisk person,
- b) forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og individuelle livrenter med en verdi på USD 250 000 eller mindre per 30. juni 2014 når kontohaver er fysisk person,
- c) forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og individuelle livrenter som eies eller rådes over av fysisk person, forutsatt at lover eller forskrifter i Norge eller USA i praksis forhindrer salg av forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi eller individuelle livrenter til personer bosatt i USA, slik at den opplysningspliktige ikke har påkrevd registrering etter amerikansk rett, og forsikringsproduktene er opplysningspliktige etter denne forskrift,
- d) konti med saldo eller verdi som ikke overstiger USD 250 000 per 30. juni 2014 når kontohaver er en enhet.

(3) Plikten til å gå gjennom konti gjelder også konti som er avsluttet før gjennomgangen er fullført.

**§ 5-3-45. Samlet gjennomgang av eksisterende konti per 31. desember 2015**

(1) Opplysningspliktige skal gå gjennom samtlige eksisterende konto per 31. desember 2015 for å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn USA

- a) innen 31. desember 2016 når kontohaver er fysisk person og saldo eller verdi overstiger USD 1 000 000 per 31. desember 2015,
- b) innen 31. desember 2017 når kontohaver er fysisk person og saldo eller verdi ikke overstiger USD 1 000 000 per 31. desember 2015,
- c) innen 31. desember 2016 når kontohaver er enhet.

(2) Opplysningspliktige kan velge å ikke gå gjennom eksisterende konti som eies eller rådes over av enhet når saldo eller verdi ikke overstiger USD 250 000 per 31. desember 2015.

(3) Plikten til å gå gjennom konti gjelder også konti som er avsluttet før gjennomgangen er fullført.

## **Kapittel 5. Gjennomgang av nye konti som eies eller rådes over av fysisk person**

### **§ 5-3-50. Fastslå hvor kontohaver er skattemessig bosatt**

(1) Opplysningspliktige skal innhente en egenerklæring fra kontohaver som inneholder opplysningene nevnt i § 5-3-93, og fastslå hvor kontohaver er skattemessig bosatt.

(2) Opplysningspliktige skal vurdere om opplysningene gitt i egenerklæringen er pålitelige ut fra andre opplysninger som innhentes ved kontoopprettelsen. Dersom opplysningene gitt i egenerklæringen ikke er pålitelige, skal det innhentes en ny egenerklæring eller en rimelig forklaring med tilhørende dokumentasjon.

### **§ 5-3-51. Følger av at egenerklæring ikke innhentes ved kontoopprettelse**

Dersom egenerklæring ikke kan innhentes ved opprettelse av en ny konto, skal opplysningspliktige ikke etablere kontoforholdet for kontohaver. Er konto opprettet, men det viser seg at det er gitt feilaktige eller utilstrekkelige opplysninger ved kontoopprettelsen, skal kontoen avsluttes om det ikke umiddelbart kan innhentes ny gyldig egenerklæring.

## **Kapittel 6. Gjennomgang av eksisterende konti som eies eller rådes over av fysisk person**

### **§ 5-3-60. Fastslå hvor kontohaver er skattemessig bosatt**

(1) Opplysningspliktige som har en gjeldende bostedsadresse på kontohaver, som er basert på dokumentbevis eller bekreftelse utstedt av relevant offentlig myndighet der kontohaver er bosatt, kan legge til grunn at kontohaver er skattemessig bosatt i den aktuelle stat eller jurisdiksjon. Første punktum gjelder ikke for å fastslå eller avkrefte om kontohaver er skattemessig bosatt i USA.

(2) Opplysningspliktige skal, når det ikke er fastslått hvor kontohaver er skattemessig bosatt etter første ledd, gjennomføre søk i elektronisk søkbare opplysninger om kontohaver.

a) For å fastslå eller avkrefte om kontohaver er skattemessig bosatt i en annen stat eller jurisdiksjon, eller er amerikansk statsborger, skal det søkes etter

1. identifikasjon av kontohaver som skattemessig bosatt utenfor Norge,
2. utenlandsk post- eller bostedsadresse (herunder utenlandsk postboksadresse eller c/o-adresse),
3. utenlandsk telefonnummer uten at det også er registrert et norsk telefonnummer,
4. fast instruks om overføring av midler til en utenlandsk konto som ikke er en

- innskuddskonto,
5. fullmakt eller signaturrett er tildelt en person med utenlandsk adresse, og
  6. en instruks om å oppbevare post eller en utenlandsk c/o-adresse og det ikke er registrert en annen adresse på kontohaver.
- b) For å fastslå eller avkrefte om kontohaver er skattemessig bosatt i USA eller er amerikansk statsborger, skal det i tillegg til indisiene nevnt i bokstav a) også søkes etter
1. identifikasjon av kontohaver som amerikansk statsborger,
  2. amerikansk telefonnummer når det også er registrert et norsk telefonnummer,
  3. fast instruks om overføring av midler til en amerikansk innskuddskonto, eller
  4. en c/o-adresse eller en postoppbevaringsadresse som er den eneste adressen oppført for kontohaver. For konti med en verdi som ikke overstiger USD 1 000 000, skal en c/o-adresse utenfor USA eller en postoppbevaringsadresse ikke anses som et indisium.
- (3) Dersom et av indisiene nevnt i annet ledd er identifisert, skal kontohaver likevel ikke anses som skattemessig bosatt i den relevante stat eller jurisdiksjon dersom
- a) det er identifisert et indisium nevnt i annet ledd bokstav a) nr. 2, 3 eller 4, og opplysningspliktige har innhentet en egenerklæring og dokumentbevis som dokumentasjon på at kontohaver ikke er bosatt i den aktuelle jurisdiksjon,
  - b) det er identifisert et indisium nevnt i annet ledd bokstav a) nr. 5 eller 6, og opplysningspliktige har innhentet egenerklæring eller dokumentbevis som dokumentasjon på at kontohaver ikke er bosatt i den aktuelle jurisdiksjon,
  - c) kontohaveropplysningene utvetydig angir et amerikansk fødested og opplysningspliktig har
    1. en egenerklæring fra kontohaver som viser at kontohaver ikke er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA,
    2. pass eller annen myndighetsutstedt identitetskort som viser at kontohaver er statsborger av et annet land enn USA, og
    3. en kopi av kontohavers bekreftelse av tap av amerikansk statsborgerskap, eller en rimelig forklaring på at kontohaver ikke har en slik bekreftelse. Kontohaver kan også gi en rimelig forklaring på hvorfor han eller hun ikke ble tildelt amerikansk statsborgerskap ved fødselen.
  - d) kontohaver har en gjeldende amerikansk post- eller bostedsadresse, eller ett eller flere amerikanske telefonnumre som eneste telefonnummer, og opplysningspliktig har
    1. en egenerklæring fra kontohaver som viser at kontohaver ikke er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA, og
    2. pass eller annet myndighetsutstedt identitetskort som viser at kontohaver er statsborger av et annet land enn USA.
  - e) det foreligger fast instruks om å overføre midler til en amerikansk konto og opplysningspliktige har
    1. en egenerklæring fra kontohaver som viser at kontohaver ikke er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA, og
    2. en bostedsbekreftelse utstedt av skattemyndighetene i betalingsmottakers bostedsland, pass, nasjonalt identitetskort mv. som ikke viser at kontohaver er amerikansk.
  - f) det foreligger en gjeldende fullmakt eller signaturrett tildelt en person med amerikansk adresse, en c/o-adresse eller oppbevaringsadresse er den eneste adressen, eller et eller flere amerikanske telefonnumre, og opplysningspliktige har
    1. en egenerklæring som viser at kontohaver ikke er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA, eller
    2. et dokumentbevis som ikke viser tilknytning til USA.

