



Skattenytt 2/2017

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),
Syversen Law

Innholdsfortegnelse

HØYESTERETTSDOMMER	1
SkN 17-010 Rauma Energi AS	1
SkN 17-011 Klemet Karlsen AS	14
LAGMANNNSRETTSDOMMER	24
SkN 17-012 Avskrivning av driftsmidler	24
SkN 17-013 Fradrag for kostnader og tap mv.	48
SkN 17-014 Tilleggsskatt, saksbehandlingstid	65
SkN 17-015 Underskuddsfremføring, tilleggsskatt	78
SkN 17-016 Utbyttebeskatning	98
SkN 17-017 Innbetaling til skatteoppkreveren – hvilket krav som skal anses dekket	123
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	131
SkN 17-018 Rabatterte billetter – skattemessige konsekvenser	131
SkN 17-019 SKDs kommentar til IKEA-dommen	132
SkN 17-020 SKDs kommentar til Høyesteretts dom av 2. november 2016 (Evry AS)	137
FORSKRIFTSENDRINGER	140
SkN 17-021 Endring til utfylling og gjennomføring av skatteoven	140
SkN 17-022 Endring i skattebetalingsforskriften	141
SkN 17-023 Endring i skattebetalingsforskriften	141

Høyesterettsdommer

SkN 17-010 Rauma Energi AS

Lovstoff: Skatteloven § 6-40 (1).

Høyesterett: Dom av 15. februar 2017. **Saksnr.:** HR-2017-350-A

Dommere: Noer, Falch, Kallerud, Webster og justitiarius Øie.

Ankende part: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (Regjeringsadvokaten v/advokat Magnus Schei – til prøve).

Ankemotpart: Rauma Energi AS (advokat Helge Aarseth).

Hva saken dreide seg om: Fradrag for gjeldsrenter sktl. § 6-40 (1). Spørsmål om kapitaltilførsel fra en kommune til sitt heleide kraftselskap skulle klassifiseres som gjeld eller egenkapital.

Kort omtale av dommen: Rauma Energi AS er et kraftselskap som er heleid av Rauma kommune.

Låneforhold og rentebetingelser: I 2002 tok Rauma Energi opp lån på 60 millioner kroner hos sin eier, hvorav halvparten var finansiert ved utdeling av ekstra utbytte i 2001 og resten fra nedskrivning av overskuddsfond. Renten var fastsatt til 7 %, med bestemmelser om årlige justeringer. Långiver hadde ikke rett til å si opp lånet, men låntaker kunne si opp avtalen med tre måneders varsel med bestemmelse om at det da skulle foretas forhandlinger om betingelsene for tilbakebetaling. Låneavtalen er gjengitt i avsn. 2 i dommen.

Lånet ble klassifisert som et ansvarlig lån av låntaker og långiver. Renten utgjorde 7 % årlig i perioden 2002-2013 med et årlig rentefradrag på 4,2 millioner kroner i perioden. – Det tilføyes at renten vil være skattemessig fradragsberettiget på låntakers hånd, men ikke skattepliktig for långiver, Rauma kommune.

Endringsvedtak 10-01.2013: I dette vedtaket ble låneforholdet omklassifisert til egenkapital med den følge at rentefradraget ble tilbakeført for de aktuelle år 2002-2008. Ved senere **endringsvedtak 08.11.2013** ble det gjort tilsvarende endringsvedtak for 2001 og i **endringsvedtak 10.03.2015** for årene 2012-13.

Klage/klagevedtak: Skattyter påklaget vedtaket, men i skatteklagenemndas vedtak 11.06.2014 ble klagen forkastet med tre mot en stemme.

Rettslig overprøving: Det ble tatt ut stevning i saken. *Romsdal tingrett* kom i sin dom av 11.06.2014 til at Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) måtte frifinnes og tilkjennes sakskostnader. Tingretten la avgjørende vekt på at *avtalen ikke fastsatte noen ubetinget*

tilbakebetalingsplikt og at det derfor ikke forelå et låneforhold, men at kapitaltilførselen måtte klassifiseres egenkapital og at det følgelig ikke kunne belastes noen renter på kapitaltilførselen.

Frostatting lagmannsrett kom i sin dom av 14.03.2016 til motsatt resultat – altså at kapitaltilførselen måtte anses som et lån og at rentefradrag følgelig måtte godtas. Skattyter ble tilkjent sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Høyesterett kom i denne dom til samme resultat som tingretten og frifant SFS, som også ble tilkjent sakskostnader på litt i overkant av 300 000 kroner.

Høyesteretts syn: Utgangspunktet er sktl. § 6-40 som fastsetter at "[d]et gis fradrag for renter av skattyters gjeld". Spørsmålet i saken var da om kapitaltilførselen fra Rauma kommune til Rauma Energi hadde karakter av et gjeldsforhold eller om det måtte karakteriseres som en form for egenkapital. Hvis det siste var tilfelle "gis det ikke fradrag for utgifter til kapitalavkastningen" (avsn. 32).

i) Rettslig utgangspunkt: Ved klassifiseringen av et kapitaltilskudd som lån eller egenkapital – noe som er særlig aktuelt for et såkalte hybrid finansinstrument – må det vurderes om de *typiske egenskaper* for instrumentet har *størst likhet med et låneforhold eller egenkapitalinnskudd*, sml. uttalelsene i Ot.prp. nr. (2001-2002) kap. 13.3. Dette må avgjøres ved *"en samlet vurdering av kapitalinnskuddets egenskaper"* hvor det må legges vekt på en rekke forhold, bl.a. om det foreligger tilbakebetalingsplikt, om det er avtalt rente eller om avkastningen er overskuddsavhengig, prioritet ved likvidasjon, om tap kan avregnes mot kapitalinnskuddet, osv. (se nærmere avsn. 33). Dette er også lagt til grunn i rettspraksis; Rt-2001-851 (preferansekapital) s. 863 og Rt-2010-790 (Telecomputing – også inntatt og omtalt i Skattenytt 2010-998) avsn. 44.

ii) Betydningen av partenes formelle behandling av kapitaltilskuddet: Høyesterett slår fast at *partenes betegnelse av avtaleforholdet* er et utgangspunkt for vurderingen, men ikke mer enn det, jf. uttalelser i Rt-2001-851 på s. 392 (preferansekapital). Det er *"den privatrettslige realiteten"* av transaksjonsforholdet som er avgjørende jf. Rt-1998-383 på s. 392 (Telecomputing). At partene har betegnet kapitaltilførselen som et "ansvarlig lån" og behandlet det som et låneforhold i regnskapene, kunne ikke tillegges særlig vekt da det er det *reelle forhold* basert på avtalegrunnlaget som måtte være avgjørende.

iii) Krav på tilbakebetaling: Høyesterett fastslår at det *sentrale kjennetegn* på et lån er at låntaker har *"en alminnelig og ubetinget" tilbakebetalingsplikt*. Dette er også det avgjørende skille mellom lån og egenkapital, jf. Telecomputing-dommen avsn. 44.

I avtalen om "ansvarlig lån" er det ikke nevnt noe om tilbakebetaling eller forfallstidspunkt. Men det er i avtalen uttrykkelig bestemt at "kreditor" ikke kan si opp låneavtalen eller kreve de utbetalte midler til Rauma Energi innfridd eller tilbakebetalt. "Lånet" kunne heller ikke brukes til motregning mot krav som Rauma Energi hadde mot kommunen.

At kommunen som eier av Rauma Energi kunne medvirke til at det ble besluttet en tilbakebetaling fra bidragsmottakers side, var ikke avgjørende. Ved interessefellesskap må partene behandles som separate subjekter. Det avgjørende måtte følgelig være om det forelå en *ubetinget tilbakebetalingsplikt* som er et typisk kjennetegn for et låneforhold.

iv) Manglende misligholdsbeføyelser: Misligholdsbeføyelser er vanlig ved låneavtaler. I dette tilfellet var det ikke avtalt noe om misligholdsbeføyelser. Dette måtte sees i sammenheng

med at det ikke var avtalt noen tilbakebetalingsplikt. Når det i tillegg var avtalt morarente ved manglende betaling, var manglende misligholdsbeføyelser ikke et tungtveiende moment ved klassifiseringen av transaksjonen.

v) Om kapitalen er rentebærende eller overskuddsavhengig: Typisk for et låneforhold er at det er avtalt en rente som ikke er overskuddsavhengig, mens det motsatte er tilfelle for egenkapital. I dette tilfelle var det avtalt en rente på 7 % som ikke var endret i perioden – et moment som trakk i retning av et lån.

vi) Kapitalens tapsabsorberende evne under løpende drift: Låntaker hadde ingen rett til å avskrive kapitaltilskuddet til dekning av løpende tap på sin hånd, noe som trakk i retning av et låneforhold. Dette moment hadde imidlertid mindre vekt siden det ikke var avtalt noen tilbakebetalingsplikt.

vii) Kapitalens prioritet ved insolvens eller likvidasjon: Kapitalytelser som står tilbake i prioritet for andre kreditorer ved insolvens, er typisk for egenkapital. I dette tilfelle var det avtalt et *ansvarlig lån* som står tilbake overfor andre kreditorer ved debtors manglende betalingsevne, men som likevel normalt karakteriseres som et lån. – I dette tilfelle var Rauma kommune både kapitaleier og kreditor, noe som medførte at en splitting av kommunens kapitalinnskudd ikke hadde noen betydning for den. Og formentlig da mindre vekt ved klassifiseringen.

viii) Kontroll og styringsrett: Kapitalinnskudd gir organisatorisk innflytelse over selskapet. Låneavtalen gir ikke kommunen noen slik innflytelse over selskapet, men dette hadde mindre betydning siden kommunen i kraft av sin eierposisjon hadde all innflytelse i selskapet.

ix) Samlet vurdering: Ut i fra en samlet vurdering kom Høyesterett til at forholdet måtte betraktes som *egenkapital*. Selv om det var momenter som trakk i forskjellig retning, måtte det forhold at det ikke forelå noen tilbakebetalingsplikt så lenge kommunen var eier av selskapet, tillegges avgjørende vekt. Og vurdert som egenkapital, kunne det selvsagt ikke kreves fradrag for noen rente.

Staten v/SFS måtte følgelig frifinnes og saken var ikke mer tvilsom enn at SFS ble tilkjent sakskostnader for alle instanser med i alt 272.891 kroner.

Referentens kommentarer: Dette er etter min mening en prinsipielt viktig dom om klassifiseringen av en transaksjon som har visse elementer av egenkapital, men samtidig også elementer av å være et låneforhold. Hvorledes partene klassifiserer transaksjonen er selvsagt ikke avgjørende. Dette må, som det fremgår av dommen, baseres på hva som *“er det reelle forhold basert på avtalegrunnlaget”* (avsn. 39). Og dette må i utgangspunktet baseres på en analyse av hva som er det grunnleggende trekk ved transaksjonsforholdet – alle forhold tatt i betraktning. Men ved en slik vurdering er det spesielt ett forhold som må veie tungt, nemlig om det foreligger en *ubetinget tilbakebetalingsplikt*. Og det forhold at det i denne sak ikke var avtalt noen ubetinget tilbakebetalingsplikt for kapitaltilførselen, var tilstrekkelig tungtveiende til å konstatere at det ikke var noe låneforhold, men at tilførselen måtte betraktes som egenkapital.

Eller sagt med andre ord: Etter den *underliggende økonomiske og rettslige realitet* hadde transaksjonsforholdet mer karakter av å være et kapitaltilskudd enn et lån. Og basert på den analyse som gjøres i dommen av de ulike trekk ved transaksjonen – hvor tilbakebetalingsplikten fremsto som det avgjørende kriterium – er det ikke overraskende at

Høyesterett landet på at kapitaltilførselen hadde større likhetstrekk med et egenkapitaltilskudd enn med et lån.

Etter min mening en riktig dom. Ikke helt lett å skjønne at lagmannsretten kunne komme til et annet resultat.

Et lite PS! Det forekommer at det ytes lån mellom beslektede parter som låntaker ikke ville ha kunnet oppnå i det åpne marked fordi låntaker ikke har tilstrekkelig egenkapital ("tynn kapitalisering"). I slike tilfeller kunne ligningsmyndighetene etter tidligere praksis omklassifisere lån til egenkapital ut i fra en vurdering av hvor stor egenkapital låntaker ville ha måttet operere med om transaksjonen skjedde mellom uavhengige parter, jf. sktl. § 13-1, se nå sktl. § 6-41. Men dette er altså en omklassifisering som ikke er knyttet til en vurdering av avtalegrunnlaget som i denne dom, men utelukkende til hva låntakers lånekapasitet ville ha vært i forholdet mellom uavhengige parter.

Syv

(1) Dommer **Noer**: Saken gjelder krav om fradrag for renter, jf. skatteloven § 6-40 første ledd, og reiser spørsmål om kapitaltilførsel fra en kommune til et heleid datterselskap skal klassifiseres som gjeld eller egenkapital.

(2) Rauma Energi AS er et kraftselskap som er 100 prosent eid av Rauma kommune. I 2002 inngikk kommunen og selskapet en "avtale om ansvarlig lån" på 60 millioner kroner fra kommunen til selskapet. Om lag halvparten av beløpet kom fra utdeling av ekstra utbytte fra kraftselskapet for 2001, og resten fra nedskrivning av overkursfond. Avtalen er sentral i saken og gjengis i sin helhet:

"1. Lånets størrelse

Lånebeløpet utgjør ved inngåelse av denne avtalen NOK 60 000 000,- - kronersekstillioner 00/100.

2. Prioritet

Lånet ytes som ansvarlig lån, og långiver vedtar å stå tilbake i prioritet for andre kreditorer jfr. dekningslovens § 9-7 nr. 2. Prioritetsvikelse gjelder så vel hovedstol som renter.

3. Motregning

Långiver kan ikke benytte det ansvarlige lånet til motregning mot eventuelle krav Rauma Energi AS har på Rauma kommune.

4. Rente

På lånebeløpet skal det betales etterskuddsrente med en rentesats p.t. stor 7 %. Det skal brukes 360 rentedager i året. For år 2002 skal det betales en rente på 4,2 millioner kroner. Renta for påfølgende år skal vurderes årlig innen 01.10. av Raumas formannskap. Melding om endring skal være Rauma energi AS i hende seinest 15 dager etter vedtak er fattet. Renten kan likevel ikke endres høyere enn NIBOR 12 mnd. + 1 % p.å. Renten skal betales halvårlig med forfall den 10.06. og 10.12. Forfalte krav på rente har samme etterstående stilling som hovedfordringen jfr. punkt 2. Ved oversittelse av betalingstidspunktet blir det beregnet rente jfr. lov om rente ved for sen betaling.

5. Løpetid.

Långiver kan ikke kreve oppsiing av låneavtalen eller fremme krav om innfriing/tilbakebetaling av hele eller deler av lånebeløpet, jfr. allikevel punkt 6.

6. Låntakers retter

Låntaker har rett til å si opp avtalen med tre måneders varsel. Dersom låneavtalen blir sagt opp av låntaker, skal partene forhandle nærmere om spørsmålet knyttet til tilbakebetaling av lånet.

7. Overdragelse

Låntaker kan ikke overdra låneavtalen til tredjepart uten långivers samtykke. Ved eventuelt salg/fusjon av Rauma Energi AS kan långiver kreve hele lånebeløpet utbetalt.

8. Reforhandling

Hver av partene kan kreve reforhandling av nærværende låneavtale med tre måneders varsel dersom forutsetningen for avtalen blir vesentlig endra."

(3) Kapitaltilførselen har blitt behandlet som et ansvarlig lån av selskapet og kommunen, både regnskaps- og skattemessig. Renten har i perioden fra 2002 til 2013 vært 7 prosent og årlig rentefradrag for selskapet 4,2 millioner kroner. Renteinntektene er skattefrie på kommunens hånd, jf. skatteloven § 2-30 første ledd bokstav c.

(4) Den 10. januar 2013 traff Sentralskattekontoret for storbedrifter – etter bokettersyn – vedtak om endring av Rauma Energi AS' ligning for inntektsårene 2002–2008. Det ble 8. november 2013 også gjort vedtak om endring for 2011 og den 10. mars 2015 vedtak for årene 2012–2013. Ligningene for 2009 og 2010 ble ikke endret, da de formelle vilkårene ikke var oppfylt.

(5) Sentralskattekontoret fant at kapitaltilskuddet fra Rauma kommune til Rauma Energi AS måtte anses som egenkapital og ikke lån. Konsekvensen var at selskapet ikke fikk fradrag for rentekostnadene. Den alminnelige inntekten ble økt med 4,2 millioner kroner de aktuelle årene, og selskapet ble ilagt tilleggsatt.

(6) Vedtaket ble påklaget av Rauma Energi AS til Skatteklagenemnda, som 11. juni 2014 forkastet klagen med tre mot en stemme.

(7) Rauma Energi AS tok ut stevning mot staten ved Romsdal tingrett. Tingretten avsa 26. juni 2015 dom med slik domsslutning:

- "1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Rauma Energi AS dømmes til innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen å betale sakskostnader til Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter med 82 216 – åttitotusentohundreogseksten – kroner."

(8) Tingretten kom til at det var likheten med egenkapital som var mest fremtredende ved kapitaltilførselen, og la avgjørende vekt på at avtalen ikke fastsatte noen ubetinget tilbakebetalingsplikt. Selskapet hadde derfor ikke krav på rentefradrag.

(9) Rauma Energi AS anket til Frostating lagmannsrett, som avsa dom 14. mars 2016 med slik domsslutning:

- "1. Ligningen av Rauma Energi AS for inntektsårene 2002–2008 samt 2011–2013 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at rente på ansvarlig lån fra Rauma kommune er fradragsberettiget.
2. Rauma Energi AS tilkjennes 308.788 – trehundreogåttetusensyvhundreogåttiåtte – kroner i sakskostnader for tingrett og lagmannsrett. Beløpet forfaller til betaling innen 2 – to – uker etter at dommen er forkynt."

(10) Lagmannsretten kom til at kapitalen måtte klassifiseres som gjeld. Det ble lagt avgjørende vekt på at kommunen – som eiere av Rauma Energi AS – "realistisk vurdert" kunne bringe det fulle beløpet til forfall, og at selskapet svarte rente av kapitalen.

(11) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Innenfor sakens rammer står saken i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.

(12) Den ankende part – *staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter* – har i korte trekk gjort gjeldende:

(13) Avtalen mangler så vesentlige elementer av hva et lån er, at den må ses som en avtale om egenkapitalinnskudd. Siden rentekostnader er fradragsberettiget på selskapets hånd, men ikke skattepliktige på kommunens hånd, brytes den skatterettslige symmetrien. Avtaler om hybride finansinstrumenter som er motivert av skatterettslige regler, kan ikke aksepteres med mindre avtalene medfører realitet for partene.

(14) Avtalen mellom Rauma Energi AS og kommunen inneholder hverken bestemmelser om nedbetaling av kapitalen eller sentrale misligholdssanksjoner. Kommunen har i praksis fraskrevet seg de viktigste rettigheter som en långiver normalt har.

(15) Det er feil når lagmannsretten legger avgjørende vekt på at kommunen i kraft av å være eiere kan instruere selskapet og på den måten sørge for tilbakebetaling. Generalforsamlingen i selskapet og kommunen er egne rettssubjekter og vil ut fra sine ulike roller også kunne ha motstridende interesser. Avgjørende er avtalens reelle innhold, ikke partenes maktforhold eller hva partene kunne ha avtalt seg imellom.

(16) Det går dessuten ikke klart fram av avtalen om det skal ytes renteavkastning eller overskuddsbasert avkastning. Det er ikke fastsatt noen referanse til normrente eller annet, og långiver står dermed fritt til å fastsette renten innenfor rentetaket. Det åpner opp for rentjustering etter overskuddsbaserte kriterier og ut fra en vurdering av kommunens samlede økonomiske interesser.

(17) Samlet sett har kapitalinnskuddet større likhetstrekk med et egenkapitalinstrument enn et lån, og selskapet har da ikke fradragsrett.

(18) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:

- "1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."

(19) Ankemotparten – *Rauma Energi AS* – har i korte trekk gjort gjeldende:

(20) Avtaletolkningen og klassifiseringen må ta utgangspunkt i at Rauma kommune og Rauma Energi AS er to adskilte retts- og skattesubjekter. Men det at detaljeringen av avtalen er påvirket av partenes forhold seg imellom, kan ikke tillegges stor vekt.