(4) Dersom et indisium nevnt i annet ledd bokstav a nr. 6 identifiseres som eneste indisium, skal opplysningspliktige gjøre et søk i dokumenter som nevnt i § 5-3-61 annet ledd eller innhente en egenerklæring eller dokumentbevis fra kontohaver for å fastslå hvor kontohaver er skattemessig bosatt. Dersom det ikke kan fastslås hvor kontohaver er skattemessig bosatt, skal kontoen merkes som en udokumentert konto.

#### **§ 5-3-61. Konti med saldo eller verdi som overstiger USD 1 000 000**

(1) For å fastslå om kontohaver er skattemessig bosatt i en annen stat eller jurisdiksjon, eller er amerikansk statsborger, når kontoverdi overstiger USD 1 000 000, skal opplysningspliktige gjennomføre søk i opplysninger nevnt i § 5-3-60 annet ledd som er elektronisk søkbare.

(2) Dersom ikke samtlige av opplysningene nevnt i § 5-3-60 annet ledd er elektronisk søkbare, skal opplysningspliktige også gå gjennom kundefilen, og i den utstrekning kundefilen ikke inneholder opplysningene, finne frem dokumenter innhentet siste fem år og gå gjennom

- a) dokumentbevis,
- b) kontoavtaler eller annen dokumentasjon på opprettelse av konto,
- c) dokumenter som er innhentet etter hvitvaskingsloven eller annen lovgivning,
- d) dokumenter som gir fullmakt eller signaturrett, og
- e) dokumenter om fast instruks om overføring av midler.

#### **§ 5-3-62. Konti som er tildelt en kundeansvarlig**

(1) Opplysningspliktige skal sørge for at der en kundeansvarlig har kunnskap om at kontohaver er skattemessig bosatt i en annen stat eller jurisdiksjon eller er amerikansk statsborger, skal kontoen behandles etter § 5-3-42.

(2) Første ledd gjelder fra kontoens saldo eller verdi overstiger USD 1 000 000 ved utgangen av et inntektsår. For å fastslå om verdien overstiger USD 1 000 000 skal opplysningspliktige påse at kundeansvarlig summerer verdien på alle konti kundeansvarlig forstår eller bør forstå at er direkte eid, kontrollert eller opprettet (annet enn i en forvalterrolle) av samme person.

(3) Opplysningspliktige skal ha rutiner som sikrer at kundeansvarlige får kjennskap til nye relevante opplysninger.

(4) Som kundeansvarlig anses personer med et løpende ansvar for å følge opp kundeforholdet med kontohaver.

### **Kapittel 7. Gjennomgang av nye konti som eies eller rådes over av en enhet**

#### **§ 5-3-70. Fastslå hvor kontohaver er hjemmehørende**

(1) Opplysningspliktige skal innhente egenerklæring fra kontohaver som viser hvor kontohaver er skattemessig hjemmehørende. Kontohaver som ikke er skattemessig hjemmehørende i noe land, skal behandles som hjemmehørende der adressen til kontohavers hovedkontor ligger.

(2) Er kontohaver hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge skal kontoen behandles etter § 5-3-42, med mindre opplysningspliktig innhenter egenerklæring fra kontohaver eller ut fra tilgjengelige opplysninger rimeligvis konkluderer med at kontohaver er

a) et selskap, og selskapets aksjer regelmessig omsettes i et etablert verdipapirmarked, eller selskapet er nærstående enhet til slikt selskap,

b) en offentlig enhet, en internasjonal organisasjon eller en sentralbank, eller

c) hjemmehørende i USA og er

1. en organisasjon som er unntatt fra amerikansk skatteplikt,

2. en amerikansk bank,

3. en forvaltningsformue (trust) for fast eiendomsinvestering,

4. et regulert investeringsselskap eller en enhet registrert hos den amerikanske Securities Exchange Commission,

5. et felleslegat,

6. en forvaltningsformue (trust) som er fritatt fra amerikansk skatteplikt eller er en veldedig forvaltningsformue (trust), eller

7. en registrert verdipapirmegler.

#### **§ 5-3-71. Fastslå om kontohaver er finansiell institusjon eller annen enhet**

(1) Opplysningspliktige skal innhente en egenerklæring fra kontohaver for å fastslå om kontohaver har status som finansiell institusjon eller annen enhet, med mindre opplysningspliktig verifiserer at kontohaver er registrert med globalt identifikasjonsnummer hos amerikanske skattemyndigheter, eller ut fra tilgjengelige opplysninger rimeligvis konkluderer med at kontohaver har status som aktiv etter tredje ledd.

(2) Kontohaver anses som finansiell institusjon dersom kontohaver

a) etter multilateral kompetent myndighetsavtale av 29. oktober 2014 om automatisk utveksling av opplysninger om finansielle konti for å forbedre internasjonal overholdelse av skattelovgivningen, anses som

1. en finansiell institusjon hjemmehørende i en jurisdiksjon som har tiltrådt avtalen,

2. en enhet hjemmehørende i en jurisdiksjon som ikke har tiltrådt avtalen for såvidt gjelder Norge, og som har inntekter som hovedsakelig kan henføres til investering, reinvestering, eller omsetning av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter, og som styres, forvaltes eller på annen måte ledes av enhet som oppfyller vilkårene nevnt i § 5-3-30 bokstav a til c, eller bokstav d nr. 1.

b) etter avtale 15. april 2013 nr. 3 mellom Norge og USA om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA, anses som finansiell institusjon nevnt i vedlegg I punkt V A (ii) og (iii).

(3) Dersom kontohaver ikke anses som finansiell institusjon, skal det fastslås om kontohaver anses som aktiv eller passiv. Anses kontohaver som passiv, skal kontoen merkes særskilt, og det skal fastslås hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt. Kontohaver anses som passiv når ingen av vilkårene for å anses som aktiv er oppfylt. Kontohaver anses som aktiv

a) slik at det ikke skal fastslås hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt, når

1. mindre enn 50 prosent av virksomhetens bruttoinntekt i foregående inntektsår var passiv inntekt og mindre enn 50 pst. av virksomhetens aktiva i foregående inntektsår var passive

- kapitalplasseringer,
2. selskapets aksjer omsettes jevnlig i et etablert verdipapirmarked eller selskapet er nærstående enhet til slikt selskap,
  3. den er et offentlig organ,
  4. virksomheten består i å yte finansielle tjenester til ett eller flere datterselskaper som ikke driver virksomhet som finansiell institusjon, unntatt når formålet er å erverve eller finansielle selskaper og deretter beholde eierinteressene for investeringsformål,
  5. virksomheten er under oppstart og investerer kapital i aktiva de første 24 måneder for å drive annen virksomhet enn som finansiell institusjon,
  6. virksomheten er i ferd med å avvikle eller omorganisere sine aktiva når den ikke har drevet forretningsvirksomhet som finansiell institusjon de siste fem år og ikke skal drive slik virksomhet,
  7. virksomheten driver hovedsakelig med finansierings- og sikringstransaksjoner med eller for nærstående enheter som ikke er finansielle institusjoner, og yter ikke finansierings- eller sikringstjenester overfor noen enhet som ikke er en nærstående enhet, forutsatt at gruppen bestående av alle slike nærstående enheter hovedsakelig driver en annen forretningsvirksomhet enn virksomhet som finansiell institusjon, eller
  8. den juridiske personen er organisert som en stiftelse (eller lignende person) som drives for rent religiøse, veldedige, vitenskapelige, artistiske, kulturelle eller utdanningsmessige formål og
    - i. stiftelsen er regulert og fritatt fra inntektsskatt etter lovgivningen i det land den er hjemmehørende,
    - ii. lovgivningen eller stiftelsesdokumentene er til hinder for uttak fra virksomheten til annet enn formålet, og
    - iii. ved eventuell avvikling skal alle eiendeler tilfalle en annen allmennyttig organisasjon eller offentlige myndigheter.
- b) slik at reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt i USA eller amerikanske statsborgere ikke skal identifiseres, når
1. kontohaver er opprettet i et amerikansk territorium og alle eierne av betalingsmottaker er reelt bosatt i vedkommende amerikanske territorium, eller
  2. kontohaver er en ikke-amerikansk styresmakt, en styresmakt på et amerikansk territorium, en internasjonal organisasjon, en ikke-amerikansk sentralbank eller en enhet som er heleid av en eller flere av de forannevnte.

### **§ 5-3-72. Fastslå hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt**

(1) Opplysningspliktig skal innhente egenerklæring som nevnt i § 5-3-50 fra kontohaver eller reelle rettighetshavere, som viser hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt og om reelle rettighetshavere er amerikanske statsborgere, når kontohaver

- a) er en enhet som nevnt i § 5-3-71 annet ledd bokstav a) nr. 2, eller
- b) anses som passiv etter § 5-3-71 tredje ledd.

(2) Plikten til å identifisere reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt i USA eller amerikanske statsborgere gjelder ikke kontohavere som nevnt i § 5-3-71 annet ledd eller § 5-3-71 tredje ledd bokstav b.

### **§ 5-3-73. Følger av at egenerklæring ikke innhentes ved kontoopprettelse**

Dersom egenerklæring ikke kan innhentes ved opprettelse av en ny konto, skal opplysningspliktige ikke etablere kontoforholdet for kontohaver. Er konto opprettet, men det viser seg at det er gitt feilaktige eller utilstrekkelige opplysninger ved kontoopprettelsen, skal kontoen avsluttes om det ikke umiddelbart kan innhentes ny gyldig egenerklæring.

## **Kapittel 8. Gjennomgang av eksisterende konti som eies eller rådes over av en enhet**

### **§ 5-3-80. Fastslå hvor kontohaver er skattemessig hjemmehørende**

(1) Opplysningspliktige skal gå gjennom tilgjengelige opplysninger for å fastslå om opplysningene indikerer at kontohaver er skattemessig hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge. Dersom opplysningene viser at kontohaver er stiftet eller etablert i utlandet, eller har utenlandsk adresse, indikerer det at kontohaver er skattemessig hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge. Forvaltningsformuer (truster) som ikke er skattemessig hjemmehørende i noen jurisdiksjon anses hjemmehørende på forvalters adresse.

(2) Dersom opplysningene viser at kontohaver er hjemmehørende i en annen stat eller jurisdiksjon enn Norge, skal kontoen behandles etter reglene i § 5-3-42, med mindre opplysningspliktige innhenter egenerklæring fra kontohaver som viser at kontohaver likevel er hjemmehørende i Norge eller ut fra tilgjengelige opplysninger rimeligvis konkluderer med at kontohaver er nevnt i § 5-3-70 annet ledd bokstav a) til c).

### **§ 5-3-81. Fastslå om kontohaver er finansiell institusjon eller annen enhet**

For å fastslå om en kontohaver er en finansiell institusjon eller annen enhet, skal opplysningspliktige gjennomføre undersøkelser på bakgrunn av og gå gjennom tilgjengelige opplysninger og om nødvendig innhente en egenerklæring fra kontohaver for å fastslå kontohavers status som nevnt i § 5-3-71 annet og tredje ledd.

### **§ 5-3-82. Fastslå hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt og om de er amerikanske statsborgere**

(1) Opplysningspliktig skal innhente egenerklæring som nevnt i § 5-3-93 fra kontohaver eller reelle rettighetshavere, som viser hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt og om de er amerikansk statsborgere, når kontohaver er identifisert etter § 5-3-81 som

- a) en enhet som nevnt i § 5-3-71 annet ledd, eller
- b) passiv etter § 5-3-71 tredje ledd.

(2) Dersom kontosaldo eller verdi ikke overstiger USD 1 000 000, kan opplysningspliktige basere seg på egne opplysninger for å fastslå hvor reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt.

(3) § 5-3-72 annet ledd gjelder tilsvarende.

## **Kapittel 9. Felles regler for kapittel 4 til 8**

### **§ 5-3-90. Nye og eksisterende konti**

- (1) Konti opprettet 1. januar 2016 eller senere anses som nye konti. En konto opprettet 1. januar 2016 eller senere kan likevel anses som en eksisterende konto dersom
- a) kontohaver allerede eier eller råder over en eksisterende konto hos opplysningspliktig eller hos en nærstående enhet,
  - b) opplysningspliktig (og eventuell nærstående enhet) summerer verdien av den nye kontoen og de eksisterende konti etter § 5-3-91,
  - c) det ikke er påkrevet å gjennomføre ny kundekontroll ved opprettelse av kontoen etter lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv, og
  - d) opprettelse av kontoen ikke medfører at opplysningspliktig må innhente nye kundeopplysninger.
- (2) Konti opprettet før 1. januar 2016, anses som eksisterende konto.
- (3) Konto opprettet 1. juli 2014 eller senere skal uansett første og annet ledd anses som ny konto for såvidt gjelder å fastslå om kontohaver og reelle rettighetshavere er skattepliktig eller hjemmehørende i USA, samt ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA.

### **§ 5-3-91. Summering av kontoverdi**

Opplysningspliktige skal, ved beregning av kontosaldo eller verdi ved gjennomgang av konti, summere saldo og verdi på alle konti med positiv verdi som kontohaver har i den finansielle institusjonen og nærstående enheter. Dette behøver likevel bare gjøres i den utstrekning datasystemer knytter flere konti sammen med et dataelement, for eksempel kundens identifikasjonsnummer, og muliggjør summering av kontosaldo.

### **§ 5-3-92. Alternativer for gjennomgang av konto**

- (1) Opplysningspliktige kan velge å gå gjennom eksisterende konti etter reglene for nye konti.
- (2) Opplysningspliktige kan velge å gå gjennom konto med saldo eller verdi som ikke overstiger USD 1 000 000 etter reglene for konto med saldo eller verdi som overstiger USD 1 000 000.
- (3) Valg etter første og annet ledd må gjelde alle konti, en klart avgrenset type konto, eller en avgrenset del av den opplysningspliktiges virksomhet. Valget har ikke betydning for fristen til å innhente utenlandsk identifikasjonsnummer eller hvilke eksisterende konti det er plikt til å gå gjennom.
- (4) Opplysningspliktige kan velge å ikke gå gjennom kollektive forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og kollektive livrenter som er utstedt til en arbeidsgiver eller individuelle ansatte inntil utbetaling for å identifisere kontohaver og reelle rettighetshavere som er skattepliktige eller hjemmehørende i et annet land enn USA, dersom
- 1. den kollektive forsikringsavtalen med gjenkjøpsverdi eller den kollektive livrenten er utstedt til en arbeidsgiver og dekker 25 eller flere ansatte,
  - 2. de ansatte er berettiget til å motta enhver kontraktsinteresse i tilknytning til sin avtale og til

- å oppnevne begunstigede i tilfelle arbeidstakers død, og  
3. den samlede utbetalingen til en ansatt eller begunstigede ikke overstiger USD 1 000 000.

**§ 5-3-93. Egenerklæring fra fysisk person**

(1) En egenerklæring skal være signert eller bekreftet av kontohaver, datert og inneholde opplysninger om

- a) navn,
- b) adresse,
- c) stater og jurisdiksjoner hvor kontohaver er skattemessig bosatt,
- d) amerikansk statsborgerskap,
- e) utenlandsk identifikasjonsnummer, og
- f) fødselsdato.

(2) Egenerklæringen skal også forplikte kontohaver til å ta kontakt med den opplysningspliktige og gi opplysninger ved endringer.

**§ 5-3-94. Egenerklæring fra enhet**

(1) En egenerklæring skal være signert eller bekreftet av person med fullmakt, datert og inneholde opplysninger om

- a) navn,
- b) adresse,
- c) stater og jurisdiksjoner hvor kontohaver er skattemessig hjemmehørende,
- d) utenlandsk identifikasjonsnummer, og
- e) kontohavers status som nevnt i § 5-3-71.

(2) Egenerklæringen skal også forplikte kontohaver til å ta kontakt med den opplysningspliktige og gi opplysninger ved endringer.