(21) Partene har regnskaps- og skattemessig behandlet kapitaltilskuddet som et ansvarlig lån.

(22) Avtalen gir ikke selskapet rett til å bruke kapitalen til å dekke løpende tap. Kapitalen har altså ikke tapsabsorberende evne i selskapets levetid. Dette taler med tyngde for at det ikke er egenkapitaltilskudd.

(23) Punkt 4 i avtalen fastsetter at renten skal bestemmes året i forveien. Det viser at avkastningen er uavhengig av selskapsresultatet i det året den skal betales. I tillegg fastsettes rentesatsen av kommunen som kreditor, i motsetning til utbytte som vedtas av selskapets generalforsamling. Begge deler tilsier at det reelt sett er et ansvarlig lån.

(24) Heller ikke er kommunen gitt rett til innflytelse over selskapet. Det er vanlig ved egenkapitaltilskudd, og mangelen på slike rettigheter taler for at det er et lån.

(25) Det kan ikke legges avgjørende vekt på at selskapet ikke har noen ubetinget tilbakebetalingsplikt. Et trekk ved egenkapital er at kapitalinnskyter bare har krav på en andel av differansen mellom aktiva og passiva ved likvidasjon (residualen), det vil si det som er igjen når alminnelige kreditorer har fått sitt. Ved avslutning av avtaleforholdet har kommunen rett til å få tilbake den nominelle hovedstolen, noe som er typisk for låneforhold.

(26) Klausulen om at kommunen kan si opp låneavtalen ved overdragelse av selskapet, er ikke upraktisk, med den omfattende omstruktureringen som foregår i kraftbransjen.

(27) Avtalen om forsinkelsesrente ved mislighold av rentebetalingen trekker i retning av lån. Manglende klausul om andre misligholdsvirkninger er av mindre betydning. Kommunen ville uansett kunne heve avtalen ved vesentlig mislighold med støtte i alminnelige obligasjonsrettslige prinsipper.

(28) Avgjørende etter en helhetsvurdering er at kapitalbeløpet ikke har noen tapsabsorberende evne, og at kommunen har rett på rente uavhengig av driftsresultat eller selskapsbeslutning.

(29) Rauma Energi AS har lagt ned slik påstand:

"1. Anken forkastes.

2. Rauma Energi AS tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett."

(30) *Mitt syn på saken*

(31) Spørsmålet er om Rauma Energi AS har krav på fradrag for renteutgifter, jf. skatteloven § 6-40 første ledd, som lyder slik:

"Det gis fradrag for renter av skattyters gjeld."

(32) Fradragsretten beror altså på om en kapitaltilførsel har karakter av lån. Dersom det er egenkapital og ikke lån, gis det ikke fradrag for utgifter til kapitalavkastningen.

(33) Hverken loven selv eller forarbeidene til § 6-40 gir videre veiledning for skillet. I vårt tilfelle dreier det seg om et såkalt hybrid finansinstrument, som dels har egenskaper som er typiske for lån, og dels egenskaper som er typiske for egenkapital. Som lagmannsretten har lagt til grunn, skal det da foretas en samlet vurdering av kapitalinnskuddets egenskaper. Det avgjørende er om kapitaltilførselen har størst likhet med lån eller med egenkapital. Jeg viser til Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) kap. 13.3, hvor det i forbindelse med reglene om beskatning av fondsobligasjoner heter:

"... Klassifiseringen av kapitalen i skattemessig sammenheng må etter dagens skatteregler bero på om det er likheten med lån eller med egenkapital som er det mest fremtredende. Dette må avgjøres på bakgrunn av en helhetsvurdering av de relevante momenter. Sentrale momenter i denne vurderingen er:

- Foreligger det en plikt for selskapet til å tilbakebetale kapitalen
- Er kapitalen rentebærende eller er avkastningen overskuddsavhengig
- Kapitalens prioritet ved insolvens eller likvidasjon
- Hvorvidt kapitalen kan benyttes til dekning av løpende tap
- Medfører innskudd av kapital innflytelse over selskapet
- Kapitalens formelle status og behandling"

(34) At det skal foretas en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet, er også lagt til grunn i Rt. 2001 side 851 (*preferansekapital*) på side 863 og Rt. 2010 side 790 (*Telecomputing*) avsnitt 44.

(35) Jeg starter derfor med å gå gjennom de ulike momentene som kan være relevante ved vurderingen.

(36) *Partenes formelle behandling av kapitalinnskuddet*

(37) Hva partene har kalt avtalen, danner utgangspunktet for vurderingen, men utgjør heller ikke mer enn det, jf. *preferansekapital* på side 865:

"Partenes betegnelse av avtalene kan ikke være avgjørende, og neppe heller av vesentlig betydning for vurderingen av dem."

(38) Det er den privatrettslige realiteten mellom partene som er avgjørende, jf. *Telecomputing* avsnitt 43. Vurderingen skal foretas på grunnlag av rettsforholdets karakter ved etableringen, jf. Rt. 1998 side 383 på side 392.

(39) Avtalen er her kalt ansvarlig lån. Både Rauma Energi AS og Rauma kommune har behandlet kapitaltilskuddet som lån i regnskap og selvangivelser. Som nevnt kan dette imidlertid ikke tillegges særlig vekt – det er det reelle forhold basert på avtalegrunnlaget som må være avgjørende.

(40) *Krav på tilbakebetaling*

(41) Det mest sentrale kjennetegnet for gjeld er at låntaker har en alminnelig og ubetinget plikt til å betale tilbake kapitalen. Dette er da også det viktigste momentet ved avgjørelsen av om en kapitaltilførsel skal anses som lån eller egenkapital, jf. *Telecomputing* avsnitt 44, hvor det innledningsvis heter:

"Det som skiller lån fra et selskaps egenkapital, er at det for lån foreligger en alminnelig tilbakebetalingsplikt, mens egenkapitalen bare kan kreves tilbakebetalt ved likvidasjon, utløsning eller lignende, og da som en andel av differansen mellom selskapets eiendeler og forpliktelser på dette tidspunkt."

(42) I avtalen mellom Rauma Energi AS og Rauma kommune er det ikke sagt noe om avdragsbetaling eller forfallstidspunkt. Tvert imot er det i punkt 5 uttrykkelig bestemt at kommunen hverken kan si opp låneavtalen eller kreve lånet innfridd eller tilbakebetalt.

Kommunen har med andre ord fraskrevet seg retten til å si opp lånet og har også gitt avkall på den alminnelige påkravsretten etter gjeldsbrevloven § 5 første ledd andre punktum.

(43) I tillegg følger det av avtalens punkt 3 at kommunen ikke kan bruke lånet til motregning mot eventuelle krav som kraftselskapet måtte rette mot kommunen.

(44) Heller ikke i avtalens punkt 7 om overdragelse ligger det noen alminnelig eller ubetinget betalingsforpliktelse for kraftselskapet. Det at kommunen kan kreve lånet innfridd ved salg, forutsetter at kommunen avhender selskapet og velger å si opp avtalen i den forbindelse. Det er snakk om en svært begrenset og betinget tilbakebetalingsplikt.

(45) Kraftselskapet har på sin side rett til å si opp lånet og betale tilbake kapitalen etter punkt 6 i avtalen. Men selv ved låntakers oppsigelse er det ikke noen ubetinget tilbakebetalingsplikt etter avtalen – partene skal "forhandle nærmere om spørsmålet knyttet til tilbakebetaling av lånet". Dette er ingen avtaleklausul som kjennetegner vanlige gjeldsinstrumenter.

(46) Lagmannsretten viser til at det å legge avgjørende vekt på lånets permanente karakter etter avtalen, er en "formell betraktning" som "underslår åpenbare realiteter mellom partene", nemlig at Rauma kommune er eneeier av kraftselskapet. Lagmannsretten legger dermed avgjørende vekt på at kommunen som generalforsamling i Rauma Energi AS kan gi instruks til styret i selskapet om å si opp avtalen.

(47) Spørsmålet om man står overfor gjeld eller egenkapital må imidlertid primært vurderes ut fra avtalen mellom partene. At kommunen har dominerende innflytelse over selskapet, er ikke noe som følger av avtalen, men skyldes kommunens eierposisjon. Kommunen og selskapet er dessuten to ulike rettssubjekter som prinsipielt sett skal vurderes hver for seg. Når kommunestyret opptrer som sådant, ivaretar det kommunens rolle som kreditor. Når kommunestyret opptrer som generalforsamling i selskapet, ivaretar det selskapets rolle som debitor. Rauma kommune og generalforsamlingen i Rauma Energi AS kan derfor ikke likestilles ved avgjørelsen av om kapitalinnskuddet er gjeld eller egenkapital.

(48) I utgangspunktet skal selskaper som står i interessefellesskap, behandles som separate selskap. Noe annet ville føre til at samme rettsforhold kunne bli klassifisert skatterettslig ulikt avhengig av eierforholdet mellom partene. Kravene til dokumentasjon for at det er realitet i et avtaleforhold som er delvis skattemessig motivert, vil gjennomgående være strenge når avtalen er inngått mellom parter som har et interessefellesskap, jf. Rt. 2000 side 1739 på side 1747.

(49) Noe annet er at eierforholdet kan gjøre at momenter som normalt vil ha betydning for skillet mellom gjeld og egenkapital, får redusert vekt fordi eierforholdet gjør momentene mindre egnet til å gi veiledning om karakteren av kapitaltilskuddet.

(50) Mangelen på avtale om en alminnelig og ubetinget tilbakebetalingsplikt for selskapet gjør at kapitalinnskuddet har "evigvarende" karakter så lenge kommunen er eier av selskapet. Dette taler med tyngde mot å klassifisere kapitalinnskuddet som "gjeld" i skattelovens forstand.

(51) *Manglende misligholdsbeføyelser*

(52) Et annet moment ved vurderingen er om det er fastsatt misligholdsvirkninger ved manglende oppfyllelse av låneforpliktelsen, jf. *preferansekapital* på side 866 hvor det heter:

"Fraværet av bestemmelser om mislighold i tre av avtalene taler imidlertid for at det foreligger egenkapital og ikke gjeld, da det er vanskelig å tenke seg at en kreditor ikke vil ta inn en slik bestemmelse."

(53) En avtalt rett for kapitalinnskyter til å heve eller reforhandle avtalen ved mislighold er vanlig ved lån. Det motsatte gjelder for egenkapital, som jo ikke kan sies opp av kapitalinnskyter, og heller ikke gir rett til løpende avkastning før selskapet har besluttet det.

(54) I avtalen mellom kraftselskapet og kommunen er det gitt regler om morarente ved forsinket rentebetaling, jf. avtalens punkt 4. For øvrig er det ikke fastsatt misligholdsbestemmelser, herunder hevingsrett.

(55) Mangelen på misligholdsregler må imidlertid ses i sammenheng med at det ikke er avtalt tilbakebetalingsplikt for selskapet. Når selskapet ikke har noen slik plikt, er det heller ikke behov for sanksjoner mot unnlatt tilbakebetaling. Heller ikke ved mislighold av selskapets renteforpliktelse er det imidlertid fastsatt andre sanksjoner enn forsinkelsesrente. Selv om bakgrunnsretten nok kunne gi grunnlag for ytterligere misligholdsbeføyelser, kan mangelen på regulering av dette i avtalen trekke i retning av egenkapital. Noe tungtveiende moment er dette imidlertid ikke, idet bestemmelsen om morarente langt på vei vil gi de sanksjoner som er nødvendige i avtaleforholdet.

(56) *Om kapitalen er rentebærende eller overskuddsavhengig*

(57) Dersom avkastningen av kapitalinnskuddet fastsettes uavhengig av selskapets økonomi, er det et trekk som er typisk for låneavtaler, jf. *preferansekapital* side 865. Derimot vil bestemmelser om at avkastningen skal være overskuddsbasert, trekke i retning av egenkapital.

(58) I avtalens punkt 4 er det fastsatt at renten er 7 prosent første året, at den fastsettes forskuddsvis og betales etterskuddsvis, og at den deretter kan reguleres årlig av kommunen, men "ikke endres høyere enn NIBOR 12 mnd. + 1 %". I praksis har renten i den perioden ligningsvedtakene gjelder, blitt holdt uendret på 7 prosent.

(59) Avtalen sier ikke noe om at renten skal avpasses til selskapets økonomi. Riktignok gis kommunen adgang til å nedjustere rentesatsen dersom selskapsresultatet skulle tilsi dette. Sammenlignet med egenkapital, hvor utbyttets størrelse bestemmes av selskapets generalforsamling basert på selskapsresultatet, har reguleringen av avkastningen her likevel karakter av en renteklausul. Renten følger i utgangspunktet av avtalen, den fastsettes forskuddsmessig av kreditor, og den er etter avtalen ikke bundet til selskapets overskudd. Dette er altså et moment som trekker i retning av lån.

(60) *Kapitalens tapsabsorberende evne under løpende drift*

(61) En långiver vil normalt ha betinget seg rett til tilbakebetaling av hele hovedstolen. Dersom kapitaltilskuddet kan nedskrives av låntaker til dekning av tap under den løpende driften, er dette derfor et trekk som taler i retning av at det er egenkapital, jf. *preferansekapital* på side 865 og *Telecomputing* avsnitt 48.

(62) Avtalen mellom Rauma Energi AS og kommunen gir ikke selskapet rett til å anvende kapitaltilskuddet til dekning av løpende tap. Dette må imidlertid ha mindre vekt når det ikke er avtalt tilbakebetaling av lånet. Selskapet står da i praksis fritt til å disponere kapitalen.

(63) *Kapitalens prioritet ved insolvens eller likvidasjon*

(64) Dersom kapitalyter har vedtatt å stå tilbake i prioritet for andre kreditorer ved insolvens eller likvidasjon, trekker det vanligvis i retning av egenkapital.

(65) I vår sak er det avtalt at kapitaltilskuddet er et ansvarlig lån, jf. avtalens punkt 2, og långiver har akseptert å vike for selskapets øvrige kreditorer i tilfelle konkurs, jf. dekningsloven § 9-7 nr. 2. Etterprioriteringen og den svekkelsen av kreditors stilling som følger med å gi et ansvarlig lån, kan ikke i seg selv føre til at lånet anses som egenkapital. Imidlertid vil slike kapitaltilskudd stå mer utsatt til for å bli omklassifisert til egenkapital på annet grunnlag sammenlignet med lån uten slik etterprioritet, jf. Hugo Matre, *Gjeld og renter*, 1. utgave (2012) side 166.

(66) Rauma Energi AS har anført at det at kapitalen her har prioritet foran egenkapitalen ved likvidasjon, taler for at det er gjeld. For kommunen som eneeier er det imidlertid uten betydning om kapitaltilskuddet har prioritet før eller etter aksjekapitalen. Om kapitalinnskuddet splittes opp i egenkapital og ansvarlig lån, eller bare består av egenkapital, vil være uten betydning for kommunens dekningsrett ved en eventuell konkurs så lenge kommunen er kravshaver for begge deler. Dette gjelder uavhengig av selskapsbeslutning eller andre forhold; det er en faktisk virkning av at kommunen er eneeier av både kapitaltilskuddet og selskapet. Etter min mening må det derfor legges vekt på at en slik splitting av kommunens kapitalinnskudd ikke har noen reell betydning for kommunen.

(67) *Kontroll- og styringsrett*

(68) I følge Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) kap. 13.3, som jeg tidligere har sitert fra, kan det også være av betydning om kapitalinnskuddet gir rett til innflytelse over selskapet. Dersom det ikke gis slike rettigheter etter avtalen, kan det tilsi at det er et låneforhold.

(69) Avtalen gir ikke kommunen noen organisatorisk innflytelse over selskapet. Jeg kan imidlertid ikke se at dette tilsier at kapitaltilførselen er gjeld i vår sak. Som eneeier hadde kommunen allerede all innflytelse i selskapet.

(70) *Samlet vurdering*

(71) En samlet vurdering av avtalen tilsier etter mitt syn at kapitaltilskuddet skatterettslig må klassifiseres som egenkapital. Selskapets utbetaling av avkastning kan da ikke trekkes fra som

renter på gjeld. Av størst betydning for mitt syn er at kommunen har frasagt seg retten til å kreve tilbakebetaling av kapitalen så lenge kommunen er eier av selskapet. Jeg viser også til at det var uten reell betydning for partene at kommunens kapitalinnskudd i selskapet var splittet i egenkapital og "ansvarlig lån". De andre momentene i saken trekker i ulik retning, og har uansett ikke tilstrekkelig vekt til å oppveie mangelen på tilbakebetalingsplikt.

(72) Jeg har etter dette kommet til at ligningsvedtakene i saken er gyldige, og at anken må tas til følge.

(73) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har vunnet fram med sitt syn. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for å gjøre unntak fra lovens hovedregel om dekning av motpartens sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2. Det er krevd omkostninger for tingretten med 82 216 kroner, for lagmannsretten med 60 900 kroner og for Høyesterett med 129 775 kroner. I tillegg kommer rettsgebyr for Høyesterett. Kravet godtas.

(74) Jeg stemmer for slik dom:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Rauma Energi AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter – 300 566 – trehundretusenfemhundreogsekstiseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(76) Dommer **Kallerud**: Likeså.

(77) Dommer **Webster**: Likeså.

(78) Justitiarius **Øie**: Likeså.

(79) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. *Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.*
2. *I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Rauma Energi AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter – 300 566 – trehundretusenfemhundreogsekstiseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.*

SkN 17-011 Klemet Karlsen AS

Lovstoff: Ligningsloven § 9-5 nr. 8 (nå skatteforvaltningsloven § 12-4 (1)).

Høyesterett: Dom av 15. februar 2017. **Saksnr.:** HR-2017-344-A

Dommere: Dommerne Arntzen, Ringnes, Normann, Bull og Indreberg.

Ankende part: Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS (advokat Tom Risa – til prøve)

Ankematpart: Staten v/Skatt øst (Kommuneadvokaten i oslo v/kst. assisterende kommuneadvokat Tine Riiber)

Hva saken dreide seg om: Summarisk fellesoppgjør – innholdet av begrepet "ansatte" i ligningsloven (lignl.) § 9-5 nr. 8 (nå skatteforvaltningsloven (sktfl.) § 12-4 (1)). Spørsmål om begrepet også omfattet arbeidstakere utenfor et regulært ansettelsesforhold i arbeidsrettslig forstand.

Innledningsvis bemerkes at bestemmelsen i lignl. § 9-5 nr. 8 (se sitat avsn. 29) gjelder *arbeidsgiver* som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til *ansatte*. Dersom dette er tilfellet, og det ville medføre *en uforholdsmessig byrde* å gjennomføre endrings sak for den *enkelte arbeidstaker*, kan ligningsmyndighetene foreta et *summarisk fellesoppgjør* på arbeidsgivers hånd som omfatter alle ansatte som er omfattet av opplysningssvikten fra arbeidsgivers side.

Kort omtale av dommen: *i) Spørsmålsstillingen – Fremmedtjenester:* Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS (Karlsen AS) hadde i perioden 2007-2009 en omsetning på 112,5 millioner kroner, lønnskostnader på mellom 6 og 7 millioner kroner og kostnader til fremmedtjenester på mellom 7,4 og 21,6 millioner kroner. Spørsmålet i saken var om fremmedtjenestene var *reelle tjenester* eller en form for *utleie av arbeidskraft*.

ii) Bokettersyn – ligningsvedtak: Etter et bokettersyn i 2010-2011 ble det 29. mai 2013 truffet vedtak om å nekte fradrag for kostnadsførte utgifter til fire underleverandører som ikke drev noen næringsvirksomhet og følgelig heller ikke hadde levert reelle tjenester til Karlsen AS. 130 fradragsførte fakturaer fra slike leverandører ble antatt å være *fiktive* i den betydning at det beløp som var betalt til påståtte underleverandører ble ansett som kontant uttak som Karlsen AS beholdt kontrollen over. Konsekvensen ble at inngående merverdiavgift på denne omsetning ble tilbakeført med 20 % tilleggsavgift, og videre at skattepliktig næringsinntekt ble økt med de tilbakeførte fradrag med 30 % tilleggs skatt på inntektstillegget (en inntekt som også ville bli å betrakte som utbytte for aksjonærene). – Det tilføyes at pengeoverføringene til de såkalte underleverandørene var tatt ut og overført kontant.

iii) Klagevedtak mva. og skatt: Vedtakene ble påklaget, men både klagenemnda for merverdiavgift og skatteklagenemnda forkastet klagen og stadfestet vedtakene (klagevedtak mva. 17.02.2014 og skatt 11.03.2014).