**Kapittel 10. Betalinger med amerikansk kilde**

**§ 5-3-100. Plikter ved formidling av betalinger med amerikansk kilde**

(1) Dette kapittel gjennomfører artikkel 4 nr. 1 bokstav e) i avtale 15. april 2013 nr. 3 mellom Norge og USA om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA.

(2) Opplysningspliktige som nevnt i kapittel 3, som skal foreta utbetaling av eller opptre som mellomledd ved en utbetaling som er kildeskattepliktig i USA til en ikke-deltakende finansiell institusjon som definert i FATCA, skal gi forutgående finansiell institusjon i betalingskjeden de opplysninger som er påkrevet for å trekke amerikansk kildeskatt og overholde opplysningsplikten om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA.

(3) Denne paragraf gjelder ikke opplysningspliktige som nevnt i artikkel 4 nr. 1 bokstav d) i avtalen nevnt i første ledd.

## **Kapittel 11. Opplysningsplikt om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner**

### **§ 5-3-110. Betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner**

(1) Opplysningspliktige som nevnt i kapittel 3, skal identifisere og gi opplysninger om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner som definert i FATCA foretatt i inntektsårene 2015 og 2016.

(2) Opplysningene skal vise navn og samlet beløp for hver ikke-deltakende finansiell institusjon som definert i FATCA.

(3) Finansielle institusjoner har ikke opplysningsplikt for betalinger etter første ledd når de ikke

- a) er kjent med grunnlaget for utbetalingen,
- b) har kontroll med utbetalingen, eller
- c) har eiendeler betalingen knytter seg til i sin forvaring.

### **§ 5-3-111. Definisjoner**

(1) Betalinger i dette kapittel omfatter

- a) rente fra ikke-amerikansk kilde betalt eller kreditert til en finansiell konto,
- b) utbytte fra ikke-amerikansk kilde betalt eller kreditert til en finansiell konto,
- c) betalinger knyttet til verdipapirlån, gjenkjøpsavtaler, derivatkontrakter eller lignende transaksjoner som direkte eller indirekte er knyttet til betaling av rente eller utbytte fra amerikanske kilder,
- d) betalinger fra en forsikringsavtale med gjenkjøpsverdi eller en livrentekontrakt.

(2) Betalinger knyttet til oppgjør for varer eller ikke-finansielle tjenester anses ikke som betalinger.

### **§ 5-3-112. Levering av opplysninger**

(1) Opplysningene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet Skattedirektoratet bestemmer. Skattedirektoratet kan bestemme at opplysningspliktige som ikke har opplysninger skal sende inn bekreftelse på at de ikke har opplysninger å levere.

(2) Opplysningene skal leveres til den tid Skattedirektoratet bestemmer.

## **II**

**§ 5-4 oppheves.**

**§ 5-5 B skal lyde:**

**B. Utbetalinger av skadeserstatninger**

**§ 5-5-10. Utbetalinger av skadeserstatninger mv.**

Norsk Pasientskadeserstatning og andre utbetalere av erstatning for personskade og tap av forsørger skal ukrevet levere opplysninger over utbetalinger siste år. Fysiske personer er unntatt fra opplysningsplikten. Det skal gis opplysninger over følgende utbetalinger:

- a. Alle utbetalinger ved personskade som skal dekke ervervstap frem til oppgjørstidspunktet og for et tidfestet fremtidig tidsrom. Alle periodiske utbetalinger ved personskade.
- b. Renter på alle utbetalinger.

**§ 5-5-11. Andre utbetalinger**

Opplysninger om utbetalinger til navngitt skadelidt, kan etter særlig anmodning fra ligningsmyndighetene kreves utover de i § 5-5-10 omtalte tilfeller. Skattedirektoratet kan kreve opplysninger om slike utbetalinger også til ikke navngitt person mv.

**§ 5-5-12. Opplysningspliktens innhold**

I tillegg til det som er bestemt i § 5-5-10 og § 5-5-11 skal opplysningene inneholde:

1. Navn og organisasjonsnummer på den som gir opplysningene.
2. Fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse på den beløpet utbetales til.
3. Utbetalt beløp.
4. Utbetalingstype.

**§ 5-5-13. Hvordan opplysningene skal gis**

Opplysningene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

**§ 5-5-14. Følgeskriv**

Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

**§ 5-5-15. Tid og sted for levering av opplysningene**

Opplysningene skal leveres samlet til Skattedirektoratet innen 20. januar året etter utbetalingsåret.

**§ 5-5 D oppheves.**

**§ 5-9 A til C, og F oppheves.**

**§ 5-9-40 skal lyde:**

**§ 5-9-40. Hvem som er opplysningspliktig**

Privat eller offentlig eiet institusjon som driver skolefritidsordning eller tilsvarende fritidsordning eller barnehage, herunder familiebarnehage og barnepark, og som mottar betaling for pass og stell

av barn, skal uoppfordret levere opplysninger etter bestemmelsene i § 5-9-40 – § 5-9-45. Privat barnepassordning der foreldre mv. har lønnsopplysningsplikt etter ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a og j, omfattes ikke.

**§ 5-11 skal lyde:**

**§ 5-11. Identifikasjon av skattyter og kopi av opplysninger**

§ 5-11-1. Skattyter skal innen 1. februar i året etter inntektsåret ha kopi av opplysninger om

- a. (Opphevet.)
- b. innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv. som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22
- c. finansielle instrumenter mv. som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22
- d. utbetaling på skadeforsikring som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22 og § 5-5-10 til § 5-5-15
- e. (Opphevet.)
- f. utbetalinger på livsforsikring som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22
- g. omsetning av jord- og skogbruksprodukter o.l. fra produsent som nevnt i § 5-5-40 til § 5-5-41
- h. omsetning av råfisk som nevnt i § 5-5-50 til § 5-5-54
- i. opplysninger fra drosjesentraler som nevnt i § 5-5-60 til § 5-5-65
- j. aksjonæroppgaver som nevnt i § 5-7-1 til § 5-7-8
- k. forsikring i livsforsikringsselskaper som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22
- l. konti for boligsparing for ungdom (BSU) som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22
- m. tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring som nevnt i § 5-9-30 til § 5-9-35
- n. betaling for pass og stell av barn som nevnt i § 5-9-40 til § 5-9-45
- o. innbetalinger til individuell pensjonsavtale etter skatteloven som nevnt i § 5-9-50 til § 5-9-55
- p. gaver til frivillige organisasjoner mv. som nevnt i § 5-9-60 til § 5-9-65
- q. boligsameie som nevnt i § 5-9-70 til § 5-9-76
- r. boligselskap som nevnt i § 5-9-80 til § 5-9-86.

For opplysninger fra forvaltningsselskaper og verdipapirfond som nevnt i § 5-3-20 til § 5-3-22 er fristen 10. februar i året etter inntektsåret.

For opplysninger fra utbetalere av vederlag som nevnt i § 5-9-90 til § 5-9-93 er fristen 15. februar i året etter inntektsåret.

Det skal fremgå av kopien (årsoppgaven) at opplysninger også er sendt til ligningsmyndighetene. Skattedirektoratet kan bestemme at kopien sendes til skattyter i en bestemt form.

Det skal fremgå av kopien (årsoppgaven) om skattyter er innrapportert som skattemessig bosatt eller hjemmehørende i annen stat eller jurisdiksjon. Kopien skal også inneholde skattyters utenlandske identifikasjonsnummer. Skattyter skal orienteres om at norske skattemyndigheter kan utveksle opplysningene til utenlandske skattemyndigheter i henhold til overenskomst med fremmed stat.

**§ 5-12 B oppheves.**

**§ 5-13-2 skal lyde:**

**§ 5-13-2. Reelle rettighetshavere skattemessig bosatt i Norge**

Plikten til å identifisere og gi opplysninger om reelle rettighetshavere skattemessig bosatt i Norge, jf. § 5-3-40 og § 5-3-20 til § 5-3-22, trer i kraft 1. januar 2018 med virkning fra og med inntektsåret 2018.