Skatteklagenemndas vedtak bygget på at vilkårene for *summarisk fellesoppgjør* etter lignl. § 9-5 nr. 8 var oppfylt da Karlsen AS hadde unnlatt å innrapportere "*ytelser til ansatte*". Krav på skattetrekk og arbeidsgiveravgift for perioden 2007-2009 ble fastsatt til noe i overkant av 4 millioner kroner, etter at det ble foretatt en oppgrossing av inntekt i medhold av forskrift om *summarisk fellesoppgjør* av 20. november 2007 med en skattesats fastsatt

til 35 %. I tillegg opprettholdt klagenemnda ligningsvedtakets tilbakeføring av fradrag for de fiktive fakturaer, samtidig som det ble gitt fradrag for de fastsatte lønnskostnader som ble lagt til grunn for det summariske fellesoppgjør.

iv) Rettslig overprøving: Karlsen AS bragte saken inn for rettslig overprøving, men Staten v/Skatt øst ble frifunnet ved *Oslo tingretts dom av 12.05.2015* og anken ble forkastet ved *Borgarting lagmannsretts dom av 24.05.2016* og av *Høyesterett ved dommen av 15.02.2017*. – Høyesterett tillot for øvrig anken fremmet kun for spørsmålet om tolkningen av begrepet "ansatte" i ligningsloven § 9-5 nr. 8 – for øvrig ble anken avvist.

Høyesteretts syn: Begrepet "ansatte" er ikke nærmere definert i ligningsloven eller skattelovgivningen for øvrig. Heller ikke forarbeidene gir nærmere forklaring på hvorledes dette uttrykk skal forstås. Men på bakgrunn av den kontekst ordet inngår i, som er arbeidsgivers plikt til å gi opplysninger om ansatte, må uttrykket "arbeidsgiver" være avgjørende for tolkningen av regelen. – Arbeidsgivers plikt til å inngi oppgaver etter lignl. § 5-2 nr. 1 bokstav a (nå sktfvl. § 7-2) omfatter "lønn og annen godtgjøring for arbeid". Og denne bestemmelse må ses i sammenheng med arbeidsgivers trekkplikt etter skbtl. § 5-4, jf. § 5-6 som omfatter "lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10". Og denne bestemmelse omfatter "lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold". Dette i motsetning til godtgjørelse som er innvunnet ved utøvelse av virksomhet i skattelovens forstand.

Det ble videre lagt vekt på motivene til folketrygdloven § 1-8 hvor departementet uttaler at "*[s]katteetatens lønnstakerbegrep er ... mer omfattende enn arbeidstakerbegrepet i folketrygdloven, og at det omfatter både ansatte og ikke-ansatte lønnstakere*". Og i skbtl. § 4-1 (1) a defineres "arbeidsgiver" som den "*som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i*".

Skattyter påberopte seg at legalitetsprinsippet, jf. Rt-2001-1661, var til hinder for å tolke uttrykket "ansatte" utvidende til også å omfatte arbeidstakere utenfor et arbeidsrettslig tjenesteforhold. Dette var Høyesterett ikke enig i og uttalte at det ikke var noe prinsipp om at skattelover i tvilstilfeller skal tolkes i skattyters favør, jf. Rt-2014-1281 avsn. 48.

Også reelle hensyn talte mot en snever tolkning av begrepet "ansatte" da dette ville forhindre summarisk skatte- og avgiftsoppgjør hvor behovet er størst – nemlig ved fiktiv fakturering hvor det ikke er mulig å identifisere den enkelte arbeidstaker og hva vedkommende har mottatt.

Så resultatet ble som nevnt at anken ble forkastet og skattyter dømt til å betale saksomkostninger til Skatt øst med kr. 281.000.

Referentens kommentarer: Resultatet av denne dom er ikke overraskende, og det er ikke vanskelig å være enig med synspunktene i dommen om at reelle hensyn taler for at en arbeidsgivers plikt til å foreta lønnstrekk mv. må omfatte både arbeidstakere *i og utenfor et regulært tjenesteforhold*. Noe annet ville begrense skatte- og avgiftsmyndighetenes muligheter til å få et totalt sett riktig skatteoppgjør fra en arbeidsgiver som unnlater å gi de nødvendige opplysninger og gjøre reglene om summarisk fellesoppgjør mindre effektive. – At arbeidsgiver i saken ble ilagt saksomkostninger viser at Høyesterett neppe fant utfallet særlig tvilsomt.

Et interessant rettskildespørsmål i saken er knyttet til den ankende parts anførsel om at det

gjelder et "klarhetsprinsipp" i norsk skatterett som er til hinder for å tolke begrepet "ansatte" utvidende til å omfatte arbeidstakere utenfor et regulært ansettelsesforhold. Men Høyesterett slår her fast at det ikke gjelder noe prinsipp om at "*skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør*". Også i slike tilfeller må avgjørelsen treffes etter en "*avveining av samtlige rettskildefaktorer*" (avsn. 39).

Et lite PS: Undertegnede har for øvrig vært prosessfullmektig for skattyter i en lignende sak som er referert i Utv. 2013 s. 1363 (Ullensaker Renholdsservice) hvor skattyter hadde leiet inn arbeidskraft fra en rekke underleverandører som både var registrert i foretaksregisteret og som utstedte faktura som ble betalt over bank. Firmaene til underleverandørene – som var eiet av utlendinger – ble imidlertid avviklet etter et års tid uten at de foretok noe skatte- og avgiftsoppgjør for formidlet arbeidskraft eller egen virksomhet. Også i denne sak la retten til grunn at det var tilstrekkelige bevismessige holdepunkter for at fakturaene var "fiktive" slik at det forelå grunnlag for tilbakeføring av inngående mva. og summarisk fellesoppgjør med etterberegning av arbeidsgiveravgift. Det forhold at transaksjonene var skjedd over bank fra et registrert foretak hadde altså ingen betydning. Og det samme gjaldt det forhold at en av "underleverandørene" var straffedømt i en tilståelsessak hvor tiltalte innrømmet å ha drevet utleie av "svart" arbeidskraft via et fiktivt firma.

Syv

(1) Dommer **Arntzen**: Saken gjelder gyldigheten av et vedtak i Skatteklagenemnda om summarisk fellesoppgjør. Spørsmålet er hvordan begrepet "ansatte" i ligningsloven § 9-5 nr. 8, nå skatteforvaltningsloven § 12-4 første ledd, skal forstås.

(2) Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS (Karlsen AS) ble stiftet og registrert i merverdiavgiftsregisteret i 1979. Registreringen i Enhetsregisteret fant sted 19. februar 1995, med formålskoden malerarbeid. Selskapet utfører ulike typer håndverkstjenester og tilbyr totalentrepriser innen rehabilitering.

(3) Ifølge regnskapene hadde Karlsen AS i årene 2007, 2008 og 2009 en samlet avgiftspliktig omsetning på 112,5 millioner kroner. De årlige lønnskostnadene varierte mellom 6 og 7 millioner kroner, mens de samlede kostnadene til fremmedtjenester varierte mellom 7,4 og 21,6 millioner kroner i den aktuelle perioden. Selskapet ble opprinnelig lignet basert på tallene oppgitt i selvangivelsene.

(4) Skattekontoret gjennomførte bokettersyn i perioden mai 2010 til desember 2011. Bokettersynet avdekket at selskapets fradragsføring av utgifter til fire underleverandører sannsynligvis var basert på fiktive fakturaer. Disse underleverandørene hadde ikke drevet næringsvirksomhet og følgelig heller ikke levert tjenester til Karlsen AS.

(5) Med utgangspunkt i bokettersynsrapporten avgitt 13. februar 2012 fattet skattekontoret vedtak 29. mai 2013 om endring av både merverdiavgift og ligning for årene 2007, 2008 og 2009. Det ble lagt til grunn at mer enn 130 fradragsførte fakturaer for fremmedtjenester var fiktive. Pengeoverføringene til de påståtte underleverandørene var tatt ut kontant, og Karlsen AS hadde beholdt kontrollen over pengestrømmen. På denne bakgrunn ble inngående merverdiavgift knyttet til den fiktive omsetningen tilbakeført og selskapet ilagt 20 prosent tilleggsavgift. Skattepliktig næringsinntekt ble økt med utgangspunkt i de fiktive fakturaene og tilleggsavgift

ilagt med 30 prosent. Skattekontoret klassifiserte merinntekten som utbytte til selskapets aksjonærer og la opp til å behandle de i egne vedtak.

(6) Karlsen AS påklaget vedtaket. Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet i vedtak 17. februar 2014 både tilbakeføringen av inngående merverdiavgift og ileggelsen av tilleggsavgift. Også Skatteklagenemnda forkastet selskapets klage i sitt vedtak 11. mars 2014. I tråd med skattekontorets innstilling ble det nå lagt til grunn at selskapets betalinger knyttet til de fiktive fakturaene i det alt vesentlige var benyttet til uregistrerte lønnsutbetalinger. Så lenge det verken dreide seg om underentreprise eller arbeidsinnleie fra selvstendig næringsdrivende, hadde selskapet plikt til å inngi lønnsoppgaver, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift.

(7) Skatteklagenemnda fant at vilkårene i ligningsloven § 9-5 nr. 8 for summarisk fellesoppgjør var tilstede, i det Karlsen AS hadde unnlatt å innrapportere "ytelser til ansatte". Flere arbeidere som hadde mottatt ytelsene, var umulige å identifisere, og omfanget av de identifiserte arbeidstakernes arbeid for selskapet var heller ikke klarlagt. Det ville derfor "medføre uforholdsmessig byrde" å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte.

(8) Med utgangspunkt i de fiktive fakturaene fastsatte Skatteklagenemnda det offentlige krav på skattetrekk og arbeidsgiveravgift for årene 2007, 2008 og 2009 til 4 084 358 kroner, hvorav arbeidsgiveravgiften utgjorde 1 172 901 kroner. Både satsen for verdiberegningen av de ikke innberettede ytelsene – såkalt oppgrossing – og skattesatsen ble satt til 35 prosent, jf. forskrift 20. november 2007 om summarisk fellesoppgjør. Videre ble tilleggsavgift ilagt med 30 prosent av unndratt arbeidsgiveravgift. Klagevedtakene innebar for øvrig at fradraget for utgiftene til de fiktive fakturaene ble reversert, samtidig som det ble gitt fradrag for de fastsatte lønnskostnadene.

(9) Karlsen AS tok ut stevning for Oslo tingrett med påstand om opphevelse av både merverdiavgiftsvedtaket og skattevedtaket. Hovedsynspunktet var at fakturaene var reelle, og at det derfor ikke var grunnlag for de foretatte korreksjonene. Tingretten avsa 12. mai 2015 dom med slik domsslutning:

- "1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS betaler sakskostnader på 277 125 – tohundreogsyttisjutusenettihundreogtjuefem – kroner til staten ved Skatt øst innen to uker etter at dommen er forkynt."

(10) Karlsen AS anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett, som 24. mai 2016 avsa dom med slik domsslutning:

- "1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS 233 309 – tohundreogtrettitretusentrehundreogni – kroner til staten ved Skatt øst innen 2 – to – uker fra dommens forkynning."

(11) Lagmannsretten mente i likhet med tingretten at fakturaene fra de fire påståtte underleverandørene var fiktive. Om vilkårene for å bruke ligningsloven § 9-5 nr. 8 om summarisk fellesoppgjør, uttalte lagmannsretten at formuleringen "ytelser til ansatte" også omfattet "ytelser for arbeid til personer utenfor tjenesteforhold, og som ikke nødvendigvis er å anse som ansatte i arbeidsrettslig forstand".

(12) Karlsen AS anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjaldt bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen i tilknytning til begge klagevedtakene. Ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 15. september 2016 ble anken tillatt fremmet for så vidt gjelder den generelle rettslige forståelsen av begrepet "ansatte" i ligningsloven § 9-5 nr. 8. For øvrig ble anken ikke tillatt fremmet.

(13) Ankende part, *Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS*, har i korte trekk gjort gjeldende:

(14) Summarisk fellesoppgjør i medhold av ligningsloven § 9-5 nr. 8 forutsetter at arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til "ansatte". Det følger av ordlyden at oppgjørsformen ikke gjelder arbeidstakere som ikke er ansatt i virksomheten i arbeidsrettslig forstand. Bestemmelsens forarbeider bruker gjennomgående begrepet "ansatte", og også forhistorien taler for en tradisjonell fortolkning av dette begrepet.

(15) Det finnes heller ikke høyesterettspraksis som kan tas til inntekt for en videre forståelse av begrepet "ansatte", og lagmannsrettspraksis er ikke entydig. Borgarting lagmannsretts dom i den såkalte Jaktliasaken – LB-2014-66489 – bygger på en korrekt tilnærming. Hvorvidt det dreier seg om et ansettelsesforhold beror blant annet på om skattyter har et administrativt og resultatmessig ansvar for arbeidsytelsene. Det er ikke tilstrekkelig for å kunne foreta summarisk fellesoppgjør at det ikke dreier seg om underentrepriser.

(16) I dommen inntatt i Rt. 2001 side 1661, som også gjaldt summarisk fellesoppgjør, legges det til grunn at en skjerping av skattyters skattebelastning må ha "en klar hjemmel i lov". Dette taler mot en utvidende fortolkning av bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør til også å omfatte skattetrekk og arbeidsgiveravgift for arbeidstakere som ikke har et tradisjonelt ansettelsesforhold i selskapet.

(17) Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS har nedlagt slik påstand:

- "1. Lagmannsrettens dom oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Staten v/Skatt øst til Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS i henhold til sakskostnadsoppgave innen 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen."

(18) Ankemotparten, *staten v/Skatt øst*, har i korte trekk gjort gjeldende:

(19) I ligningsloven § 9-5 nr. 8 om summarisk fellesoppgjør er "arbeidsgiver" det operative begrepet. Bestemmelsen gjelder gjennomføringen av arbeidsgivers plikt til å foreta skattetrekk og innbetale arbeidsgiveravgift basert på de enkelte lønnsoppgaver. Disse underliggende pliktene omfatter arbeidstakere både i og utenfor virksomhetens tjeneste, og de er ikke betinget av at det

foreligger et ansettelsesforhold i arbeidsrettslig forstand. Det er ingen grunn til å operere med et snevrere anvendelsesområde for summarisk fellesoppgjør.

(20) Begrepet arbeidsgiver er videre i skatteretten enn i arbeidsretten. I vår sammenheng betyr begrepet den som utbetaler den ytelse det skal foretas forskuddstrekk i, jf. skattebetalingsloven § 4-1. Motsatsen til arbeidsgiverbegrepet er mottakeren av den trekkpliktige lønn eller godtgjørelse. Den avgjørende avgrensning i denne sammenheng er mot ytelser som utbetales til selvstendig næringsdrivende, typisk til en underleverandør.

(21) Det er ingen uttalelser i forarbeidene som tyder på at lovgiver ønsket en snevrere forståelse av begrepet ansatte. Heller ikke rettspraksis eller forvaltningspraksis kan tas til inntekt for dette.

(22) Systemhensyn og lovens formål taler med tyngde for en videre tolkning av begrepet "ansatte". En sontring mellom arbeidstakere i og utenfor arbeidsrettslige tjenesteforhold vil komplisere de summariske fellesoppgjørene i strid med intensjonen bak bestemmelsen.

(23) Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:

- "1. Anken forkastes.
2. Staten tilkjennes sakskostnader."

(24) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*

(25) Før jeg går inn på tolkningen av ligningsloven § 9-5 nr. 8 om summarisk fellesoppgjør, skal jeg gi en kort redegjørelse for bestemmelsens forhistorie.

(26) Bestemmelsen kom inn i ligningsloven i 1993. Skattemyndighetene hadde avdekket at enkelte store selskaper unnlot å innberette og foreta forskuddstrekk av en rekke mindre ekstraytelser til sine ansatte, blant annet godtgjørelser til kost, overnatting og ulike frynsegoder. Under ettersyn av et kommunalt skatteregnskap oppdaget Riksrevisjonen at fylkesskattekontoret og Statoil hadde blitt enige om en samlet skjønnsmessig etterberegning av beløp som var unndratt beskatning. Riksrevisjonen tok saken opp med Finansdepartementet og reiste spørsmål om grunnlaget for å fravike reglene om personlig skatteplikt og individuell ligning. Det ble også pekt på muligheten for å foreslå en uttrykkelig hjemmel for en samlet skjønnsmessig beregning.

(27) Finansdepartementet erkjente at avtaler om fellesoppgjør for skatt "i massetilfeller" uten forankring i lovverket var problematisk, men understreket samtidig at ligningsmyndighetene allerede hadde hjemmel til etterfølgende pågang mot arbeidsgivere for unnlatt skattetrekk og arbeidsgiveravgiftsberegning. Som det fremgår av Ot.prp. nr. 100 (1992–1993) side 9, var imidlertid problemet at en

"formell, korrekt håndhevelse av arbeidsgiveransvaret forutsetter ... nøyaktige beregninger av de individuelle grunnlag for hver enkelt ansatt. Når dette er praktisk umulig, oppstår det et behov for å kunne reise mer omtrentlige beregnede krav."

(28) Det var altså behovet for å forenkle oppfølgingen av arbeidsgivers brudd på eksisterende plikter til å foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift, som var bakgrunnen for bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør.

(29) Summarisk fellesoppgjør ble hjemlet i ligningsloven § 9-5 nr. 8, som lyder slik:

"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."

(30) Bestemmelsen er videreført med mindre språklige endringer i skatteforvaltningsloven 27. mai 2016 nr. 14 § 12-4, som trådte i kraft 1. januar 2017. Begge bestemmelser knytter vilkåret for gjennomføring av summarisk fellesoppgjør til arbeidsgivers uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til "ansatte". Spørsmålet er om dette begrepet også omfatter arbeidstakere som ikke er ansatt i virksomheten i arbeidsrettslig forstand.

(31) Begrepet "ansatte" er ikke legaldefinert i ligningsloven eller i skattelovgivningen for øvrig. Selv om begrepet ikke er entydig, peker ordlyden isolert sett i retning av at det må foreligge et arbeidsrettslig tilsetningsforhold – eventuelt av midlertidig karakter. En slik snever forståelse av begrepet har imidlertid liten støtte i øvrige tolkningsmomenter.

(32) Lovens forarbeider gir ingen anvisning på hvordan begrepet "ansatte" skal forstås. Under omtalen av bestemmelsen benyttes stort sett begrepet "ansatte", men begrepene "arbeidstakere", "lønnsmottakere" og "skattytere" forekommer også. Den vekslende begrepsbruken tyder etter mitt syn på at det ikke var meningen å gi anvisning på en strengt arbeidsrettslig avgrensning av bestemmelsens anvendelsesområde.

(33) Begrepet "ansatte" må forstås på bakgrunn av den kontekst det inngår i, nemlig i lovens vilkår om at arbeidsgiver må ha forsømt sin plikt til å inngi riktige og fullstendige "oppgaver over ytelser til ansatte". Formålet med bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør er, som jeg allerede har vært inne på, å legge til rette for en etterfølgende håndheving av arbeidsgivers plikt til å foreta skattetrekk og betale arbeidsgiveravgift. Jeg er derfor enig med staten i at det er "arbeidsgiver" som er det styrende eller operative begrepet i bestemmelsen.

(34) Arbeidsgivers plikt til å inngi oppgaver over ytelser til ansatte følger av ligningsloven § 5-2 nr. 1 bokstav a, nå skatteforvaltningsloven § 7-2, og omfatter "lønn og annen godtgjøring for arbeid". Det er ikke tvilsomt at arbeidsgivers plikt til å inngi slike lønnsoppgaver gjelder ytelser for arbeid både i og utenfor tjenesteforhold. Bestemmelsen må nemlig sees i sammenheng med reglene i skattebetalingsloven § 5-4, jf. § 5-6 om at arbeidsgiver har plikt til å foreta forskuddstrekk i skattepliktig "lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10". Skatteplikten i henhold til § 5-10 bokstav a gjelder lønn, honorar og annen godtgjørelse "vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet". Også plikten til å betale arbeidsgiveravgift omfatter lønn og annen godtgjørelse for "arbeid og oppdrag i og utenfor

tjenesteforhold", men avgrenses mot arbeid eller oppdrag som er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, jf. folketrygdloven § 23-2 første og andre ledd.