**§ 5-13-3 oppheves.**

**III**

Endringene under I og II trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2015.

**SkN 15-153 Forskrift om endring i skattebetalingsforskriften**

**Forskrift om endring i skattebetalingsforskriften**

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 21. desember 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 7-1 fjerde ledd bokstav b, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 7.

**I**

**I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:**

**§ 7-1-2 bokstav f skal lyde:**

f) Tilskudd fra ENOVA til energieffektiviseringstiltak på egen bolig, når skattyter har valgt å få stønaden som et skattefradrag ved skatteoppgjøret.

**II**

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2016.

**SkN 15-154 Forskrift om lønnstrekkordningen på Svalbard**

**Forskrift om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2016 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. § 1**

**Hjemmel:** Fastsett av Skattedirektoratet 18. desember 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 nr. 1 og delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998.

### **§ 1. Verdsettelse av naturalytelser**

Når arbeidstakeren skattlegges ved trekk i lønn (lønnstrekkordningen), skal følgende naturalytelser verdsettes slik:

Fritt opphold (kost og losji)	kr 120 pr døgn	
Kost (alle måltider)	kr 87	
Kost (to måltider)	kr 68	
Kost (ett måltid)	kr 45	
Losji (eget rom eller delt rom)	kr 33	
Fri bolig	inntil 40 kvm	kr 2 600 pr måned
	41–65 kvm	kr 3 700 pr måned
	66–90 kvm	kr 5 900 pr måned
	91–125 kvm	kr 6 600 pr måned
	over 125 kvm	kr 7 600 pr måned

Dersom arbeidsgiver subsidierer den skattepliktiges bokostnader skal det foretas beskatning dersom den faktiske husleie er lavere enn fordelssatsen for fri bolig. Skattepliktig fordel fastsettes til differansen mellom fordelssatsen for fri bolig og faktisk husleie.

Fri bil kr 1 800 pr måned

Ved beregning av fordel ved arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon skal det legges til grunn de samme regler og satser som gjelder på fastlandet for 2016.

### **§ 2. Overskudd på utgiftsgodtgjørelser mv.**

Overskudd på utgiftsgodtgjørelser er skattepliktig.

Ved beregning av overskudd på godtgjørelser til dekning av utgifter ved reiser/opphold utenfor hjemmet, både med og uten overnatting, innenlands og utenlands, skal det legges til grunn de samme regler og samme satser som gjelder for utbetaling av trekkfrie utgiftsgodtgjørelser på fastlandet for 2016.

Ved beregning av overskudd på fast godtgjørelse for bruk av egen bil i yrket, skal 1/3 av godtgjørelsen, maksimalt kr 1 600 per måned, anses for medgått til dekning av utgifter. Den øvrige delen er skattepliktig.

Ved beregning av overskudd på arbeidsgivers dekning av utgifter til bruk av egen bil og egen snøscooter i yrket, skal det legges til grunn de samme regler og satser som gjelder for utbetaling av trekkfrie utgiftsgodtgjørelser på fastlandet for 2016.

For refusjon av utgifter til elektronisk kommunikasjon skal det legges til grunn de samme regler og satser som gjelder på fastlandet for 2016.

## **SKN 15-155 Forskrift for eiendomsskatt, Oslo**

### **Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt**

**Hjemmel:** Fastsatt av Oslo bystyre 16. desember 2015 med hjemmel i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane § 2.

For eiendomsskatteåret 2016 gjelder følgende:

**§ 1.** Eiendomsskatt skrives ut på alle faste eiendommer i Oslo kommune, unntatt verker og bruk og annen næringseiendom, jf. esktl. § 3 bokstav g.

**§ 2.** Alminnelig skattesats settes til 2 promille, jf. esktl. § 10 og § 11 første ledd.

**§ 3.** Eiendomsskattegrunnlaget for boliger fastsettes på grunnlag av skattemessige formuesverdier der slike er tilgjengelige, jf. esktl. § 8 C-1. For eiendomsskatteåret 2016 benyttes formuesverdier fra ligningen for inntektsåret 2014.

Eiendomsskattegrunnlag for øvrige eiendommer fastsettes i medhold av esktl. §§ 8A-2 flg.

**§ 4.** Bystyret fastsetter et bunnfradrag på kr 4 000 000 for alle selvstendige boenheter i faste eiendommer som ikke benyttes i næringsvirksomhet, jf. esktl. § 11 annet ledd.

Som selvstendig boligenhet som har krav på bunnfradrag anses:

1. Bolig som er godkjent av plan- og bygningsmyndighetene som selvstendig boenhet etter gjeldende regelverk på godkjenningstidspunktet.
2. Alle fritidsboliger.
3. Hver enkelt leilighet i eiendommer som er organisert som boligsameier eller boligselskap.
4. Eiendommer som er registrert med flere boenheter i matrikkelen, for eksempel tomannsboliger, rekkehus og seksjonerte eiendommer.
5. Boliger som:
  - a) er fysisk adskilt fra øvrig boareal i eksisterende bolig,
  - b) er godkjent til varig opphold,
  - c) har egen separat inngang fra ytre rom, og
  - d) har alle hovedfunksjoner (stue, kjøkken, soverom (soveplass), bad og wc) for en bolig.

Der noe er registrert som boenhet i matrikkelen gis det automatisk ett bunnfradrag for enheten.

I andre tilfeller må eieren av eiendommen gi nødvendige opplysninger for å ha krav på bunnfradrag. Dette vil for eksempel være tilfellet dersom eieren mener at en registrert bolig inneholder flere boenheter etter de fastsatte kriteriene.

Eiendomsskattekontoret vil utarbeide et skjema der slike opplysninger kan gis jf. eiendomsskatteoven § 31 og forskrift om innhenting av opplysninger ved fastsettelse av bunnfradrag.

**§ 5.** For eiendomsskatteåret 2016 vedtar bystyret følgende fritak for eiendomsskatt, jf. esktl. § 7:

- i. Nærmere angitte eiendommer eid av stiftelser og institusjoner med allmennyttig formål fritas for eiendomsskatt, jf. esktl. § 7 bokstav a. Bystyret vil angi de eiendommer fritaket gjelder for i et eget vedtak.
- ii. Bygning av historisk verdi fritas for eiendomsskatt, jf. esktl. § 7 bokstav b. Med bygning av historisk verdi menes bygninger som er automatisk fredet eller vedtaksfredet etter kulturminneloven.
- iii. Bygning som helt eller delvis benyttes som bolig fritas for eiendomsskatt det første året etter ferdigstillelsen, jf. esktl. § 7 bokstav c. Dette innebærer at for eiendomsskatteåret 2016 vil boliger som ble ferdigstilt i løpet av 2015 fritas.
- iv. Bystyret ber byrådet legge fram forslag om en ordning som kan sikre at en husstand ikke skal betale eiendomsskatt dersom husstandens økonomi gjør at dette blir svært urimelig.

**§ 6.** Bystyret oppretter følgende nemnder for eiendomsskatt:

- i. Sakkyndig nemnd for taksering av alle faste eiendommer unntatt verk og bruk og annen næringseiendom, jf. esktl. § 3, bokstav g) og esktl. § 8 A-3 (4). Nemnda består av Gunnar Leganger (leder), Hanne Finstad (nestleder), Per Vidar Nilsen (medlem), Kari Opheim (varamedlem), Morten Johnsrud (varamedlem) og Lars Mauseth (varamedlem).
- ii. Sakkyndig nemnd for taksering av verk og bruk og annen næringseiendom, jf. esktl. § 8A-3 (4) som følge av at kommunen vil innføre etter eiendomsskatteovens § 3 bokstav a fra 2017. Nemnda skal bestå av tre medlemmer og tre varamedlemmer.
- iii. Sakkyndig klagenemnd for eiendomsskatt, jf. esktl. § 20.