(35) Gjennomgangen viser at de underliggende pliktene som begrunner bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør bygger på en *todeling* av ulike kategorier tjenesteytere: arbeidstakere "i og utenfor tjenesteforhold" og oppdragstakere som utøver selvstendig næringsvirksomhet.

(36) Den omstendighet at lovgivningen i *andre sammenhenger* opererer med flere kategorier, som for eksempel ved refusjon av sykepenger etter folketrygdloven, jf. HR-2016-589-A, er uten betydning for vårt tolknings spørsmål. I de spesielle motivene til folketrygdloven § 1-8 om arbeidstakerbegrepet uttaler departementet tvert i mot at "[s]katteetatens lønnstakerbegrep er ... mer omfattende enn arbeidstakerbegrepet etter folketrygdloven, og omfatter både ansatte lønnstakere og ikke-ansatte lønnstakere", jf. Ot.prp. nr. 29 (1995–1996) side 28–29. På tilsvarende måte er begrepet "arbeidsgiver" i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c definert som den "som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i".

(37) Etter mitt syn må de ovenstående system- og formålsbetraktninger være utslagsgivende også for forståelsen av bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør. Det er ingen holdepunkter for at lovgiver mente å gi § 9-5 nr. 8 et snevrere anvendelsesområde enn det som følger av bestemmelsene om de underliggende pliktene til å inngi lønnsoppgave, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift.

(38) Karlsen AS har anført at legalitetsprinsippet og klarhetsprinsippet omtalt i Rt. 2001 side 1661, på side 1667, er til hinder for å tolke begrepet "ansatte" utvidende til også å omfatte arbeidstakere utenfor de arbeidsrettslige tjenesteforhold.

(39) Jeg er ikke enig i dette. Som det fremgår av Rt. 2014 side 1281 avsnitt 48 gjelder det ikke noe prinsipp om at skattelover i tvilstilfeller skal tolkes i skattyters favør. Høyesterett gir derimot følgende anvisning for tolkningen:

"Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Men tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne."

(40) Sentralt i vår sammenheng er at arbeidsgivers plikter til å inngi lønnsoppgaver, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift følger klart av regelverket. Skulle forskuddstrekk eller arbeidsgiveravgift ikke være innbetalt i samsvar med disse bestemmelsene, er arbeidsgiver i utgangspunktet fortsatt ansvarlig for beløpene, jf. skattebetalingsloven § 16-20 første ledd og folketrygdloven § 24-3. Det er med andre ord ikke en ordning som skal skjerpe en eksisterende skattebelastning. Som det fremgår av Ot.prp. nr. 100 (1992–1993) side 12 skal summarisk fellesoppgjør "være gjenopprettende, det vil si sørge for en tilnærmet riktig skatte- og avgiftsandel til det offentlige". I Rt. 2001 side 1661, side 1667, som

gjaldt beregningsgrunnlaget for summarisk fellesoppgjør, presiserte Høyesterett på grunnlag av denne uttalelsen at ordningen "i forhold til arbeidsgiverne ikke skal ha noe pønalt formål".

(41) Jeg peker avslutningsvis på at en snever tolkning av begrepet "ansatte" i praksis vil forhindre summariske skatte- og avgiftsoppgjør hvor behovet kanskje er størst, nemlig ved fiktiv fakturering der arbeidstakere eller omfanget av den enkeltes arbeid ikke kan identifiseres. Både den tidligere forskriften av 20. november 1997 og den nye forskriften av 23. november 2016 slår uttrykkelig fast at summarisk fellesoppgjør også kan omfatte arbeidstakere som ikke kan identifiseres.

(42) Min konklusjon er etter dette at begrepet "ansatte" omfatter arbeidstakere i og utenfor tjenesteforhold. Lagmannsretten har da tolket loven riktig, og anken må forkastes.

(43) Staten v/Skatt øst har vunnet saken, og skal i utgangspunktet tilkjennes sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Jeg har ikke funnet grunnlag for å benytte noen av lovens unntaksbestemmelser.

(44) Staten har inngitt sakskostnadsoppgave for Høyesterett på til sammen 400 176 kroner inklusive merverdiavgift. Det er blant annet krevd salær for 158 timers arbeid mellom anketilsvar og hovedforhandling på 284 400 kroner. Hensett til at saken gjelder et avgrenset tolkningssspørsmål, mener jeg salæret knyttet til forberedelsen av ankeforhandlingen bør reduseres. De nødvendige sakskostnadene ved saken settes på denne bakgrunn til 281 000 kroner.

(45) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS til staten v/Skatt øst 281 000 – tohundredeogåttientusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(47) Dommer **Normann**: Likeså.

(48) Dommer **Bull**: Likeså.

(49) Dommer **Indreberg**: Likeså.

(50) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. *Anken forkastes.*
2. *I sakskostnader for Høyesterett betaler Malermesterfirmaet Klemet Karlsen AS til staten v/Skatt øst 281 000 – tohundredeogåttientusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.*

Lagmannsrettsdommer

SKN 17-012 Avskrivning av driftsmidler

Lovstoff: Ligningsloven § 14-41

Gulathing lagmannsrett: Dom av 19. oktober 2016, **sak nr.:** LG-2016-10924

Dommere: Lagdommer Torstein Frantzen, lagdommer Jon Atle Njøsén og tingrettsdommer Signe M. Lundegård. Meddommere: Øystein Hauan og spesialrådgiver Åse Slagtern.

Saksgang: Nordhordland tingrett TNOHO-2014-94583-2 og TNOHO-2014-94585 - Gulathing lagmannsrett LG-2016-10924.

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

Parter: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Eirik Jensen) mot Mongstad Terminal DA (advokat Jan Birger Jansen) og Mongstad Refining DA (advokat Frode Talmo).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmålet om hvilke saldogruppe visse innretninger (en såkalt PQP-innretning og en såkalt VOC-innretning) på Mongstad skulle henføres til. Selskapene har i det alt vesentlige avskrevet de aktuelle innretningene i saldogruppe d (maskingruppen) i skatteloven § 14-41, som gir en årlig avskrivning på 20 % av driftsmidlenes verdi. Skattemyndighetene mente driftsmidlene skulle avskrives i saldogruppe h - gruppen for bygg og anlegg - som gir en årlig avskrivning på 4 % av driftsmidlenes verdi. Lagmannsretten fant, som tingretten, at de aktuelle driftsmidlene skulle henføres til saldogruppe d, og skattyter vant således saken.

Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak av 5.12.2013 fra Skatteklagenemda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter for bedriftene Mongstad Refining DA, som nå heter Statoil Refining Norway AS, og Mongstad Terminal DA.

Partene er enige om at tingrettens fremstilling av sakens bakgrunn er dekkende og lagmannsretten gjengir denne:

Framstilling av saken

Oljeraffineriet på Mongstad består av flere virksomhetsområder, herunder dem som drives av Mongstad Refining DA - selve raffineriet - og Mongstad Terminal DA - skips-/lasteterminalen. Majoritetseier i begge disse selskapene er Statoil ASA. Hovedvirksomheten ved Mongstad er raffinering av råolje til drivstoff, herunder bensin. Råoljen leveres til raffineriet av olje-/gasstankere eller via rørledning, og det ferdig raffinerte drivstoffet hentes igjen med olje-/gasstanker eller tankbil.

Mongstad Refining DA og Mongstad Terminal DA (heretter også kalt selskapene) sine klager over ligningen - og stevningene tatt ut i denne saken - er relatert til henføring av driftsmidler til saldogrupper over flere år. Tvisten for Mongstad Refining DA gjelder den såkalte PQP-innretningen, for inntektsårene 2003 - 2008. Tvisten for Mongstad Terminal DA gjelder den såkalte VOC-innretningen, for inntektsårene 2008 - 2011.

Selskapene har i det alt vesentlige avskrevet de aktuelle innretningene i saldogruppe d (maskinggruppen) i skatteloven § 14-41, som gir en årlig avskrivning på 20 % av driftsmidlenes verdi. Sentralskattekontoret for storbedrifter (heretter kalt Sentralskattekontoret), og deretter Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (heretter kalt Skatteklagenemnda), fattet imidlertid vedtak om at driftsmidlene skulle avskrives i saldogruppe h - gruppen for bygg og anlegg - som gir en årlig avskrivning på 4 % av driftsmidlenes verdi.

1. Sentralskattekontorets- og Skatteklagenemndas behandling av tvisten vedrørende PQP-innretningen

For Mongstad Refining DA (i det følgende også kalt raffineriet) gjelder tvisten den skattemessige vurderingen av avsvovlings- og oppgraderingsinnretningen som av Statoil er gitt navnet Product Quality Process, også kalt PQP-innretningen. Dette er en innretning som skiller ut svovel fra produktet krakkernafta; en komponent i bensin. Raffineriet produserer bensin for salg, hvor internasjonale krav og markedsmessige forhold krever at bensinen ikke har for høyt innhold av svovel. Selskapet investerte i PQP-innretningen i 2003, med en total kostnad på kr 902.352.348. I selskapets likning ble innretningen oppdelt i 14 separate driftsmidler, og selskapet henførte 5 av disse til avskrivning i saldogruppe h, anleggsgruppen, og 9 av dem til avskrivning i saldogruppe d, maskinggruppen. Dette innebar at ca 55 % av investeringskostnadene ville kunne avskrives årlig med 20 %, og ca 42% av investeringene ville kunne avskrives med 4 % i anleggsgruppen. De resterende deler av investeringen ble fordelt på annen måte, uten betydning for denne saken.

I brev av 24.01.05 varslet Sentralskattekontoret om at en vurderte å foreslå endring av likningen for 2003, med det utgangspunkt at saldogruppe h fremsto som korrekt avskrivningssaldo for hele innretningen. De følgende årene sendte Sentralskattekontoret tilsvarende varsel også for de påfølgende inntektsårene. Selskapet hadde innvendinger mot Sentralskattekontorets varslede endringer, hvilket ble redegjort for skriftlig. Det ble også gjennomført befaringsrapport på innretningen i 2005, med representanter fra både selskapet og Sentralskattekontoret tilstede. Det ble utarbeidet felles befaringsrapport, hvoretter selskapet og Sentralskattekontoret var enige om de faktiske/tekniske sidene ved innretningen.

Sentralskattekontoret fattet vedtak den 14.07.11, hvor resultatet ble at PQP-innretningen skulle avskrives i saldogruppe h, med avskrivning på 4 %, for alle de aktuelle inntektsårene.

Selskapet påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda, som den 05.12.13 fattet vedtak med følgende slutning:

«Sentralskattekontorets vedtak fastholdes.»

Fra vedtakets begrunnelse gjengis følgende utdrag:

«5.4.1. Ett eller flere driftsmidler

Sentralskattekontoret la til grunn i sitt vedtak at hele PQP-anlegget skulle anses som ett driftsmiddel. Hovedbegrunnelsen for dette synet var følgende:

«Etter sentralskattekontorets oppfatning vil de enkelte deler av PQP-anlegget ha liten eller ingen funksjon uten å være knyttet sammen med resten av anlegget. De enkelte komponenter er også fysisk sett knyttet sammen. Komponentene som inngår i PQP-anlegget kan ha ulike funksjoner, men de er montert for å sammen kunne utøve avsvovlingsprosessen. Tar man de fra hverandre, vil de ikke kunne utføre den operasjonen de er konstruert for å utføre.»

Selskapet er uenig i denne klassifiseringen, og mener anlegget består av flere separate driftsmidler.

Skillet mellom ett eller flere driftsmidler har virkning i flere relasjoner. Det som fysisk og funksjonelt utgjør en enhet, må i denne forbindelse anses som ett objekt (driftsmiddel). Det skal foretas en konkret vurdering av om det er en slik sammenheng at det er naturlig å anse komponentene som en enhet. På den annen side skal gjenstander som kan brukes hver for seg, i ulike prosesser, normalt regnes som flere driftsmidler.

Renseanlegget (i Hydro-saken, rettens kommentar) ble av overligningsnemnda ansett som ett driftsmiddel og ble avskrevet i saldogruppe h. Dette ble fastholdt av lagmannsretten.

Som det fremgår av det ovenfor siterte er det klare felles trekk både fysisk og prosessmessig/funksjonelt med reseauanlegget i vår sak, Likheten gjelder både med hensyn til at objektet klart er ment brukt der det er bygd, det fremstår visuelt som en naturlig enhet og de enkelte delene er fysisk og teknisk så sterkt integrert i hverandre at de etter nemndas oppfatning må anses å utgjøre et funksjonelt hele.

Etter nemndas oppfatning bør derfor vår sak vurderes på samme måte, da prosessen som foregår i vår sak har flere likhetspunkter.

Dersom prosessen eller de ulike bestanddelene ved PQP-anlegget hadde frembrakt selvstendige produkter/delprodukter underveis i prosessen, ville dette etter nemndas syn være et moment ved vurderingen av om de ulike bestanddelene kunne anses som flere selvstendige driftsmidler.

Etter nemndas oppfatning må prosessen som foregår ved raffineriet, jf. figur I over, anses som en sammenhengende prosess. Det foregår ikke noen selvstendige prosesser underveis. Fra råstoffet pumpes inn i raffineriet til det kommer ut etter gjennomført rensing, må etter nemndas oppfatning sees på som en sammenhengende prosess, jf. reseauanlegget i Hydrodommen ovenfor. Dersom man tar ut en del, for eksempel ovnen, stanser hele prosessen

opp. Det er ingen mellomlagringstanker mv. hvor det uferdige stoffet kan lagres i påvente av videre prosess. Dette underbygges etter nemndas oppfatning også av selskapets egne opplysninger i klagen av 27. oktober 2011 på s. 17. Selskapet har her opplyst at:

«I både kloranlegget og PQP-anlegget går komponentstrømmen gjennom likeartede prosesser som oppvarming/kjøling, filtrering, tørking, stripping mv. De ulike driftsmidlene i både klorprosessen og svovelrensingsprosessen vil ha ulike funksjoner og vil kunne ha liten eller ingen funksjon uten å være knyttet sammen med resten av anlegget. Tar man fra hverandre de ulike komponentene vil de hver for seg ikke kunne utføre hele produksjonsprosessen alene.»

På bakgrunn av det ovenstående konkluderer nemnda med at hele PQP-innretningen må anses som ett driftsmiddel, og avskrives som en enhet. PQP-innretningen skal således ikke dekomponeres i ni ulike driftsmidler slik selskapet har anført.

5.4.2 Hvilken saldogruppe skal driftsmiddelet allokere til

Ut fra bildene fra befaringsrapporten er det, etter skatteklagenemndas oppfatning, ikke tvilsomt at den fysiske beskaffenheten og størrelsen på anlegget på Mongstad har mer til felles med fast eiendom enn løsøre. I befaringsrapporten er det opplyst at anlegget dekker et område som er flere hundre meter langt og i underkant av hundre meter bredt. Høyden på anlegget er omlag 20 meter, dersom man ser bort fra de betydelig høyere pipene. Dette gir etter nemndas oppfatning en god indikasjon på størrelsen av terminalen. Dette trekker i retning av å plassere anlegget (som fast eiendom) i saldogruppe h fremfor å anse det hele som en stor (løsøre)maskin i saldogruppe d.

Skatteklagenemnda mener derfor, i tråd med tidligere vedtak og lagmannsrettens dom i Gasnor, at henføringen av driftsmidler til saldogruppe d eller h i første rekke skal avgjøres ut fra driftsmiddelets fysiske beskaffenhets, ikke om det har en av flere ulike funksjoner i en produksjonsprosess. Nemnda legger i tillegg vekt på at komponentene i PQP-anlegget er konstruert for å virke sammen. Nemnda viser videre til at samtlige komponenter i PQP-anlegget inngår i rensingen av bensinen, og således er nødvendige for at svovelen blir rensset.»

2. Sentralskattekontorets- og Skatteklagenemndas behandling vedrørende VOC- innretningen

For Mongstad Terminal DA gjelder tvisten den skattemessige vurderingen av den såkalte VOC- innretningen. VOC er forkortelse for Volatile Organic Compounds - flyktige organiske forbindelser. Innretningen er et gjenvinningsanlegg som er lokalisert i tilknytning til en av kaiene på Mongstadterminalen, hvor råoljetankere lastes og losses. VOC- innretningen fanger opp og gjenvinner oljedampen som frigjøres under lasting av skipene. Dernest omdannes

oljedampen til flytende form, og føres tilbake i råoljestrømmen som lastes om bord i skipet. Innretningen ble etablert i 2008 etter pålegg fra forurensningsmyndighetene, og kom i drift samme år. Den totale investeringen var på ca kr 600.000.000. Denne ble av selskapet for inntektsåret 2008 fordelt med kr 530.707.892 til avskrivning i gruppe d, maskingruppen, som gjaldt investeringen i de 11 omtvistede hovedkomponentene i VOC-innretningen. Videre ble kr 68.197.631 henført til avskrivning i gruppe h, anlegg.

Sentralskattekontoret konkluderte imidlertid i vedtak av 02.07.12, gjeldende for inntektsårene 2008 - 2009, at VOC-innretningen skulle anses som ett driftsmiddel og i sin helhet avskrives i gruppe h som anlegg. Det ble truffet likelydende vedtak den 10.12.12 for inntektsårene 2010 - 2011. Selskapet påklaget begge vedtakene, og klagesakene for alle inntektsårene ble forent til felles behandling ved Skatteklagenemnda.

Skatteklagenemnda fattet den 05.12.13 vedtak med følgende slutning:

«Sentralskattekontorets vedtak av 2. juli 2012 og 10. desember 2012 fastholdes.»

Fra vedtakets begrunnelse gjengis følgende utdrag:

«5.2 Kort om rettskildesituasjonen på området

Det rettslige utgangspunktet er sktl. § 14-41 første ledd bokstav d og h. I saldogruppe d (maskiner) avskrives personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter inventar med 20 prosent. Et vilkår for at driftsmidler faller inn under saldogruppe d, er at det dreier seg om løsøre. Løsøre som er nagelfast eller på andre måter skal anses som tilbehør til bygninger, følger som utgangspunkt bygningen. Produksjonsmaskiner skal i henhold til praksis likevel henføres til saldogruppe d selv om disse er fast installert i en bygning.

I bokstav h er bl.a. omtalt bygg og anlegg mv. Med anlegg er det særlig ment faste innretninger som er forutsatt utnyttet der de er plassert. Dette er innretninger som ikke kan karakteriseres som bygninger, men som i en virksomhet vil kunne ha samme funksjon ved at anlegget skaper forutsetning for anvendelse av rørlige driftsmidler som står for selve produksjonen. I de tilfeller det foreligger noe som utgjør et prosessanlegg vil de komponentene som fysisk har en tilknytning til dette anlegget inngå i dette driftsmiddelet med mindre man kan påvise at bestemte komponenter har en slik selvstendig fysisk og funksjonell beskaffenhet i forhold til anlegget at de skal behandles som separate driftsmidler. Det er i disse tilfellene ikke tilstrekkelig å påvise at det utskilte fysisk og funksjonelt har en selvstendig rolle. Det er også et vilkår at det gjenværende anlegget ikke har tapt sin funksjonalitet ved å fjerne den komponenten som man vurderer selvstendigheten til.

I forhold til grensedragningen mellom saldogruppe d og h skal dette som utgangspunkt avgjøres ut fra fysiske kriterier. Spørsmålet er om driftsmiddelet fysisk fremtrer som én enhet av en slik størrelse og karakter at det er mest naturlig å sammenligne dette med fast eiendom, herunder om det er en fast innretning som er forutsatt brukt der den er montert.

At driftsmiddelet er fastmontert er imidlertid ikke avgjørende. Et driftsmiddel kan anses som en maskin selv om den er fastmontert.

5.4.1 Ett eller flere driftsmidler

Etter nemndas oppfatning må prosessen som foregår ved raffineriet anses som en sammenhengende prosess, jf renseanlegget i Hydro-dommen ovenfor. Det foregår ikke noen selvstendige prosesser underveis. Fra råstoffet suges inn i anlegget til det mot slutten av prosessen blandes med råoljen igjen, gjennomføres sammenhengende. Dersom man tar ut en del, f.eks. viftene eller pumpene, stopper hele prosessen opp. Det er ingen mellomagringstanker mv. hvor det uferdige råstoffet kan lagres i påvente av en videre prosess. Nemnda er i utgangspunktet enig med selskapet når de i brev av 7. mai 2013 anfører at det også for andre produksjonsinnretninger må foretas en dekomponering i flere driftsmidler når det er naturlig ut fra komponentenes størrelse, funksjon og selvstendighet. Det er ikke grunnlag for en slik oppdeling i vår sak.