**§ 7.** Bystyret vedtar egne regler for saksbehandlingen i nemndene (takstvedtekter), jf. vedlegg 9 til Tilleggsinnstilling for budsjett 2016 byrådssak 262/2015.

**§ 8.** Fastsettelse av godtgjørelse til medlemmene av nemndene omtalt i punkt 7 delegeres til byrådet.

**§ 9.** Bystyrets kompetanse i alle saker hvor eiendomsskatteoven har lagt kompetansen til formannskapet, delegeres til byrådet.

**§ 10.** Eiendomsskatten skal i 2016 betales i to terminer, jf. esktl. § 25.

Bystyret ber byrådet legge fram en evaluering av hvordan eiendomsskatten har slått ut innen utgangen av første halvår 2017.

## **SkN 15-156 Endring i forskrift til utfylling mv. av skatteoven**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 17. desember 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-41 første ledd.

**I**

**I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:**

**§ 5-41-1 annet ledd bokstav b og c skal lyde:**

- b. livrente som er tegnet etter lov om tjenstepensjon § 6-4,
- c. livrente som er tegnet som fortsettelsesforsikring utgått fra kommunal pensjonsordning,

Någjeldende bokstaver b og c blir nye bokstaver d og e.

**II**

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

**SkN 15-157 Endring i 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 18. desember 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-12 fjerde ledd.

**I**

**I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:**

**§ 5-12-5 skal lyde:**

**§ 5-12-5. Beregning av normrenten**

(1) Normrenten fastsettes av Finansdepartementet på grunnlag av en basisrente. Basisrenten fastsettes med utgangspunkt i uttrekk av priser på boliglån fra Finansportalen. Uttrekket tar utgangspunkt i et standard annuitets boliglån på 1 500 000 kroner, innenfor 50 prosent sikkerhet, med avdragstid på 30 år, en låntaker på 45 år og for landsdekkende markedsområde. Boliglån

hvor det er krav om at også andre produkter er omfattet av kundeforholdet, for eksempel lønnskonto, inngår ved uttrekket av priser, men det kan ikke stilles krav om spesiell yrkestilknytning eller medlemskap i organisasjoner. Ved uttrekk av lån kan det ses bort fra lån som inneholder vilkår om kjøp av tjenester som antas egnet til å påvirke prisen på boliglånet.

(2) Ved beregning av basisrenten skal hver finansinstitusjon bare regnes med én gang i hvert uttrekk. Uttrekk foretas på angitte observasjonstidspunkter i observasjonsperioden på to måneder med start den 1. i hver av månedene januar, mars, mai, juli, september og november. Observasjonstidspunktene er hver tirsdag i observasjonsperioden, eller påfølgende hverdag dersom tirsdagen faller på en hellig- eller høytidsdag.

(3) Basisrenten utgjør det aritmetiske gjennomsnittet av de fem laveste prisene på boliglån for hver av observasjonstidspunktene i observasjonsperioden. Gjennomsnittet regnes ut med tre desimaler. Basisrenten fastsettes innen utløpet av den tiende dagen etter observasjonsperioden. Finanstilsynet publiserer basisrenten på tilsynets hjemmeside på Internett.

(4) Normrenten fastsettes senest den 12. dagen etter utløpet av observasjonsperioden for fastsettelse av basisrenten og er lik den fastsatte basisrenten med et fradrag på 0,15 prosentenheter og deretter avrundet til nærmeste 0,1 prosentenheter. Normrenten skal bare endres dersom basisrenten etter fradraget på 0,15 prosentenheter, men før avrunding, tilsier en endring på minst 0,1 prosentenheter sammenlignet med den gjeldende normrenten. Normrenten, og endringer i denne, publiseres på Skattedirektoratets hjemmeside på Internett og gjelder fra et tidspunkt 2 kalendermåneder etter utløpet av observasjonsperioden.

## **II**

Endringen under I trer i kraft straks og med virkning for normrenten som gjelder fra 1. mars 2016.

## **SkN 15-158 Endring i forskrift om opplysninger til ligningsmyndighetene**

**Forskrift om endring i forskrift om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.**

**Hjemmel:** Fastsett av Skattedirektoratet 18. desember 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 6-3 nr. 3 og § 6-10 og delegeringsvedtak 14. februar 2014 nr 134.

## **I**

I forskrift 17. april 2008 nr. 386 om offentlige myndigheters mv. plikt til ukrevet å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. gjøres følgende endring:

§ 3 nr. 3 ny bokstav d, e og f skal lyde:

- d. gjeld ved utgangen av inntektsåret
- e. beløp til gode ved utgangen av inntektsåret
- f. betalte renter siste år.

## **II**

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## **SkN 15-159 Endring i forskrift til skatteloven**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 15. desember 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 § 1-2, § 2-1, § 2-2, § 2-3, § 9-1, § 10-40, § 11-5, § 11-7, § 14-10, § 14-11, § 14-20, § 14-21 og § 17-1.

## **I**

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 1-2-1 skal lyde:

### **§ 1-2-1. Andre offentlige krav**

Skattebetalingsloven skal gjelde for avgifter som nevnt i følgende forskrifter når de skal kreves opp ved innførsel eller utførsel av varer:

- a. forskrift 13. desember 2000 nr. 1253 om samordnet innkreving av avgift på fiskeeksport
- b. forskrift 20. desember 2012 nr. 1417 om forskningsavgift på landbruksprodukter.

Ny § 2-1-4 skal lyde:

### **§ 2-1-4. Innkreving av krav etter skattebetalingsloven § 2-1 femte ledd**

(1) Tvangsmulkt etter skattebetalingsloven § 5-16, ligningsloven § 10-6 og ansvarskrav etter ligningsloven § 10-7 innkreves av den kommunale skatteoppkreveren.

(2) Den kommunale skatteoppkreveren skal innkreve følgende krav tilkjent staten på skatte- og avgiftsområdet ved dom eller i avtale

- a) sakskostnader i forbindelse med rettslig prøving av krav som skatteoppkreverne er innkrevingsmyndighet for etter skattebetalingsloven § 2-1,
- b) erstatningskrav til dekning av de krav som skatteoppkreverne er innkrevingsmyndighet for etter skattebetalingsloven § 2-1, og
- c) regresskrav ved inntreden til dekning av de krav som skatteoppkreverne er innkrevingsmyndighet for etter skattebetalingsloven § 2-1.

Dersom krav nevnt i bokstav a til c ikke alene kan kreves inn av skatteoppkreveren, skal skattekontoret kreve inn kravet.

Ny § 2-2-1 skal lyde:

**§ 2-2-1. Toll og avgifter mv.**

(1) Betaling av toll- og avgifter som oppstår ved innførsel som ikke belastes tollkreditten eller dagsoppgjørordningen, skal skje til tollregionen. Kontant betaling av dagsoppgjør kan skje til tollregionen. Ved på- og omregistrering kan betaling av omregistreringsavgift samt skyldig årsavgift og vektårsavgift skje hos Statens vegvesen.

(2) Tollregionen er betalingsmottaker og innkrevingsmyndighet for omkostninger og gebyr fastsatt i medhold av tolloven, jf. skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav a, likevel slik at skattekontoret forestår innkreving etter skattebetalingsloven kapittel 14.

§ 2-3 skal lyde:

**§ 2-3. Departementets instruksjonsmyndighet over skatteoppkreverne og om delegering av myndighet til skatteoppkreverne**

Departementets myndighet etter skattebetalingsloven § 2-3 delegeres til Skattedirektoratet.

§ 2-6, § 2-6-1, § 2-6-2, § 2-7, § 2-7-1 og § 2-8 oppheves.

§ 9-1-1 annet ledd skal lyde:

(2) Innbetaling til bank kan skje elektronisk eller ved bruk av betalingsblankett. Skattedirektoratet kan fastsette særskilte betalingsblanketter og bestemme at disse skal benyttes når betaling via bank skjer ved bruk av betalingsblankett.

§ 10-40-1 skal lyde:

**§ 10-40-1. Forfall for vektårsavgift for korttidsbruk av tilhenger**

For korttidsbruk av tilhenger skal avgiften være betalt før kjøring finner sted. Skattekontoret kan gjøre unntak fra dette kravet.

§ 11-4-5 skal lyde:

**§ 11-4-5. Renter ved særskilt refusjon av særavgifter**

Det skal ytes renter etter skattebetalingsloven § 11-4 ved refusjon etter § 4-2-1 i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter, jf. § 11-6-1.

§ 11-5-2 bokstav a skal lyde:

- a) Når utbetalingen skjer senere enn 1. juli i inntektsåret, godtgjøres renter med rentesats etter skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 25 pst., beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter. Er det innbetalt tilleggsforskudd beregnes renter fra fristen for betaling av tilleggsforskudd etter § 4-7.

Ny § 14-10-1 skal lyde:

**§ 14-10-1. Omkostninger ved tvangssalg av varer**

Skattekontoret kan kreve dekket omkostninger knyttet til gjennomføring av tvangssalg av varer.

§ 14-11-2 skal lyde:

**§ 14-11-2. Inndragning av kjennemerker**

(1) Tollvesenet og andre som er gitt avskiltningsoppdrag kan uten varsel inndra kjennemerke på kjøretøy som er vedtatt stanset, når kjøretøyet påtreffes.

(2) Kjennemerker som er inndratt skal straks sendes til nærmeste regionvegkontor.

§ 14-11-6 skal lyde:

**§ 14-11-6. Utfyllende bestemmelser**

Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet kan gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om stansning av kjøretøy.

§ 14-20-1 skal lyde:

**§ 14-20-1. Søknad og innvilgelse av tollkreditt**

(1) Skattekontoret kan etter søknad på fastsatt blankett innvilge foretak kreditt for krav som oppstår i forbindelse med innførsel eller utførsel av en vare.

(2) Skattekontoret kan kredittvurdere foretaket, herunder dets ledelse/tillitsmenn. I søknaden skal foretaket angi forventet kredittbehov samt de opplysninger skattekontoret finner nødvendige for å identifisere søkeren og vurdere dennes kredittverdighet.

(3) Foretaket må være registrert i Foretaksregisteret og Merverdiavgiftsregisteret for å få innvilget tollkreditt. Foretak med hovedforretningssted i utlandet må dessuten være registrert i etableringslandets foretaksregister eller tilsvarende register. Skattekontoret kan dispensere fra kravet om registrering på bestemte vilkår eller når særlige omstendigheter tilsier det.

(4) Søknad om kreditt kan avslås når det foreligger omstendigheter som omhandlet i § 14-20-3.

§ 14-20-2 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Skattekontoret kan løpende kredittvurdere foretaket og dets ledelse/tillitsmenn mens kreditten består. Som ledd i kredittvurderingen har foretaket plikt til på forespørsel å fremlegge regnskap, skatteattest og lignende dokumentasjon av betydning for vurderingen.

(5) Den som er innvilget kreditt skal uten opphold opplyse skattekontoret om endringer i foretakets navn, adresse, styresammensetning eller andre opplysninger som er gitt i kredittsøknaden.

§ 14-20-3 annet ledd skal lyde:

(2) Kredittverdigheten vurderes ut i fra skattekontorets generelle tillit til foretaket, herunder foretakets betalingsvilje, betalingsevne og overholdelse av skatte-, toll- og avgiftsregelverket mv. samt skattekontorets inndrivelsesmuligheter.

§ 14-20-4 første og annet ledd skal lyde:

(1) Sikkerhetsstillelse kan kreves både ved innvilgelse av tollkreditt, mens tollkreditten består og ved eventuell gjenåpning av stengt tollkredittkonto. Sikkerhetsstillelsens størrelse og varighet fastsettes av skattekontoret. Skattedirektoratet utarbeider en standard garantitekst som skal benyttes.

(2) I de tilfeller sikkerhet kreves skal den stilles i form av selvskyldnerkausjon fra bank, forsikringsselskap eller annet finansforetak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet i og er underlagt myndighetstilsyn i Norge eller en annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, eller annet kredittselskap som er godkjent av Skattedirektoratet.

§ 14-20-6 skal lyde:

**§ 14-20-6. Utfyllende bestemmelser tollkreditt**

Skattedirektoratet kan gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om tollkreditt.

§ 14-20-10 skal lyde:

**§ 14-20-10. Søknad og innvilgelse av dagsoppgjør**

(1) Skattekontoret kan etter søknad på fastsatt blankett innvilge speditører tillatelse til å foreta samlet oppgjør for de deklarasjoner som er innlevert i løpet av en dag jf. skattebetalingslovens § 14-20.

(2) I søknaden skal foretaket angi forventet kredittbehov samt de opplysninger skattekontoret finner nødvendige for å identifisere søkeren og vurdere dennes kredittverdighet.

(3) Speditøren må være registrert i Foretaksregisteret og Merverdiavgiftsregisteret for å få innvilget tillatelse til å foreta dagsoppgjør. Skattekontoret kan dispensere fra kravet om registrering.

(4) Tillatelse kan nektes innvilget bl.a. i de tilfeller som er nevnt i § 14-20-12.

(5) Skattekontoret kan kredittvurdere speditøren, herunder dets ledelse/tillitsmenn.

§ 14-20-11 fjerde ledd skal lyde:

(4) Skattekontoret kan foreta en løpende kredittvurdering av foretaket, herunder dets ledelse/tillitsmenn, så lenge tillatelse til å foreta dagsoppgjør er aktuelt.

§ 14-20-12 annet ledd skal lyde:

(2) Kredittverdigheten vurderes ut i fra skattekontorets generelle tillit til foretaket, herunder foretakets betalingsvilje, betalingsevne og overholdelse av skatte-, toll- og avgiftsregelverket mv. samt skattekontorets inndrivelsesmuligheter.

§ 14-20-13 første ledd skal lyde:

(1) Sikkerhetsstillelse kan kreves ved innvilgelse av tillatelse til å foreta dagsoppgjør, mens dagsoppgjørordningen består og ved ny tillatelse etter tidligere tilbakekalt tillatelse. Sikkerhetsstillelsens størrelse og varighet fastsettes av skattekontoret. Skattedirektoratet utarbeider en standard garantitext som skal benyttes.

§ 14-20-14 skal lyde:

**§ 14-20-14. Utfyllende bestemmelser dagsoppgjør**

Skattedirektoratet kan gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om dagsoppgjør.

**§ 14-21-1 første og annet ledd skal lyde:**

(1) Sikkerhet skal stilles i form av selvskyldnerkausjon fra bank, forsikringsselskap eller annet finansforetak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet i og er underlagt myndighetstilsyn i Norge eller en annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, eller annet kredittselskap som er godkjent av Skattedirektoratet.

(2) De nærmere krav til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av skattekontoret. Normalt skal sikkerheten til enhver tid dekke avgiftskravet for en måned. Dersom nye omstendigheter eller opplysninger tilsier det, kan skattekontoret stille ytterligere krav til sikkerhet.

§ 14-21-2 første ledd skal lyde:

(1) Skattekontoret kan kreve at virksomheter som er registrert som avgiftspliktige etter særavgiftsloven stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Krav om sikkerhetsstillelse kan stilles ved registrering av virksomheten eller senere.

§ 14-21-2 fjerde ledd skal lyde:

(4) De nærmere krav til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av skattekontoret. Som hovedregel skal sikkerheten til enhver tid dekke avgiftskravet for to terminer. Dersom nye omstendigheter eller opplysninger tilsier det, kan skattekontoret stille ytterligere krav til sikkerheten.

§ 17-1 skal lyde:

**§ 17-1. Prosessordningen i innfordringssaker**

Departementets myndighet etter skattebetalingsloven § 17-1 tredje ledd delegeres på skatteetatens og skatteoppkreverens område til Skattedirektoratet.