Dette styrkes etter nemndas oppfatning av at det fra og med innmatningspunktet/blåserne (pkt. 5.3.1 ovenfor) hvor den urensede gassen sendes gjennom hele anlegget frem til separatorne (pkt. 5.3.11 ovenfor) hvor råoljestrømmen tar opp det meste av hydrokarbonene, er en sammenhengende prosess basert på et sammenhengende trykk, uten at det finnes noe avbrudd i prosessen. Etter skatteklagenemndas oppfatning underbygger dette at VOC-rensesanlegget skal anses som ett objekt, ikke flere objekter.

Selskapet har anført at blåsere, luftkjølere, vifter og elektromotorer mv. er typiske maskiner som er fysisk atskilt på en måte som gjør det naturlig å karakterisere disse som maskiner.

Eiendeler som kan brukes hver for seg regnes normalt som flere driftsmidler. Etter nemndas oppfatning må imidlertid det hele anses som en sammenhengende prosess fra gassen suges inn fra skipet til gassen blandes med slippoljen og pumpes tilbake i skipet. Nemnda er derfor enig med kontoret i at hele renseanlegget må anses som ett driftsmiddel og at det ikke er naturlig eller riktig å dekomponere anlegget i ulike driftsmidler.

Skatteklagenemnda antar at visse deler i VOC-anlegget kan anses som standardelementer som kan benyttes i andre liknende VOC-anlegg. Etter nemndas oppfatning vil imidlertid ikke eventuelle standardelementer kunne få en annen selvstendig funksjon utenom renseprosessen. Det avgjørende for nemndas vurdering blir at hver enkelt bestanddel i VOC-anlegget utgjør en del av et funksjonelt hele i prosessen på renseanlegget.

På bakgrunn av det ovenstående konkluderer nemnda med at hele VOC-innretningen må anses som ett driftsmiddel, og avskrives som én enhet. VOC-innretningen skal således ikke dekomponeres i 11 ulike driftsmidler slik selskapet har anført.

5.4.2 Hvilken saldogruppe skal driftsmiddelet allokteres til

...Ut fra bildene fra befarringsrapporten er det etter skatteklagenemndas oppfatning ikke tvilsomt at den fysiske beskaffenhets og størrelsen på anlegget på Mongstad her mer til felles med fast eiendom enn løsøre. ...

Skatteklagenemnda mener derfor, i tråd med tidligere vedtak og lagmannsrettens dom i Gasnor, at henføringen av driftsmidler til saldogruppe d eller h i første rekke skal avgjøres ut fra driftsmiddelets fysiske beskaffenhets, ikke om det har en av flere ulike funksjoner i en produksjonsprosess. Nemnda legger i tillegg vekt på at komponentene i VOC-anlegget er konstruert for å virke sammen. ...»

Mongstad Terminal DA og Mongstad Refining Da/Statoil Refining Norway AS tok ut stevning for Stavanger tingrett 4.6.2014. Sakene ble forent til felles behandling. Stavanger tingrett avsa 4.11.2016 dom med slik domsslutning:

I sak 14-094583TVI-NOHO:

1. Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 05.12.13 for Mongstad Terminal DA, oppheves.
2. Det fattes nytt vedtak for samtlige år hvor investeringene i blåsere, luftkjølere, vifter, elektromotorer knyttet til vifter og pumper, råoljepumper, vakuumpumper, væskeringspumper, kullfilterbeholdere, forfilter, absorpsjonsbeholdere og separatore avskrives i saldogruppe d.
3. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å erstatte Mongstad Terminal DA sine sakskostnader med 325 000 - trehundreogtjuefemtusen - kroner innen to uker fra forkynnelsen av dommen.
4. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å betale sakens rettsgebyr samt 50% av rettens utgifter til fagkyndige meddommere for de to sakene.

I sak 14-094585TVI-NOHO:

1. Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 05.12.13 for Mongstad Refining DA, oppheves.
2. Det fattes nytt vedtak for samtlige år hvor investeringene i diolefin-reaktor, HDS-reaktor, oven (varmekammer), kompressor, amin-scrubber, stripper, hovedpumpe, separator og coalescer (vannfjerner) avskrives i saldogruppe d.
3. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å erstatte Mongstad Refining DA sine sakskostnader med 325 000 - trehundreogtjuefemtusen - kroner innen to uker fra forkynnelsen av dommen.
4. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å betale sakens rettsgebyr samt 50% av rettens utgifter til fagkyndige meddommere for de to sakene.

Staten har i rett tid anket tingrettens dom. Lagmannsretten bestemte at retten skulle settes med fagkyndige meddommere. Ankeforhandling ble avholdt 23.8 - 26.8.2016 i Bergen. Ankende part var representert ved prosessfullmektigen og i tillegg møtte Gaute Solheim. Ankemotpartene var representert ved prosessfullmektigene. I tillegg møtte Geir Aalhus, Kristian Fossdal og Anne-Ma Tostrup Smith. Lagmannsretten var på befaring på Mongstad 25.8.2016. Det ble avhørt to vitner og foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

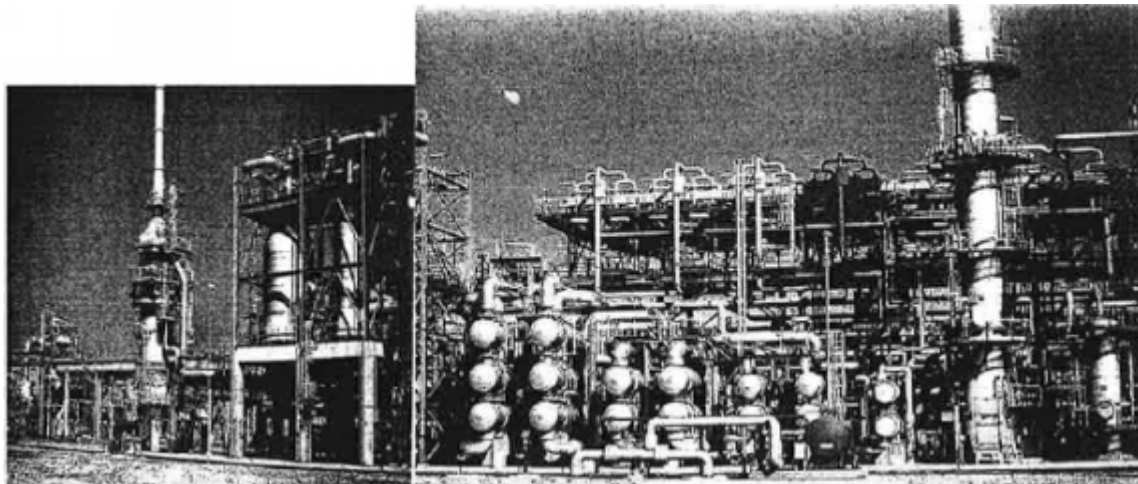
Partene er enige om at tingrettens beskrivelse av PQP-innretningen og VOC-innretningen er dekkende. Lagmannsretten gjengir tingrettens beskrivelse:

Nærmere om PQP-innretningen

Når råoljen leveres til raffineriet blir den fordelt til ulike prosesser for bearbeiding. Tunge oljelementer går fra råoljedestillasjonsanlegget til et krakkeranlegg, hvor det blant annet fremstilles krakkernafta. Krakkernaftaen har på dette stadiet et for høyt svovelinnhold, og må gå igjennom en prosess hvor store deler av svovelinnholdet samt diolefin tas ut. Dette er PQP-prosessen. Den utskilte svovelen selges forøvrig som et eget produkt fra raffineriet.

PQP-innretningen er visuelt stor; flere hundre meter lang og nærmere hundre meter bred. Høyden er ca 20 meter, men med noen betydelig høyere piper. Innretningen utgjør likevel bare en liten del av hele raffineriet på Mongstad. PQP-innretningen fremstår visuelt som bestående av mange mindre og større komponenter som eksempelvis pumper, sylindformede beholdere, reaktorer osv, forbundet med rør som går mellom de ulike komponentene.

Størrelsen og utseendet indikeres ved de to bildene vist nedenfor, hentet fra befarringsrapport utarbeidet av selskapene og Sentralskattekontoret den 21.04.05. Når bildene sammenstilles viser de størstedelen av PQP-innretningens langside:



Innretningen er fundamentert på en betongsåle, og montert i et rammeverk bestående av betong- og jernbjelker. Innretningen har også noe overbygg for å beskytte utstyrskomponenter mot vær og vind, samt skjerme mot støy fra innretningen. Den består av ni hovedkomponenter

i tillegg til den bygningsmessige konstruksjonen. Hovedkomponentene, markert med fet skrift nedenfor, virker sammen i en prosess som noe forenklet kan beskrives som følger:

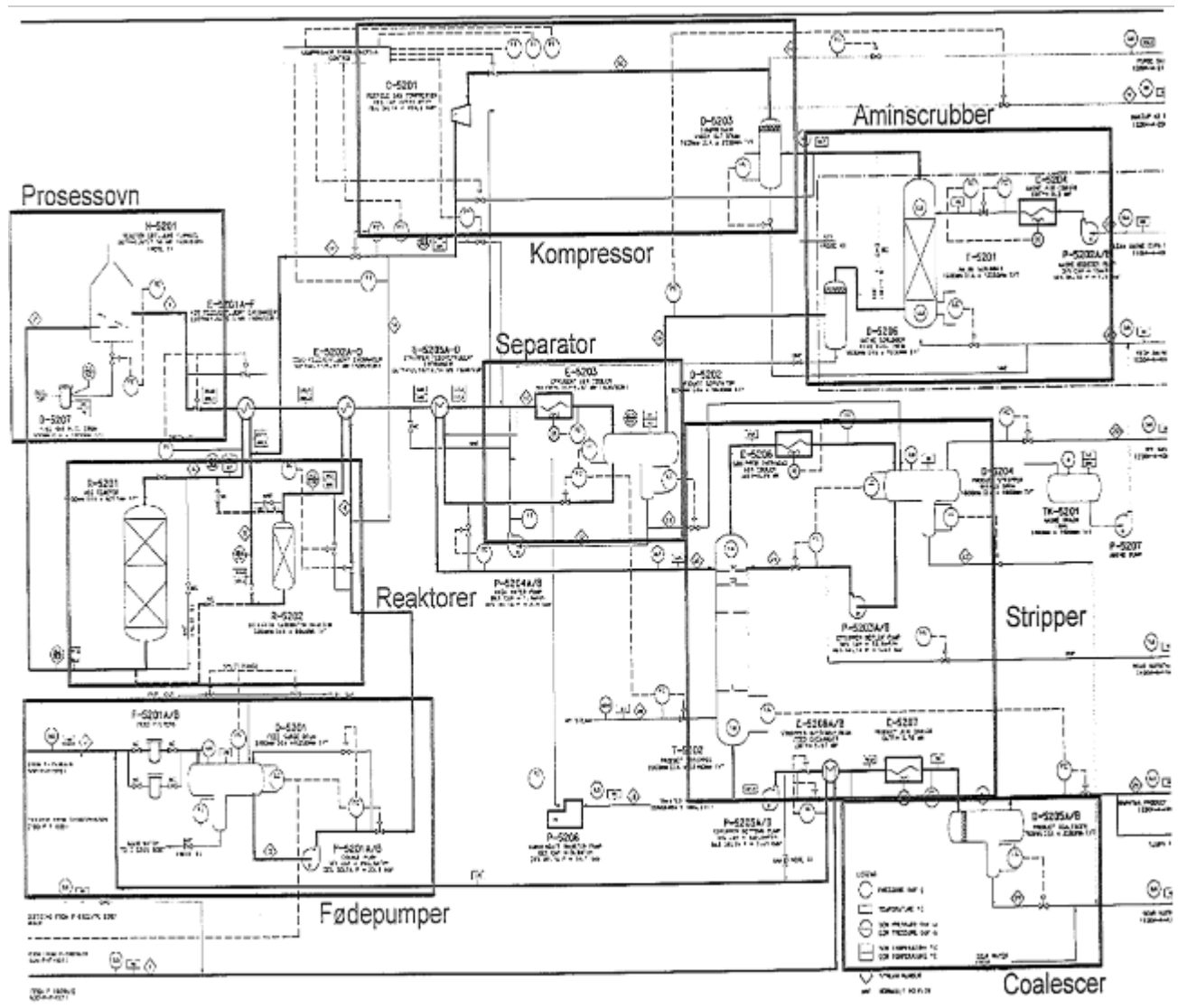
Avsvovlingsprosessen i PQP- innretningen starter ved at krakkernafta med høyt svovelinnhold pumpes inn i innretningen ved hjelp av en **hovedpumpe** (også kalt fødepumpe), via varmevekslere hvor krakkernaftaen varmes opp og får tilsatt resirkulert hydrogengass. Blandingen føres deretter over til **Diolefin-reaktoren** hvor produktet varmes ytterligere opp før mer resirkulert hydrogen tilsettes og strømmen føres inn i **HDS-reaktoren**. Begge reaktorene er fylt med spesielt tilpasset katalysator, og tilsatt hydrogen bindes til svovelet i krakkernaftaen og danner hydrogensulfid. Produktstrømmen fra de to reaktorene føres så inn i **ovnen**, hvor den varmes ytterligere for å kunne varmeveksles med fødestrømmen til anlegget. I prosessen må hydrogensirkulasjonen opprettholdes, noe som skjer gjennom en **kompresor**. Dernest skilles hydrogensulfid fra krakkernaftaen, ved at krakkernafta ledes inn i **separatoren**, hvor hydrogensulfid og hydrogengass skilles ut. Deretter renses resirkulasjonsgassen for hydrogensulfid i en **aminscrubber**, for så å bli behandlet videre i raffineriets svovelanlegg (ikke en del av denne saken) til salgbart separat produkt som nevnt ovenfor. Neste skritt i PQP-prosessen er at krakkernaftaen ledes fra separatoren til **stripperen** hvor lette hydrokarboner fjernes fra krakkernaftaen, og tilslutt til **coalescerne** (vannfjerner) hvor fritt vann fjernes fra krakkernaftaen.

Anslått levetid for de ulike komponentene er av selskapet skjematisk anslått til 10 - 15 år for reaktorene, separatoren og kompressoren. For de øvrige komponentene er det anslått en levetid på 10 - 20 år.

I tillegg til ovennevnte 9 hovedkomponenter, som er tilsvarende de komponentene selskapet anfører skal avskrives i saldogruppe d, består innretningen av 5 komponenter som er avskrevet i saldogruppe h for bygg og anlegg:

- Lagertanker med pumper
- Fundament
- Kompresorhus
- Substasjon
- Kraftforsyning (transformatorer, kraftfordelingsutstyr og kabler).

PQP-prosessen og hovedkomponentene i denne vises i flytskjemaet på neste side, som er hentet fra oversikt over PQP-prosjektet som ble fremlagt i retten under vitnet Ruth Digre sin vitneforklaring:



Nærmere om VOC- innretningen

VOC- innretningen er som nevnt etablert for å ta imot og gjenvinne gassen som frigjøres i skipstankene når det lastes råolje ved to av kaiene på Mongstadterminalen. Investeringen i innretningen ble gjort for å imøtekomme offentlige krav, og er dekket av selskapene som eier oljen fra Troll-feltet gjennom en detaljert avtale. Driftskostnadene dekkes av brukerne i fellesskap gjennom et tariffsystem, hvori det også er medtatt kostnader til fremtidig fjerning av innretningen. Mange av skipene som laster olje på Mongstadterminalen har egne VOC- innretninger om bord i skipet, i mindre skala enn den på Mongstad. Gjennomgående brukes imidlertid ikke skipenes egen VOC- innretning når de kan koble seg opp mot et landfast anlegg som det på Mongstad.

Også VOC- innretningen er montert på betongsåle, og er delvis overbygd for beskyttelse mot været. Innretningen er visuelt en del mindre enn PQP- innretningen, men også VOC-

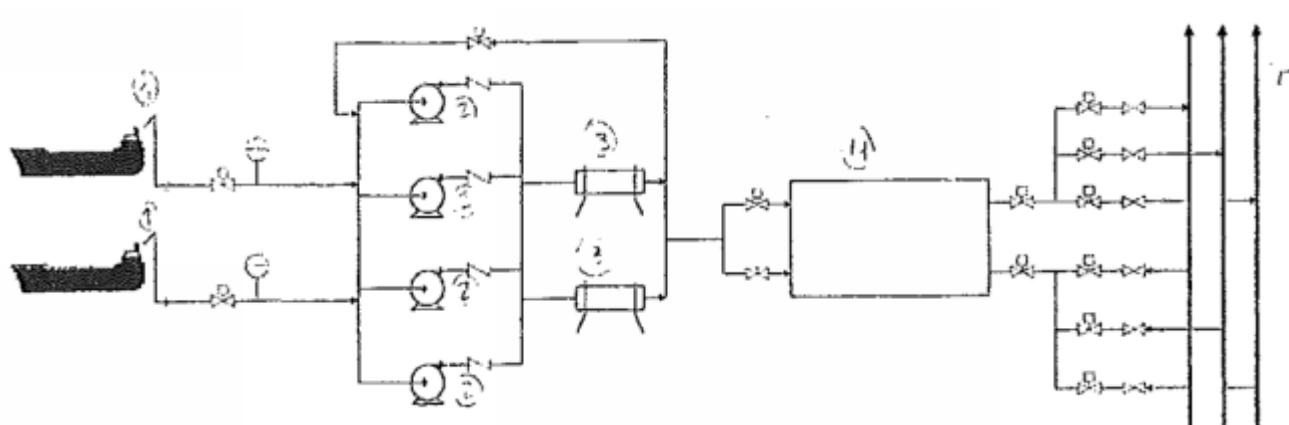
innretningen fremstår visuelt som et større anlegg bestående av en del vifter, pumper og tanker som er koblet sammen med rør.

Skipene kobles til VOC- innretningen ved hjelp av bevegelige lastearmer på kaiene. Lastearmene er for øvrig av Sentralskattekontoret akseptert avskrevet i saldogruppe d, og er følgelig ikke omfattet av denne saken. Gassen transporteres fra lastearmene via et rørsystem og inn til VOC- innretningen. Dette gjøres ved hjelp av fire blåsere som suger gassen fra skipstankene og inn til VOC- innretningen. Før gassen kan føres inn i selve innretningen må den kjøles ned, hvilket skjer gjennom luftkjølere med tilhørende vifter.

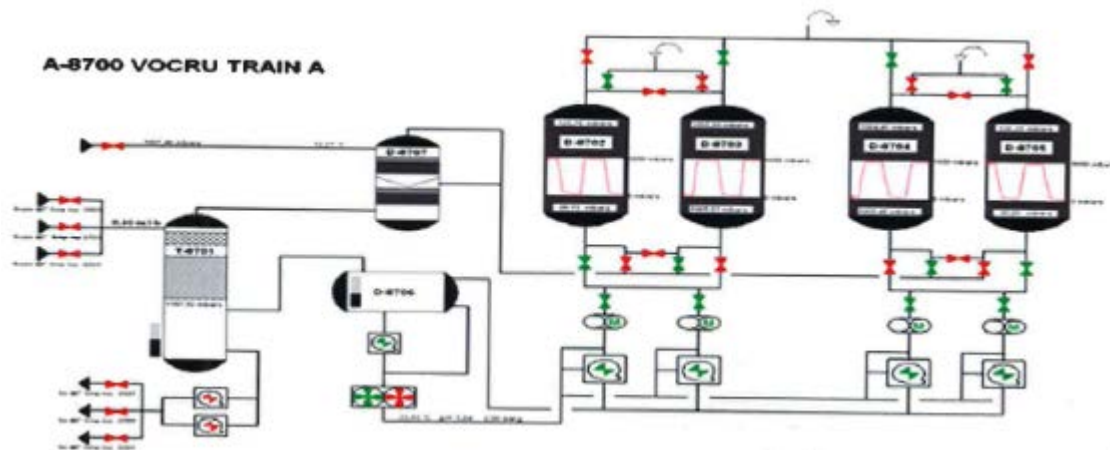
I selve VOC-innretningen går gassen først inn på et forfilter som fjerner svovelkomponenter og utkondensert væske. Dernest går gassen inn på kullfilterbeholdere som renser gassen ved bruk av kulladsorbsjonsteknologi. Hydrokarbonene i gassen, med unntak av metan, blir skilt fra de andre gassene ved at de adsorberes til kull i kullfilterbeholderne. Hydrokarbonene blir deretter sugd ut fra kullfiltrene ved bruk av vakuumpumper, som oppnås ved bruk av blåsere og vakuumpumper. Vakuumpumpe etableres ved bruk av rootsblåsere og væskeringspumper, som fører til at gassen blir blandet med vann. Etter vakuumprosessen går gassen inn på en trefase-separator der gass, vann og oljerester blir separert. Etter separeringen blir hydrokarbonene i gassform sendt inn på et adsorbsjonstårn der gassen blir absorbert av råoljen som lastes på skipene. Vannet fra separatoren går i retur til vakuumpumpene, etter først å ha blitt nedkjølt av luftkjølere.