**II**

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2016.

## **SkN 15-160 Forskrift om avgiftssatser folketrygden 2016**

### **Forskrift om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2016**

**Hjemmel:** Fastsett ved kgl.res. 18. desember 2015 med hjemmel i stortingsvedtak 14. desember 2015 nr. 1566 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2016, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2, § 23-3 og § 23-4. Fremmet av Arbeids- og sosialdepartementet.

#### **§ 1. Personkrets**

Denne forskriften omfatter personer som er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-6 med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover og skattevedtak, eller etter lov om skatt til Svalbard, samt medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og utsendt arbeidstaker som er medlem i trygden etter konvensjon inngått etter lov om folketrygd § 1-3.

#### **§ 2. Avgiftsgrunnlag**

a) For rettigheter etter kapitlene 5, 8, 9 og 14 i lov om folketrygd skal avgift fastsettes i prosent av inntekt som nevnt i skatteloven § 12-2.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 49 650. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 49 650.

b) For rettigheter etter kapitlene 4, 6, 7, 10, 11 til 13 og 15 til 20 i lov om folketrygd skal avgiften fastsettes i prosent av pensjonsgivende inntekt, jf. lov om folketrygd § 3-15 første ledd.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn kr 49 650 kroner. Avgiften må ikke

utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger kr 49 650.

- c) Når en person etter søknad er opptatt i folketrygdens pensjonsdel med hjemmel i § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 og samtidig betaler trygdeavgift i Norge av personinntekt som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstav f og g, skal differansen mellom den fulle avgiften og avgiften for slik personinntekt og tilskudd fra staten innkreves av Arbeids- og velferdsetaten.

### § 3. Avgiftssatser

- a) Pliktig medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-1 til § 2-5, herunder utsendte arbeidstakere som er medlem i trygden etter avtale i medhold av lovens § 1-3, med inntekt som ikke er skattepliktig til Norge etter de ordinære skattelover eller skattevedtak, eller lov om skatt til Svalbard, svarer ordinær trygdeavgift.
- b) For sjømenn som er ansatt på norsk skip i utenriksfart som er registrert i det ordinære norske skipsregisteret, med unntak av personer som er ansatt i tjeneste hos utenlandsk arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet ombord, og er medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-6, betaler arbeidsgiveren en fast sats på kr 412 per måned uten hensyn til antall tjenestedager i måneden.
- c) Medlem i trygden etter lov om folketrygd § 2-7, § 2-7a eller § 2-8 betaler trygdeavgift for de rettigheter medlemskapet omfatter.

Avgiften som innbetales til trygdemyndighetene fastsettes til følgende proSENTSATSER:

		Avgiftsgrunnlag				
		Etter § 2 a) Sykestønad mv.			Etter § 2 b) Pensjon mv.	
Ulike typetilfeller		Uten syke- penger	Tillegg for syke- penger	Tillegg for begrenset rett til sykepenger*	Uten yrkes- skade- trygd	Tillegg for yrkes- skadetrygd
		1	2a	2b	3	4
Medlemmet er ikke skattepliktig i Norge	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeidsgiveravgift	9,1	4,7	2,3	26,8	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeids- giveravgift	6,8	0,0	0,0	19,9	0,0
Medlemmet er skattepliktig i Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT BETALES IKKE SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTE- MYNDIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeids- giver avgift	7,4	4,7	2,3	10,0	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiver- avgift	5,1	0,0	0,0	3,1	0,0

Medlemmet er skattepliktig i Norge	ORDINÆR TRYGDEAVGIFT					
	BETALES SAMMEN MED SKATTEN TIL SKATTE-MYNDIGHETENE					
	Arbeidsgiver plikter ikke å betale arbeids-giveravgift	2,3	4,7	2,3	6,9	0,2
	Arbeidsgiver plikter å betale arbeids-giveravgift	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

\* Gjelder for begrenset rett til sykepenger mv. i utlandet etter lov om folketrygd § 8-9 annet ledd.

\*\* Omfatter også personer som ikke skattelignes i Norge etter bestemmelse i en skatteavtale.

#### § 4. Misjonærer og visse andre grupper

Departementet kan fastsette avgifter på grunnlag av de avgiftssatser som er fastsatt for annen ervervsinntekt enn lønnsinntekt, selv om vedkommende må anses som arbeidstaker.

#### § 5. Forskrifter

Departementet kan gi forskrifter om gjennomføring av bestemmelsene i denne forskriften og kan foreta justeringer i de fastsatte regler og avgifter, herunder også gi særregler for medlemmer med lønnsinntekt opptjent på fremmed stats kontinentalsokkel og utsendte arbeidstakere som delvis er omfattet av folketrygdloven i medhold av gjensidighetsavtaler.

#### § 6. Ikrafttreden

Forskriften trer i kraft straks og gis virkning fra 1. januar 2016. Fra samme dag oppheves forskrift av 19. desember 2014 nr. 1759 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2015.

## SKN 15-161 Forskrift om takseringsregler artistskatt, 2016

### Forskrift om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2016 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister

**Hjemmel:** Fastsatt av Skattedirektoratet 14. desember 2015 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 nr. 1 og delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998.

#### 1.0 Fradragsposter

##### 1.1 Fradrag for utgifter til kost

Når artisten sannsynliggjør at han har hatt utgifter til kost i forbindelse med arrangement i Norge innrømmes fradrag med følgende satser:

- kr 710 per døgn når artisten sannsynliggjør å ha bodd på hotell
- kr 568 per døgn når artisten sannsynliggjør å ha bodd på hotell og får fradrag for utgifter til losji inkludert frokost eller disse utgiftene refunderes etter regning
- kr 307 per døgn når det sannsynliggjøres at artisten har bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter
- kr 200 per døgn når artisten har bodd privat eller på hybel, brakke, leilighet mv. med kokemuligheter, eller han ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg i forbindelse med arrangementet.

Utgifter til kost som artisten har dekket for utenlandske medarbeidere i forbindelse med arrangementet i Norge innrømmes etter samme satser per døgn per person.

Krav om sannsynliggjøring innebærer at artisten i vedlegg til oppgjørsblanketten må fremlegge en fortløpende oppstilling over hvordan vedkommende har innrettet seg i forbindelse med arrangementet i Norge.

Oppstillingen skal minst inneholde følgende opplysninger:

- dato for avreise fra og ankomst til utlandet
- dato for ankomst til og avreise fra Norge
- reisemåte og reisevei
- navn og adresse på overnattingssted/utleier. Ved flere overnattingssteder skal dato for overnattingene angis.
- type losji fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt losji.

## **1.2 Fradrag for utgifter til bruk av eget transportmiddel**

### **1.2.1 Fradragssats for bruk av bil**

Når artisten sannsynliggjør at han har hatt utgifter til transport med eget transportmiddel i forbindelse med arrangement i Norge, innrømmes fradrag med kr 3,80 pr. km for inntil 10 000 km. Over 10 000 km innrømmes fradrag med kr 3,45.

## **SkN 15-162 Endring i skattebetalingsforskriften**

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)**

**Hjemmel:** Fastsatt av Finansdepartementet 11. desember 2015 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-7.

## **I**

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

### **Ny § 11-7-5 skal lyde:**

§ 11-7-5. Rente for tilleggsskatt mv. frem til klage- eller domstolsavgjørelse

(1) Av tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr som fastholdes etter klage- eller domstolsbehandling, svares rente tilsvarende satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd første punktum fra forfall for kravet og frem til klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Endelige renteberegningen skal først skje etter at hovedkravet er innfridd.

(2) Første ledd gjelder ikke tilleggsavgift som ilegges ved forsinket betaling av krav om årsavgift og vektårsavgift.

## **II**

Endringen under I trer i kraft straks, og gjelder for alle vedtak hvor tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr ilegges etter ikrafttredelsen.