Anslått levetid for de ulike komponentene i VOC-innretningen er av selskapet skjematisk anslått til ca 15 år.

VOC-prosessen og hovedkomponentene i denne vises i følgende forenklede skisse, som er hentet fra Skatteklagenemndas vedtak:



I flytskjemaet nedenfor vises den del av prosessen som skjer i trinn 4 i skissen ovenfor. Flytskjemaet er hentet fra oversikt over VOC-innretningen som ble fremlagt i retten under vitnet Jarle Hindenes sin vitneforklaring:



Den delen av innretningen som er omstridt i forhold til avskrivningsreglene, kan deles opp i følgende hovedkomponenter:

1. Blåsere
2. Varmevekslere/luftkjølere
3. Vifter
4. Elektromotorer
5. Råoljepumper
6. Vakuumsystem
7. Væskeringspumpe
8. Kullfilterbeholdere
9. Forfilter
10. Absorpsjonsbeholdere
11. Separatorer

I tillegg kommer lastearmene, som ikke er omtvistet mellom partene. Videre består innretningen av kraftforsyning og bygningsmessige konstruksjoner, som av selskapet er henført til avskrivning i saldogruppe h, bygg og anlegg.

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har i korthet anført

Saken reiser spørsmål om PQP-innretningen og VOC-innretningen er ett eller flere driftsmidler. Hvis hver av innretningene er ett driftsmiddel blir spørsmålet hvilken saldogruppe innretningen hører til.

For spørsmålet om innretningene er ett eller flere driftsmidler, altså som de skal dekomponeres, vises det til at alle innretninger kan deles opp i underkategorier. Det vil eksempelvis være vanlig at et anlegg eller et bygg inneholder en eller flere maskiner. En maskin vil igjen gjerne bestå av flere mindre maskiner. Spørsmålet er hvor langt det skal skje dekomponering/oppdeling. Det skatterettslige spørsmålet er om de to innretningene er å anse som anlegg eller maskiner.

Selskapene har anført en retorisk setning om at flere maskiner som skrus sammen forblir maskiner. Dette er imidlertid ikke treffende fordi hovedkomponentene i PQP og VOC ikke har maskinkarakter ettersom de fleste komponentene ikke har rørlige deler. Det er passive beholdere der ulike fysiske og kjemiske prosesser foregår, omtrent som en silo i landbruket.

Skatteloven gir anvisning på et saldossystem med gruppeavskrivninger, jf. sktl. § 14-41. Avskrivingsatsene svarer til antatt levetid for de ulike driftsmidlene. Det er ikke gitt noen legaldefinisjon av «maskin» eller «anlegg». Det er heller ikke gitt noen legaldefinisjoner av hva som utgjør ett eller flere driftsmidler. En viss veiledning gir loven likevel ved at et fly eksempelvis ikke skal dekomponeres i motorer, flaps, stoler og instrumenter, selv om disse komponentene kan ha kortere levetid enn selve flyet.

Skatteloven gir også en viss veiledning om kategoriseringen ved at maskiner er plassert i samme kategori som personbiler, traktorer, redskap, instrumenter og inventar mv. Typiske maskiner vil være gravemaskin, dreiebenk og boremaskin. Andre driftsmidler som inneholder maskiner blir ikke av den grunn maskiner.

Kategorien «bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder m.v.» indikerer at anlegg er innretninger av en viss størrelse. Det bemerkes også at «bygg og anlegg» er to alternativer og ikke ett. Et anlegg vil videre ofte inneholde maskiner uten at det av den mister karakteren av anlegg. I PQP og VOC-innretningene er uansett hovedbestanddelene tanker uten rørlige deler.

Det følger av skatteloven at § 14-41 (1) bokstav j at varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l. avskrives under ett med bygget. Slike maskiner avskrives dermed under ett med bygget.

Når det gjelder spørsmålet om hva som skal deles opp eller dekomponeres er et sentralt utgangspunkt at det må tas hensyn til om det vil medføre et verditap å skille. Deler som hører permanent sammen bør ikke skilles.

Ved revisjon av saldoreglene på 80-tallet fremgår det av forarbeidene, Ot.prp.nr.19 (1983-1984), at lovgiver la til grunn at driftsmidler som ikke var særskilt nevnt i lovteksten skulle henføres til den gruppen de har mest til felles med. Ved denne revisjonen ble maskiner plassert i gruppe sammen med annet driftsløsøre.

Aarbakkeutvalget foreslo i NOU 1989:14 å begrense antallet saldogrupper. Det ble også foreslått at gruppene i størst mulig grad skulle avspeile det reelle verdifallet. Her ble det også foreslått en gruppe for driftsløsøre som også skulle omfatte maskiner. Maskiner som ikke var driftsløsøre skulle dermed ikke omfattes av denne gruppen. Det var ikke en tilsiktet endring av Aarbakkeutvalgets forslag da saldogruppen senere fikk en noe annen benevnelse der ordet driftsløsøre ikke lenger var tatt med.

I Finansdepartementets uttalelse i telenettsaken fra 8.10.1996 kom departementet til at telenettet var ett driftsmiddel. Det ble vist til den funksjonelle sammenhengen mellom enhetene og komponentene i nettet. I uttalelsen ble det også vist til at anlegg omfatter faste innretninger som er forutsatt utnyttet der de er plassert.

I brev fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet av 24.6.2005 beskrives praksis og her viser Skattedirektoratet til Lignings-ABC der det fremgår at produksjonsanlegg skal tilhøre gruppe g, altså anleggsgruppen. I Utv. 2005 s. 1172 vises det til at objekter som funksjonelt og fysisk utgjør én enhet regnes som ett driftsmiddel. I Gasnor-uttalelsen, Utv. 2006 s. 581, ble det lagt vekt på at distribusjonsnett er fast forankret i grunnen og det åpenbart var forutsatt utnyttet der det ble plassert. Samtidig ble det gitt uttrykk for at saldogrupperne innebærer at det ikke alltid vil bli gitt avskrivning for reelt verdifall.

Hydro Aluminium-dommen, Utv. 2008 s. 981, gjelder nærmest samme type anlegg som i denne saken. Lagmannsretten kom til at hele anlegget ikke kunne anses som en «aluminiumsmaskin». På samme måte kan heller ikke hele anlegget på Mongstad anses som en «raffineringsmaskin». I Hydro Aluminium-dommen kom lagmannsretten til at renseanlegget skulle anses som ett driftsmiddel. Tilsvarende bør PQP anses som ett driftsmiddel og det samme gjelder for VOC. Funksjonalitet må vurderes sammen med fysisk beskaffenhet. Komponentene i renseanlegget utgjorde selve renseanlegget og det ble allokert til anleggsgruppen. Dette blir tilsvarende som for de ulike komponentene i PQP og VOC.

I vedtaket fra Sentralskattekontoret vedrørende Hydro Polymers, Utv. 2009 s. 363, fikk selskapet ikke medhold i at investeringene var ett driftsmiddel, altså en elektrolysemaskin. Komponentene hadde ulik funksjon og ble benyttet i selvstendige og ulike prosesser. Derfor måtte de henføres til ulike saldogrupper. De samme utgangspunktene legges til grunn i Alcoa-saken, Utv. 2011 s. 1512.

I Prop.116 LS (2010-2011) legges det til grunn at Hydro Aluminiumdommen er uttrykk for gjeldende rett. I Prop.1 LS (2011-2010) s. 152 er det lagt til grunn at det er et vilkår for at driftsmidler faller inn under gruppe d at det dreier seg om løsøre.

Når det gjelder rettsanvendelsen følger det av de ovennevnte rettskildene at det taler for plassering i anleggsgruppen når det dreier seg om deler som er bygget sammen permanent, og er tenkt brukt som en enhet. Det samme gjelder når det er en fast innretning som er forutsatt utnyttet der den er plassert. Objekter som funksjonelt og fysisk utgjør én enhet regnes som ett driftsmiddel. Fysisk beskaffenhet er også et sentralt moment i vurderingen.

De aktuelle innretningene, altså PQP og VOC, er det neppe regningssvarende å demontere og skifte ut, jf. vitneforklaringene til Digre og Hindenes. Komponentene i innretningene er også knyttet sammen slik at de fremstår som en enhet. Når ankemotparten har vist til en nettside der hele PQP-anlegg og deler selges, er det ikke bevis for flyttbarhet. Dette viser ikke noe annet enn at det også er et brukmarked for kjøkken, vinduer, dører osv. på finn.no.

Når det gjelder det funksjonelle vurderingskriteriet vises det til at formålet med PQP-innretningen er å fjerne svovel fra krakkernafta, mens formålet med VOC er å fjerne VOC fra bensindamp, samt å gjenvinne råolje i forbindelse med lasting av råolje. Det er ingen selvstendige funksjoner i komponentene utover disse overordnede funksjonene.

Kontraktene er også utformet slik at det stilles krav til at innretningene kan utføre formålet. Kun mindre deler av kontraktssummene gikk til innkjøp av komponenter. De største kostnadene gjaldt integrering av de ulike komponentene.

I de to innretningene foregår det sammenhengende kontinuerlige prosesser. Det skjer ingen mellomlagring. Det er flere steder satt inn doble pumper for å oppnå samvirke i prosessene.

Levetiden til anleggene er trolig over 30 år. Det er ikke grunnlag for en påstand om forventet levetid på 10-20 år. Det vises her til vitneforklaringene. Det har ikke relevans at VOC-innretningen var forutsatt nedbetalt på 7 år.

Når hver av innretningene er å anse som ett driftsmiddel blir spørsmålet om de skal anses som anlegg eller maskin. Det følger av telenettuttalelsen at det har stor betydning at innretningene er forutsatt utnyttet der de er plassert. Dette forklarte vitnene at var tilfelle her, og at komponenter ikke hadde blitt flyttet til andre deler av Mongstad-anlegget og heller ikke var blitt solgt. Det vises til Hydro Aluminiumdommen, Utv. 2008 s. 981, der renseanlegget ble ansett som ett anlegg, selv om det besto av en rekke ulike komponenter, blant annet rør, filtre, utstyr for fortløpende rensing av filtre og vifter. Komponentene var inkorporert slik at det måtte regnes som et separat renseanlegg. Tilsvarende synspunkter gjør seg gjeldende for PQP og VOC.

PQP og VOC er satt sammen på stedet i et sammenhengende hele. PQP har aldri vært løse. Unntak for nagelfast produksjonsmaskineri kommer ikke til anvendelse. PQP og VOC er ikke produksjonsmaskiner, men produksjonsanlegg/renseanlegg. Hovedelementene i PQP og VOC er ikke maskiner ved at de ikke er bevegelige. Prosessene foregår inne i tankene, noe som kan sammenlignes med en silo i landbruket. PQP fremstår fysisk som ett integrert fast anlegg. Det samme gjelder for VOC.

Det nedlegges slik påstand:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Mongstad Terminal DA og Statoil Refining Norway AS har i korthet anført

Saken dreier seg om hvorvidt det som enkeltvis og samlet klart utgjør maskiner kan aggregeres opp til å bli et eiendomslignende anlegg.

Selskapene anfører at PQP og VOC må deles inn i naturlige driftsmidler og at disse faller klart i maskingruppen.

VOC produserer olje som tilføres lastestrømmen i råoljeterminalen. PQP bearbeider krakkernafta for utskilling av svovel og lavsvovelholdig produkt som kan blandes i raffinert bensin. Innretningene består av pumper, vifter, el-motorer, absorpsjonsbeholdere og andre prosessbeholdere, filtre, kjøleanlegg/varmevekslere osv. Det anføres prinsipielt at 9 hovedkomponenter i PQP og 14 hovedkomponenter i VOC skal avskrives i maskingruppen. Subsidiært, altså dersom PQP og VOC ikke skal dekomponeres, anføres det at driftsmidlene i sin helhet skal avskrives i maskingruppen.

Det følger av lovens ordlyd at maskiner, små og store, skal avskrives i gruppe d. Bygg og anlegg, hoteller osv. avskrives i gruppe h. Når bygg og anlegg er satt sammen gir det en antydning om at gruppen omfatter anlegg som har fellestrekk med bygg. Dette underbygges også at telenettuttalelsen fra 1996 der beskrivelsen av anlegg er utdypet med at det gjelder «for eksempel, kaier, broer og skinnegang mv.» Dette er installasjoner av svært permanent karakter og uten bevegelige deler. Sktl. § 14-41 tredje ledd om at bygningsmessig arbeid ved montering av produksjonsmaskineri avskrives i gruppe d, maskingruppen, fastslår at maskiner forblir maskiner også når de fastmontert og også det bygningsmessige arbeidet skal avskrives i gruppe d.

Når det gjelder lovhistorikken vises det til at før saldosystemet ble innført gjaldt systemet med lineære avskrivninger. Da ble bygg, fast eiendomsanlegg, broer, grøfter, tankanlegg mv. avskrevet med 2-5 %. Maskiner i metallindustri ble avskrevet med 5-15 %, mens raffinering ble avskrevet med 5-8 %. Etter at saldosystemet ble innført var det klart forutsatt at også fastmontert produksjonsutstyr anses som maskin, se blant annet Utv. 1985 s. 50. Maskiner, også produksjonsmaskiner som er fast installert, ble fra starten av avskrevet med 35 %. Ved skattereformen i 1991/92 gikk man over til nøytralitetsprinsippet, altså at avskrivningene i størst mulig grad skulle gjenspeile det reelle verdifallet. I Aarbakkeutvalgets innstilling er det ikke spor av at produksjonsbygninger skulle klassifiseres på annen måte enn bygg og anlegg. I vedlegg s. 15 til Innst.O.nr.80 (1990-1991) er det i svar fra departementet opplyst at maskiner som ikke er bestemt omfattet av annen saldogruppe skal inn i gruppe d. Det er også presisert at det ikke er avgjørende om driftsmiddelet er fastmontert eller ikke. Når avskrivningssatsen for bygg og anlegg fra år 2000 som hovedregel ble satt til 2% viser det at lovgiver ikke kan ha ment at produksjonsmaskineri skulle avskrives som anlegg. Det har gjennom de ulike lovendringene ikke kommet noen antydninger om at virkeområdet for anlegg er endret.

I skatteklagenemndas vedtak som er til prøving, er det angitt at det er mest naturlig å sammenligne VOC og PQP med fast eiendom. Det er også lagt vekt på den fysiske beskaffenheten og størrelsen av anlegget. Det er imidlertid ikke grunnlag for å legge vekt på et skille mellom fast eiendom og løsøre i denne vurderingen. Det er ikke disse kategoriene sktl. § 14-41 opererer med. Innretningene består av en rekke komponenter som kan skiftes ut, demonteres og eventuelt selges. For VOC er det allerede avtalt innbetaling av fjerningskostnader for brukerne. Produksjonsanlegg er uansett ikke fast eiendom. Det må pantrettslig skilles mellom hus, byggverk og anlegg på den ene siden og driftstilbehør som kan pantsettes særskilt. Driftstilbehør omfatter blant annet maskiner og annet utstyr. Klagevedtakene bygger dermed på en uriktig antagelse om hva som er løsøre.

Innretningene består av flere driftsmidler. Det var på bakgrunn av Hydro Aluminium-dommen at selskapet dekomponerte. Dekomponeringen følger retningslinjene i avgjørelsen fra sentralskattekontoret i Hydro Polymerssaken. Kloranlegget i nevnte sak ligner på PQP-innretningen ved at det gjelder en flytende innsatsfaktor som går gjennom et lukket rørsystem i alle faser av produksjonsprosessen og gjennom ulike prosesstanker.

Hvor mange hovedkomponenter PQP og VOC skal dekomponeres til er ikke avgjørende. Det sentrale er at de delene av innretningene som denne saken gjelder skal henføres til maskingruppen. Partene er enige om at de øvrige delene av innretningene skal henføres til bygg og anleggsgruppen.

Lovens ordlyd taler for at komponentene som saken gjelder behandles som separate driftsmidler. Saldogruppene omfatter ikke sammenstillinger av driftsmidler. Det er ingen gruppe for anlegg med maskineri. Lovens systematikk tilsier at det dekomponeres inntil man får driftsmidler som nevnt i saldogruppene. Dette innebærer likevel ikke at eksempelvis en bil skal dekomponeres siden den allerede er nevnt i en av saldogruppene. At det skal dekomponeres følger også av sktl. § 14-41 tredje ledd. Det følger av denne bestemmelsen at for maskineri som er montert fast i et bygg skal det dekomponeres. Tilsvarende må gjelde for utstyr og maskineri som er montert fast i et utendørs anlegg.

Skatteloven inneholder også en positiv hjemmel for at kombinerte bygg ikke skal dekomponeres, jf. sktl. § 14-41 andre ledd. Noen slik hjemmel er det ikke for produksjonsinnretninger.

Selskapenes oppdeling i flere driftsmidler er i samsvar med lovforarbeidene. Det avgjørende er om det er en slik sammenheng mellom driftsmidlene at det er naturlig å se dem som en enhet. Hver av hovedkomponentene med tilknyttet utstyr er ulike driftsmidler. Det er uansett ikke grunnlag for å slå sammen driftsmidler som virker i produksjonen med driftsmidler som legger til rette for produksjonen. Det følger av Ot.prp.nr.19 (1983-1984) s. 17 at driftsmidlene skal henføres til den gruppen de har mest til felles med og hvor de naturlig hører hjemme. For å oppnå dette må det foretas en dekomponering. Det følger videre av Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s. 113 at saldogruppe d omfatter fastmonterte maskiner uten hensyn til om maskinene er fastmontert inne i et bygg eller ute på et anleggsområde.

Både etter ny og gammel praksis skal produksjonsmaskineri avskrives i maskingruppen adskilt fra tilretteleggerdriftsmidler som avskrives i anleggsgruppen. Dette følger både av Telenettuttalelsen fra 1996 og vindkraftuttalelsen fra 1998. I disse uttalelsene ble det gitt uttrykk for at bygninger, master og tårn henføres til anleggsgruppen, mens gir, rotor, generator osv. for vindmøller, og sentraler, forsterkere, antenner, linjer osv. for telenettet henføres til maskingruppen. Samme oppdeling er gjort i Hydro Aluminiumdommen fra 2008 og Alcoadommen - Utv. 2011 s. 1512. Også i Hydro Polymers-vedtaket fra 2008 er de samme prinsippene lagt til grunn. Gassnordommen - Utv. 2006 s. 581 gjelder et ikke sammenlignbart tilfelle og dekomponeringsspørsmålet ble heller ikke prøvd av retten.

Selskapene har lagt til grunn funksjonelle kriterier ved oppdelingen. Maskinene som selskapet har avskrevet i saldogruppe d produserer, mens fundament, bygg, rammeverk mv. har tilretteleggende funksjoner og er derfor plassert i anleggsgruppen. Dekomponeringen er foretatt slik at hvert driftsmiddel består av hovedmaskin og tilknyttet utstyr som sammen ivaretar en separat delfunksjon i produksjonen. Funksjonelle kriterier tilsier også at dubberte maskiner regnes som ett driftsmiddel. Det avgjørende er ikke om det foregår en sammenhengende prosess, men at det utføres ulike funksjoner. Det har ikke betydning at det ikke skjer noen mellomlagring eller at trykket varierer under prosessene. Det har heller ikke betydning hvordan kontraktene er utformet.

Oppdelingen samsvarer også med fysiske kriterier. Det enkelte driftsmiddelet i maskingruppen består av hovedmaskin og utstyr som er fysisk integrert eller samplassert. Hvert driftsmiddel kan demonteres og fjernes uten at det er nødvendig å skifte noen av de øvrige driftsmidlene. Det er ikke avgjørende om dette er økonomisk regningssvarende. Telenettet blir eksempelvis heller ikke flyttet men ble likevel plassert i maskingruppen.

Levetidsbetraktningene underbygger selskapenes standpunkt vedrørende oppdeling. Det bærende prinsippet er at avskrivingsreglene skal reflektere reelt verdifall. Den forventede levetiden må vurderes på ferdigstillesestidspunktet. Da blir det riktig å estimere levetiden til mellom 10 og 20 år. Når det gjelder PQP og VOC hefter det usikkerhet både ved den teknologiske utviklingen, ressursgrunnlaget, miljøkrav og markedsforholdene. Derfor ble anleggene designet for en levetid på 10 til 20 år.

Det er ikke grunnlag for en anførsel om det må sammenlignes med lineære avskrivninger når lovgiver har valgt saldoavskrivninger. 20 % er en mer treffende avskrivingssats for maskineriet enn 4 %.

Både PQP og VOC deltar direkte i selve hovedproduksjonen. Ingen av installasjonene er rense- eller hjelpeinstallasjoner. Uansett er maskinene maskiner og skal avskrives i maskingruppen. I Hydro Aluminiumdommen var ikke ytterligere oppdeling av rensenanlegget omtvistet for retten. Forenklingshensyn kan ikke begrunne at komponenter i produksjonsinnretninger skal aggregeres opp til ett driftsmiddel.

Dersom PQP skal vurderes som ett driftsmiddel, og tilsvarende for VOC er det ingen tvil om at innretningene som helhet må vurderes som maskiner. De kan ikke allokere til anleggsgruppen ut fra at de er fast eiendom og ikke løse. Dette er ikke et relevant skatterettslig kriterium. Det er ingen begrensninger for hvor stor en maskin kan være, jf. telenettet i uttalelsen om telenettet og elektorlysecellene i Hydro Aluminiumdommen.

Det nedlegges slik påstand:

For Statoil Refining Norway AS:

1. Anken forkastes.
2. Statoil Refining Norway AS tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

For Mongstad Terminal DA:

1. Anken forkastes.
2. Mongstad Terminal DA tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsrettens vurdering

Lagmannsretten er kommet til at ankene forkastes.

Lagmannsretten har full prøvingsrett ved vurderingen av gyldigheten av skattevedtakene for PQP og VOC.

Saken gjelder hvorvidt 14 hovedkomponenter i PQP-innretningen og 11 hovedkomponenter i VOC-innretningen skal avskrives etter sktl. § 14-41 (1) bokstav d, den såkalte maskingruppen, eller etter sktl. § 14-41 (1) bokstav g, gruppen for bygg og anlegg.

Lovbestemmelsen, slik den gjaldt på det tidspunktet som er aktuelt for vurderingen, lyder slik:

§ 14-41. Avskrivningsgrupper (saldo grupper)

(1) Driftsmidler som avskrives etter § 14-40, inndeles i følgende saldo grupper:

a. kontormaskiner o.l.

b. ervervet forretningsverdi

c. vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede

d. personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar m.v.

e. skip, fartøyer, rigger m.v.

f. fly, helikopter

g. bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder m.v., samt elektroteknisk utrustning i kraftanlegg

h. forretningsbygg.

(2) Når de enkelte delene av et bygg kan henføres til forskjellige avskrivningsgrupper eller ikke er avskrivbare (kombinerte bygg), bedømmes bygget under ett i forhold til spørsmålet om avskrivning på grunnlag av leieverdien for de forskjellige delene. Er bygget delt opp i eierseksjoner, bedømmes hver eierseksjon for seg.

(3) Fast installasjon som varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l. avskrives under ett med bygget. Bygningsmessig arbeid ved montering av produksjonsmaskineri kan avskrives sammen med dette i gruppe d.

Avskrivning som maskin gir et gunstigere resultat for selskapene enn avskrivning som anlegg. Grunnen er at maskiner avskrives med 20 % i året, mens anlegg avskrives med 4 % i året.

Lovteksten gir ikke klart svar på hvordan avskrivningen av PQP og VOC skal foretas. Lovteksten har også gjennomgått flere endringer frem til vedtagelsen av versjonen som regulerer denne saken og som trådte i kraft 1.1.2000. Den nærmere inndelingen i ulike grupper og grunnlaget for hva som skal plasseres i de ulike gruppene, samt avskrivningssatsene har hatt noe ulike begrunnelser. Så vidt forstås har det tidligere i ligningspraksis vært akseptert at større produksjonsinnretninger har blitt avskrevet i maskingruppen. Dette innebærer at det i ulike lovforarbeider finnes holdepunkter for ulike syn på de tolkingsspørsmålene som saken reiser. Systematikken i bestemmelsen og betydningen av hva som er plassert sammen, samt betydningen av andre og tredje ledd i bestemmelsen kan også vurderes på flere måter. En ren ordlydsfortolkning av begrepene «maskin» og «anlegg» gir også begrenset veiledning.

Lagmannsretten tar som utgangspunkt for vurderingen at innplasseringen av de omtvistede komponentene i størst mulig grad bør samsvare med lovens ordlyd og lovens systematikk. Resultatet bør også kunne gi forutberegnelighet for lignende innretninger, gi et praktikabelt skille og samsvare med hensikten med inndelingen i de ulike saldo gruppene.

Rettskildebildet er som nevnt slik at lovteksten ikke gir noe klart svar. Det er heller ikke høyesterettspraksis som gir veiledning. Dommer fra lagmannsrett, skattevedtak og uttalelser fra skattedirektoratet og Finansdepartementet gir en del veiledning, men uten at noen av disse rettskildene utgjør prejudikater som er bindende for lagmannsrettens vurdering.

Når det gjelder ordlyden vil det etter alminnelig språkbruk være naturlig å omtale både PQP- og VOC-innretningene som anlegg. Samtidig vil det også etter alminnelig språkbruk være naturlig å omtale de omtvistede komponentene som produksjonsmaskiner.

Staten har anført at det i hovedsak dreier seg om tanker der det skjer ulike kjemiske prosesser og at dette kan sammenlignes med en silo i jordbruket. Det er vist til at det ikke er rørlige elementer inne i tankene.

For lagmannsretten fremstår det klart at komponenter som består av pumper, el-motorer, kjøleanlegg, varmevekslere mv. etter alminnelig språkbruk vil anses som maskiner. Det er uklart om det isolert sett er naturlig å omtale en tank som en maskin. Dersom det kun gjaldt tanker for oppbevaring av petroleumsprodukter ville en kategorisering som maskin, rent språklig ikke være treffende. Det samme kunne sies eksempelvis om tanker for oppbevaring av ballastvann der oljeprodukter utskilles. Tankene i PQP og VOC er imidlertid prosesstanker satt sammen i en kjede der det skjer forskjellige kjemiske reaksjoner, separasjon og lignende.

Når det for PQP og VOC dreier seg om integrerte og teknisk kompliserte prosesser under sammenhengende trykk, vil det rent språklig være fullt ut dekkende å omtale alle de omtvistede komponentene som maskiner. Lagmannsretten ser det etter dette slik at de omstridte komponentene omfattes av ordlyden både i anleggsgruppen og maskingruppen i sktl. § 14-41. Det er likevel ikke mulig å henføre komponentene i mer enn en gruppe.

Lagmannsretten finner ikke veiledning for subsumisjonsspørsmålet ved at maskiner er plassert i samme gruppe som personbiler, traktorer, redskap osv. Det kan neppe være slik at dette skulle gi en antydning om at det er maskiner av noenlunde samme størrelse eller med noenlunde samme funksjon som de øvrige alternativene i gruppen som er ment å være omfattet av gruppen. Det er heller ikke grunnlag for et synspunkt om at gruppen ikke er ment å omfatte maskiner som er koblet sammen.

I sktl. § 14-41 (1) bokstav g er «bygg og anlegg» ett av alternativene og i motsetning til de øvrige alternativene i bokstav g er bygg og anlegg ikke skilt fra hverandre med et komma. Det kan da være spørsmål om ordet bygg får betydning for tolkningen av ordet anlegg. Lagmannsretten kan ikke se at sammenstillingen kan tillegges nevneverdig betydning, blant annet fordi bygg og anlegg rent språklig kan omfatte helt ulike innretninger. Det som derimot kan ha en viss betydning er at anlegg er plassert i samme gruppe som bygg, hoteller, losjihus og bevertningssteder. Dette kan gi en indikasjon på at det som er ment omfattet er innretninger som har lang levetid og der maskiner ikke utgjør vesentlige bestanddeler som for eksempel produksjonsutstyr.

Når det gjelder lovens systematikk er det grunn til å legge noe vekt på utformingen av sktl. § 14-41 (3) om ulike maskiner som avskrives sammen med bygget. Her er det positivt oppregnet hva som avskrives sammen med et bygg. Dette trekker i retning av at innretninger som ikke er nevnt i lovteksten avskrives separat. Riktignok fremgår det kun direkte av lovteksten at de nevnte innretningene avskrives under ett med bygget. Det er ikke uttrykkelig nevnt at tilsvarende innretninger også avskrives under ett med et anlegg, men lagmannsretten legger til grunn at loven skal forstås slik at de faste installasjonene som er nevnt avskrives sammen med også anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder osv., altså de øvrige alternativene i gruppe g. Lovens

systematikk trekker etter dette svakt i retning av at de omstridte innretningene ikke omfattes av anleggsgruppen, hovedsakelig fordi de utgjør komponenter i et produksjonsanlegg.

Lagmannsretten ser det slik at både hensynet til forutberegnelighet og hensynene bak inndelingen i de ulike saldogruppene taler for at det foretas en dekomponering. Hvis store og kostbare innretninger, slik som PQP og VOC, fullt ut må henføres i enten anleggsgruppen eller maskingruppen vil det få svært stor betydning hvilken gruppe innretningen henføres under. Slike innretninger vil være nokså ulikeartede. Uansett hvilken vekt det skal legges på funksjonelle kriterier, fysiske kriterier eller levetidsbetraktninger, må det foretas en individuell og konkret vurdering for hver enkelt innretning. Hvis hele innretningen må henføres i én gruppe kan små ulikheter bli avgjørende for subsumsjonen og det kan være vanskelig å forutsi hvordan innretningen vil bli beskattet. Dette vil være uheldig for skattesubjektene fordi det gir liten forutberegnelighet, og vil også kunne lede til at det foretas tilpasninger som er motivert av at innretningen skattemessig skal kunne avskrives i maskingruppen.

Dekomponering sikrer at bygg, fundamenter osv. kan avskrives etter en sats som noenlunde samsvarer med det reelle verdifallet for disse komponentene, og at maskinkomponenter kan avskrives etter en sats som noenlunde samsvarer med det reelle verdifallet for disse komponentene. Rettstekniske hensyn kunne sies å tale for at det ikke skal foretas en oppdeling. Det kan hevdes at med en helhetlig vurdering blir det ikke nødvendig å vurdere hver enkelt del av innretningen. I og med at den endelige subsumsjonen som henholdsvis maskin eller anlegg da ville få svært stor betydning, vil det imidlertid også med et slikt utgangspunkt kunne bli nødvendig nøye å vurdere alle enkelthetene ved innretningen for å kunne ta stilling til subsumsjonsspørsmålet. Rettstekniske hensyn kan etter dette neppe sies å trekke i retning av en bestemt løsning.

Slik lagmannsretten ser det trekker hensynene bak inndelingen i ulike saldogrupper klart i retning av at det foretas en oppdeling. Det bærende prinsippet er at driftsmidler plasseres i ulike grupper som er ment å gjenspeile det reelle verdifallet. Så langt dette formålet ivaretas, motvirkes det at investeringer foretas eller ikke foretas ut fra skattemotiverte hensyn. Ved dekomponering av en enhet vil det gjennomgående bli bedre samsvar mellom det reelle verdifallet og den skattemessige vurderingen av verdifallet, enn om det ikke dekomponeres.

Det følger også av fast rettspraksis at større enheter kan dekomponeres. Spørsmålet er om det skal dekomponeres, eventuelt omfanget og avgrensningen av dekomponeringen. Det er enighet om at det ikke er grunnlag for å anse hele anlegget på Mongstad som en «raffineringsmaskin» eller et «raffineringsanlegg» skatterettslig. Både PQP og VOC utfører selvstendige operasjoner, adskilt fra øvrige deler av raffineringsanlegget.

Lagmannsretten legger til grunn at de sentrale kriteriene for å avgjøre hvilken saldogruppe komponenter skal henføres til er funksjonalitet, fysisk beskaffenhet og levetidsbetraktninger. Selskapene har vist til at de har lagt til grunn et skille mellom tilretteleggende funksjoner som det anføres skal avskrives som anlegg, mens det anføres at maskiner som produserer skal avskrives i gruppe d som maskiner. Dette skillet, og slik det er gjennomført, fremstår for lagmannsretten som et skille som det er mulig å gjennomføre skatterettslig, uten at det er nødvendig med inngående tekniske kunnskaper for skatteetaten. Det lar seg gjennomgående gjøre, og også i denne saken, å fastslå hvilke funksjoner som produserer og hvilke som tilrettelegger. Hva som er fundament,

bygg og rammeverk mv. og som avskrives som anlegg skiller seg klart fra øvrige komponenter som i dette tilfellet er bundet sammen i en kontinuerlig produserende enhet fra krakkernafta/råolje føres inn i henholdsvis PQP og VOC til de ferdige produktene føres ut av PQP og VOC. Lagmannsretten nevner at VOC kun er i drift i forbindelse med lasting av råoljeskip, uten at det har betydning for lagmannsrettens vurdering.

Rent fysisk er det heller ikke forbundet med særlig tvil å konstatere hva som er fundament, bygg og rammeverk mv. Dette har også lagmannsretten kunnet observere under befarings på Mongstad. Når det gjelder VOC, nevnes det at partene er enige om at rørgaten fra installasjonene på kaien og til installasjonen noen hundre meter unna skal avskrives i anleggsgruppen.

Partene er uenige om teknisk og økonomisk levetid for de omstridte komponentene. Lagmannsretten nevner her at levetidsvurderingene kan ha betydning for to spørsmål. Det ene spørsmålet gjelder levetid som et moment i vurderingen av om de omstridte komponentene er maskiner eller anlegg. Det andre spørsmålet oppstår dersom konklusjonen blir at komponentene har en slik karakter at de ikke lar seg plassere i noen av gruppene nevnt i sktl. § 14-41 (1). I så fall skal komponentene, eventuelt hele PQP-innretningene og/eller hele VOC-innretningen avskrives i den gruppen de har mest til felles med. Det er det første spørsmålet som vurderes her, altså levetid som et moment i vurderingen for subsamsjon som henholdsvis maskin eller anlegg.

Lagmannsretten anser levetid for å være et moment av lavere vekt enn momentene funksjonalitet og fysisk beskaffenhet. Grunnen er at det vil kunne være stor variasjon mellom ulike maskiner når det gjelder antatt levetid. Det kan også være slik at en maskin kan ha en relativt lang forventet levetid, men slik at verdifallet de første årene likevel vil være stort. For maskiner vil også levetid i stor grad avhenge av bruksmåte og vedlikehold, slik at vurderingene kan bli annerledes på anskaffelsestidspunktet enn på et senere tidspunkt.

Selskapene har anført at designlevetid er på mellom 10 og 20 år for de ulike komponentene. Det er ulike definisjoner på designlevetid. Lagmannsretten tar som utgangspunkt at designlevetid er tidsrommet maskinene er ment å fungere uten større vedlikehold eller utskiftninger. Dette kan også omtales som forventet eller økonomisk levetid. Staten har vist til at det er en rekke komponenter på andre deler av raffineriet på Mongstad av tilsvarende eller lignende karakter som ulike deler av PQP- og VOC-innretningene, som har vist seg å ha langt lenger levetid enn 10-20 år. Noen prosesstanker har stått der siden oppstarten i 1975 og andre har blitt skiftet ut på midten av 1980-tallet, men har vært i funksjon siden. Lagmannsretten legger mindre vekt på dette i vurderingen av levetid. Lagmannsretten legger større vekt på kontraktens bestemmelser om designlevetid. At det er avtalt slik levetid, fremstår som naturlig ut fra at det vil være stor usikkerhet med hensyn til både råstofftilgangen, fremtidige miljøkrav, den teknologiske utviklingen og markedet. Alle disse usikkerhetsfaktorene var kjent for selskapene ved kontraktsinngåelsene. Flere av faktorene har også vist seg å få betydning, slik at det ikke er noen grunn til å betvile relevansen av disse.

Råstofftilgangen for PQP vil også endres ved at råolje fra Sverdrup-feltet er vedtatt å gå i rørledning til Mongstad terminal. Leveransene er planlagt å starte 2019/2020. Denne krakkernaftaen har langt høyere svovelinnhold enn krakkernaftaen fra Trollfeltet som forsynte PQP anlegget fra starten. Det blir dermed vanskeligere å overholde svovelkravene som stilles i EU og USA. Miljøkravene har også blitt strengere etter at anlegget ble satt i drift. Nye og

strengere miljøkrav kan bli fastsatt i både EU, USA og i andre deler av verden. Dette kan medføre at anlegget ikke lenger vil kunne produsere i henhold til miljøkravene i de markedene som er aktuelle. Alternativt kan det bli aktuelt med større ombygginger og utskiftninger på anlegget.

Når det gjelder VOC gjør noenlunde de samme betraktningene seg gjeldende. Selskapene la her til grunn at anlegget skulle avskrives over 7 år basert på kjent råstofftilgang på investeringstidspunktet. Brukerne har derfor forpliktet seg til å dekke kostnader ved fjerning av anlegget. Både råstofftilgang, og også mulige endrede miljøkrav vil medføre at en designlevetid/forventet levetid på opptil 20 år fremstår som en riktig og reell vurdering av levetiden. Myndighetene har i forbindelse med godkjenningen av ilandføringen til Mongstad varslet om mulige strengere krav angående VOC-utslipp ved lastning av råoljeskip.

Det er som nevnt et formål med saldogruppene at disse skal innrettes slik at avskrivningen i størst mulig grad samsvarer med det reelle verdifallet. I dette tilfellet ser lagmannsretten det slik at selskapenes vurdering har vært at innretningene skulle designes med en forventet levetid på mellom 10 og 20 år ut fra de samlede forventningene av fysisk og økonomisk art ved kontraktsinngåelsene.

At det rent faktisk er slik at flere komponenter har vist seg å ha langt lengre levetid, ser ikke lagmannsretten annerledes enn at øvrige driftsmidler, f.eks. personbil, traktor, rigger mv. nevnt i sktl. § 14-41 kan ha lenger levetid enn det som forventes ut fra avskrivningsreglene. Sagt på en annen måte innebærer ikke designlevetid at komponentene er designet for å være ubrukbare ved utløpet av designlevetiden.

Både funksjonelle betraktninger, vurdering av fysisk beskaffenhet og tekniske og økonomiske levetidsbetraktninger trekker etter dette i retning av at de omstridte komponentene skal henføres under maskingruppen.

Lagmannsretten kan ikke se at det har særlig betydning at det i begge anleggene foregår en sammenhengende prosess under trykk, slik staten har anført. Nettopp denne sammenhengende prosessen under trykk viser også at PQP og VOC har lite til felles med for eksempel en silo i landbruket. Disse anleggende *produserer* petroleumsprodukter ved at det foregår prosesser i flere trinn i et lukket produksjonssystem. En silo i landbruket benyttes til oppbevaring og konservering av gress.

Skatteklagenemda har lagt vekt på at anleggene har mest til felles med fast eiendom og at det taler for plassering i anleggsgruppen. Lagmannsretten viser til at skatteloven § 14-41 ikke opererer med begrepene fast eiendom og løstøre. Det er angitt en langt mer finmasket gruppering i bestemmelsen, og rekkevidden av de ulike gruppene må fortolkes på bakgrunn av formålet med bestemmelsen. Lagmannsretten vurderer det ikke slik at det taler for subsumering i anleggsgruppen at de omstridte innretningene er nagelfaste og i en tingsrettslig vurdering ville ha blitt ansett som fast eiendom.

Lagmannsretten legger også liten vekt på at innretningene er forutsatt utnyttet der de er plassert. Dess større maskiner det gjelder, dess mindre aktuelt vil det gjennomgående være å flytte maskinene. Det er også slik at dess mer integrerte og tilpasset ulike maskiner er, dess mindre

aktuelt vil det være å flytte maskinene. De aktuelle innretningene gjennomfører svært spesialiserte operasjoner. Det er også dokumentert at størstedelen av kostnadene ikke er gått med til innkjøp av komponentene, men til å integrere prosessene. Lagmannsretten ser det slik at det ikke er i samsvar med formålet med saldogrupperingene å legge stor vekt på flyttbarhet. Momentet flyttbarhet vil uansett, slik lagmannsretten ser det, helst få betydning der det foreligger tvil med hensyn til om innretninger er å anse som maskiner eller anlegg. Det er ikke tilfelle her.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at selskapene har subsumert de omstridte innretningene i samsvar med skatteloven § 14-41. Lagmannsretten finner også støtte for resultatet i Hydro Polymers-saken som gjaldt en klorfabrikk, se Utv. 2009 s. 363. Her ble komponenter som hadde en tilretteleggende funksjon, slik som fundamenter, rørbroer, tanker strømskinne og brannvarslingsutstyr ansett som anlegg, mens komponenter i selve klorproduksjonen ble henført til maskingruppen. Det er grunn til å nevne at tankene i Hydro Polymers-saken ble ansett som anlegg. Det fremgår imidlertid at dette gjaldt tanker som hadde en egen rolle som lagringstanker for råvarer, halvferdige produkter eller ferdige produkter. Tankene i PQP eller VOC har ikke noen slik lagringsfunksjon, men er sentrale bestanddeler i den sammenhengende prosessen. Det er derfor grunn til å vurdere tankene annerledes enn i Hydro Polymers-vedtaket.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å gå nærmere inn på selskapenes inndeling av de ulike driftsmidlene og hvorvidt denne er hensiktsmessig. Det sentrale er at det må skilles mellom de tilretteleggende funksjonene og de produserende funksjonene. Det vises også her til Hydro Polymers-vedtaket s. 21 i vedtaket.

Uten at det har betydning for resultatet nevner lagmannsretten at dersom hver av innretningene PQP og VOC skulle vært regnet som ett driftsmiddel, ser lagmannsretten det slik at henføring til maskingruppen vil være riktig. Dette støttes av at den overveiende del av investeringene er gått med til innkjøp og integrering av komponenter som isolert sett må vurderes som maskiner. Det er også uklart om bygg, fundamenter, rammeverk og rørgater har noen restverdi utover de øvrige komponentene dersom PQP- eller VOC-innretningene legges ned.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at selskapene har lagt til grunn riktig subsumering for avskrivningen av PQP og VOC. Ankene blir etter dette å forkaste.

Sakskostnader

Mongstad Terminal DA og Statoil Refining Norway AS har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 (1) krav på full erstatning for sakskostnadene sine fra motparten. Lagmannsretten kan ikke se at noen av unntakene i tvisteloven § 20-2 (3) er anvendelige og partene har heller ikke påberopt seg denne bestemmelsen.

Det er fremlagt sakskostnadsoppgave på totalt kr 1.226.256. Beløpet omfatter ikke merverdiavgift ettersom ankemotpartene har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det er fakturert 323 timer a kr 3.100 frem til påbegynt ankeforhandling og 64 timer frem til sakens avslutning for lagmannsretten. Lagmannsretten legger til grunn at beløpet skal fordeles på hver av sakene med 50 % på hver på samme måte som for tingretten.

Staten hadde ikke innsigelser til sakskostnadsoppgaven. Selskapene krevde og ble tilkjent til sammen kr 650.000 i sakskostnader for tingretten. Saken står bevismessig i samme stilling som for tingretten. Det er derfor vanskelig for lagmannsretten å se hva som skulle være grunnen til at sakskostnadene er bortimot dobbelt så høye for lagmannsretten enn for tingretten. Normalt skulle sakskostnadene under disse omstendighetene blitt vesentlig lavere for lagmannsretten enn for tingretten. Lagmannsretten har under tvil kommet til at det tilkjennes sakskostnader slik det er krevd. Det er ressurssterke parter på begge sider og Staten har som nevnt ikke hatt innsigelser til motpartens krav på sakskostnader.

Statens skal også erstatte utgiftene til fagkyndige meddommere, jf. tvisteloven § 20-2 (1).

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

I sak Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter mot Statoil Refining Norway AS:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 613 128 - sekshundreogtrettentusenettthundreogtjueåtte - kroner til Statoil Refining Norway AS innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.*
- 3. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å betale 50 % av rettens utgifter til fagkyndige meddommere for de to sakene.*

I sak Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter mot Mongstad Terminal DA:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 613 128 - sekshundreogtrettentusenettthundreogtjueåtte - kroner til Mongstad Terminal DA innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.*
- 3. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter dømmes til å betale 50 % av rettens utgifter til fagkyndige meddommere for de to sakene.*

SKN 17-013 Fradrag for kostnader og tap mv.

Lovstoff: Skatteloven §§ 6-1, 6-2 og 10-11. Ligningsloven §§ 10-2 og 10-5.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 10. februar 2017, **sak nr.:** LB-2016-20931

Dommere: Lagdommer Øystein Hermansen, lagdommer Anne Magnus og ekstraordinær lagdommer Rakel Surlien. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-197247 og TOSLO-2015-169051 - Borgarting lagmannsrett LB-2016-20931.

Parter: A og Kirurgisk Klinik AS (for disse: advokat Christian Fredrik Galtung) mot Skatt Øst Avd Oslo (advokat Tore Skar).

Sammendrag: Saken reiste spørsmål om rett til fradrag for et aksjeselskaps kostnader og tap knyttet til eiendomsinvesteringer, samt spørsmål om utbyttebeskatning av aksjonæren. Det var også spørsmål om ileggelse av tilleggsatt. De to eiendommene ble solgt med tap til henholdsvis aksjonæren og til hans datter. Spørsmålet i saken var tapene var pådratt i forbindelse med aksjeselskapets inntektsskapende virksomhet, eller om tapene er å anse som private kostnader som ikke gir fradrag. Etter bevisførselen kunne lagmannsretten ikke se at selskapet hadde som intensjon å tjene penger på eiendomsinvesteringene. Eiendomssalgene var bevisste salg til underpris, hvor gaveelementene ikke utgjorde reelle tap for selskapet. Det var derfor ikke grunnlag for fradrag av de pådratte kostnader eller tap i forbindelse med salgene, verken etter skatteloven § 6-1 eller § 6-2. Det var videre grunnlag for ileggelse av skjerpet tilleggsatt, både for aksjeselskap og aksjonær.

Saken gjelder gyldigheten av to ligningsvedtak og reiser spørsmål om rett til fradrag for et aksjeselskaps kostnader og tap knyttet til eiendomsinvesteringer samt spørsmål om utbyttebeskatning av aksjonæren. Det er også spørsmål om ileggelse av tilleggsatt.

Kirurgisk Klinik AS (heretter også omtalt som Kirurgisk Klinik, klinikken eller selskapet) ble stiftet i 1998 med det formål å drive kirurgisk behandling. A (heretter også omtalt som A), som er ortopedisk kirurg, var klinikkens daglige leder, styreformann og majoritetsaksjonær. De øvrige aksjonærene var As ektefelle og tre døtre. Fra 2006 har A vært eneaksjonær i selskapet.

I 2002 ble selskapets vedtekter endret til også å omfatte kjøp og salg av fast eiendom. Frem til 2009 hadde Kirurgisk Klinik eid syv eiendommer. Fem av disse eiendommene ble omsatt i perioden 2006-2009.

A personlig har i mange år, også før Kirurgisk Klinik AS ble stiftet, foretatt en rekke investeringer i fast eiendom.

I februar 2006 kjøpte A to leiligheter i Lachmannsvei i Oslo som han videresolgte til Kirurgisk Klinik i april samme år for kr 10.780.000. I desember 2008 solgte klinikken de to leilighetene til A personlig for kr 8.300.000. Statsautorisert revisor Thore Bjørnerud i TB Revisjon fratradte som selskapets revisor 15. juli 2009, som følge av at salget førte til et tap for selskapet på kr 2.480.000 samt for brudd på aksjeloven om ulovlig aksjonærlån. De kritikkverdige forholdene ble etter revisors fratreden rettet opp av klinikken, slik at eiendomshandelen i Lachmannsvei verken påførte selskapet skattemessig gevinst eller tap. TB Revisjon v/ Bjørnerud fant deretter å kunne gjeninntre som selskapets revisor.

En leilighet under oppføring på Fornebu, som Kirurgisk Klinik hadde kjøpt i 2006 for kr 1.600.413, ble overdratt til A i 2009 for kr 100.000. Overdragelsen til A ble imidlertid ikke gjennomført.

I august 2006 kjøpte Kirurgisk Klinikkk en leilighet i Nordraaks gate 5 i Oslo. Leilighetens markedsverdi var 2. august 2006 taksert til kr 6.250.000. Etter en budprosess betalte Kirurgisk Klinikkk kr 6.500.000 for eiendommen, og etter overtakelse 2. oktober 2006 ble leiligheten pusset opp for kr 1.237.156.

Høsten 2007 solgte Kirurgisk Klinikkk leiligheten for kr 6.700.000 til aksjonæren As datter B. Ifølge kjøpekontrakten, som er datert 28. november 2007, skulle leiligheten overtas av B 15. desember samme år. Selskapet innhentet to takster, datert 19. desember 2007 og 22. januar 2008, hvor markedsverdien var anslått til henholdsvis kr 7.000.000 og kr 6.700.000.

Investeringen i Nordraaksgate 5 medførte kostnader og tap for Kirurgisk Klinikkk for inntektsårene 2006 og 2007. Selskapet fradragsførte kostnader med kr 6.744 i 2006 og kr 48.981 i 2007 samt realisasjonstap i 2007 med kr 1.203.139.

I 2007 kjøpte Kirurgisk Klinikkk et nedlagt småbruk på X i Råde kommune. Eiendommens markedsverdi var 15. januar samme år taksert til kr 1.500.000. Eiendommen var på 22,5 mål hvorav 13 mål var dyrkbar mark, men bygningsmassen var nedslitt. Det var meget stor interesse for småbruket, og etter en budprosess 22. januar 2007 kjøpte Kirurgisk Klinikkk eiendommen for kr 2.550.000. Etter overtakelsen utførte selskapet noe vedlikehold på eiendommen og det ble foretatt enkelte mindre utbedringer.

I august 2009 solgte Kirurgisk Klinikkk småbruket på X til aksjonæren A for kr 1.650.000. Kjøpesummen var basert på en takst 24. mars samme år innhentet av A. I denne taksten var teknisk verdi av eiendommen uten tomt uendret. I brev til Kirurgisk Klinikkk 11. juni 2010 påpekte TB Revisjon v/revisor Bjørnerud det store misforholdet mellom kostpris og salgspris på eiendommen i X. Revisor anbefalte at prisingen av salget fra selskapet til A ble gjennomgått på nytt. Etter dette ble salgsprisen endret fra kr 1.650.000 til kr 2.300.000. Også etter salgsprisens endring medførte imidlertid investeringen i småbruket på X tap for Kirurgisk Klinikkk. Selskapet fradragsførte kostnader med kr 31.952 i 2007 og kr 34.137 i 2008 samt realisasjonstap i 2009 med kr 362.127.

Kirurgisk Klinikkk AS ble lignet på grunnlag av innleverte selvangivelser for inntektsårene 2006-2009. Det ble de enkelte inntektsårene gitt fradrag for de oppførte kostnader og realisasjonstap for salg av leiligheten i Nordraaksgate 5 i Oslo og småbruket på X i Råde. I selskapets selvangivelser for 2007 og 2009, da disse eiendommene ble solgt ut av selskapet, er det under posten «Ytelser fra selskap til aksjonær» kun krysset av for «Ja» under «salg/uttak av varer og andre formuesgjenstander». Det er ikke gitt tilleggsopplysninger eller vedlagt noen dokumenter til selvangivelsene om at eiendommene er solgt til nærstående og aksjonæren selv. I noter til selskapets regnskap for 2007, som ikke er sendt inn sammen med selvangivelsen, er det opplyst at Kirurgisk Klinikkk dette året solgte en leilighet til nærstående part med tap.

I As selvangivelser for inntektsårene 2007 og 2009 er det ingen opplysninger om at han eller hans nærstående hadde kjøpt fast eiendom fra hans heleide aksjeselskap. I As selvangivelse for 2007 er det under posten «Tilleggsopplysninger» meddelt flere forhold vedrørende andre eiendommer, men det er her ikke inntatt noe om salget av leiligheten i Nordraaksgate 5.

Skatt øst sendte 7. august 2009 varsel om bokettersyn til Kirurgisk Klinik. Varselet var foranlediget av at selskapets revisor ikke hadde signert på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen for inntektsåret 2008. Etter å ha kontaktet revisor Bjørnerud fikk skattekontoret også opplyst at han 15. juli 2009 hadde fratrudd som selskapets revisor.

Bokettersynet, som ble foretatt av spesialrevisor Janne Fossum Jensen, ble gjennomført for perioden 2004 - 2009. Åpningsmøte ble holdt 18. september 2009 med A til stede fra selskapets side. Han møtte også på sluttkonferansen 17. september 2010. Bokettersynsrapporten er datert 20. september 2010.

Bokettersynet avdekket selskapets investeringer i flere eiendommer som var solgt videre med tap. For tre av eiendommene, de to leilighetene i Lachmannsgate og leiligheten på Fornebu, hadde selskapet som det fremgår foran tilbakeført tapene.

I bokettersynsrapportens punkt 6.2 om formålet med investeringer i fast eiendom heter det bl.a.:

Det synes ikke å være forretningsmessige årsaker til kjøp av disse leilighetene/landsted i en kirurgisk virksomhet. Alle er solgt til nærstående og synes å tjene aksjonærens personlige interesser. I tillegg medfører dette et mindre resultat og derved lavere skatt for virksomheten. Det er store verdier som bindes opp i virksomheten som også har store lån for å finansiere disse investeringene.

Det kan derfor ikke sees at formålet med kjøp og salg av faste eiendommer er forretningsmessig motivert. Det antas at virksomhetens motiv for å kjøpe og selge fast eiendom er i eiers interesse. Dette gjentok også A i møte med Skatt øst den 18. september 2009. Det hadde vært en hobby og en måte å skaffe døtrene boliger og landsteder. I tillegg hadde det også vært tilfeller hvor han selv ikke klarte å betjene renter og avdrag på sine private investeringer.

Om leiligheten i Nordraaksgate 5 er det i bokettersynsrapporten pkt. 6.3 gjengitt følgende uttalelser fra A:

A forklarte i åpningsmøtet at dette var en leilighet han hadde sett på i 20 år. Han synes den var veldig fin. Plutselig var den til salgs. Han gikk over takst for å få den. Den ble pusset opp. Boligmarkedet ble dårligere og ny takst ble på 6,7 millioner etter oppussing.

Videre heter det i rapporten bl.a:

A forklarte i åpningsmøtet at hovedformålet til virksomheten var å drive en kirurgisk klinikk. Investeringer i fast eiendom var kun noe han hadde begynt med på hobbybasis for å skaffe seg selv og døtrene boliger og landsteder. ...

...

Det antas at virksomhetens motiv for å kjøpe og selge denne eiendommen er av privat karakter. Dette bekrefter også A i åpningsmøtet.

I avslutningsmøtet forklarte han imidlertid at det var tilfeldig at leiligheten ble solgt til datteren. Hun hadde en annen leilighet da klinikken kjøpte Nordraaksgt. Det var derfor ikke meningen på kjøpstidspunktet at hun skulle kjøpe denne.

Om småbruket på X uttalte A ifølge bokettersynsrapporten pkt. 6.4:

A forklarte i åpningsmøtet at det var snakk om et landsted han ville ha uansett pris og derfor betalte klinikken kr 1.050.000 over takst. Dette selv om stedet var så å si ubeboelig. Årsaken til anskaffelsen var at han ville sikre barna et landsted.

I rapporten heter det videre om denne eiendommen:

Det kan ikke sees at anskaffelsen av eiendommen var forretningsmessig motivert. A ville sikre seg selv og familien et landsted. Dette viser seg også i ettertid da eiendommen overføres til A. Det er ikke innkommet opplysninger om at landstedet skal ha vært lagt ut for salg på det åpne markedet.

I avslutningsmøtet mente imidlertid A at dette ikke var helt riktig. Døtrene hadde landsted på Hvaler. De hadde ingen interesse av dette nedlagte småbruket. Planen for kjøpet var å skille ut tomter og selge disse. Det vil være plass til 20 hus der, noe som ville gjort det til en bra investering.

Varsel om endring av Kirurgisk Klinikks ligninger for inntektsårene 2006 - 2009 ble sendt selskapet 4. oktober 2010. I varselet ble det foreslått en tilbakeføring av fradrag selskapet hadde krevd ved ordinær ligning i forbindelse med leiligheten i Nordraaksgate 5 og småbruket på X. Det ble også varslet om mulig ileggelse av tilleggsatt.

Skattekontoret sendte 20. september 2011 utkast til vedtak til selskapets advokat som kommenterte utkastet i brev 19. oktober 2011.

Ved skattekontorets vedtak 5. juni 2012 ble selskapets ligninger for inntektsårene 2006, 2007, 2008 og 2009 endret ved at det fant sted en økning i alminnelig inntekt med henholdsvis kr 6.744, kr 1.284.072, kr 34.137 og kr 362.127. Det ble også ilagt ordinær og skjerpet tilleggsatt for inntektsårene 2007, 2008 og 2009. Vedtaket vedrørende selskapet ble ikke påklaget til Skatteklagenemnda.

Etter bokettersynet i Kirurgisk Klinikk AS sendte Skatt øst 4. oktober 2010 også varsel til A personlig om endring av hans ligninger. Varselet gjaldt inntektsårene 2006, 2007 og 2009. For inntektsåret 2006 var det spørsmål om A hadde oppnådd en skattepliktig gevinst ved at han i februar 2006 kjøpte leilighetene i Lachmannsvei og i april samme år solgte dem videre til Kirurgisk Klinikk. Inntektsårene 2007 og 2009 gjaldt eiendomstransaksjonene i henholdsvis Nordraaksgate 5 og på X. Spørsmålet var om en del av de beløp som ikke ble godkjent til fradrag for selskapet skulle tilordnes aksjonæren A og beskattes som utbytte. Det ble også varslet om mulig ileggelse av tilleggsatt.

Skattekontoret utarbeidet utkast til vedtak som ble oversendt A 20. september 2011.

Ved skattekontorets vedtak 5. juni 2012, dvs. samme dato som for selskapet, ble As ligninger for inntektsårene 2006, 2007 og 2009 endret ved at det fant sted en økning i alminnelig inntekt med henholdsvis kr 636.150, kr 1.037.156 og kr 360.812.

Det ble også ilagt ordinær og skjerpet tilleggsskatt for disse tre inntektsårene.

A påklaget 27. juni 2012 vedtaket for ham personlig til Skatteklagenemnda og sendte tillegg til klagen 10. juli samme år. Skattekontoret, som forberedte saken, utarbeidet flere utkast til Skatteklagenemndas vedtak som A kommenterte.

Ved Skatteklagenemndas vedtak 2. juni 2015 ble klagen på vedtaket for inntektsåret 2006 tatt til følge, da A hadde fremlagt tilstrekkelig dokumentasjon for at han ikke hadde hatt noen skattepliktig gevinst ved salg av leilighetene i Lachmannsvei i 2006. Skatteklagenemnda fastholdt imidlertid skattekontorets vedtak for inntektsårene 2007 og 2009 vedrørende utbyttebeskatningen av A personlig i forbindelse med eiendomstransaksjonene i Nordraaksgate 5 og på X.

Ved stevning 4. desember 2012 til Oslo tingrett reiste Kirurgisk Klinikk AS søksmål mot staten v/Skatt øst med krav om at ligningene av selskapet for inntektsårene 2006, 2007, 2008 og 2009 oppheves. I stevningen ble det anmodet om at saken ble stanset i påvente av Skatteklagenemndas vedtak i klagesaken som gjaldt ligningene av A personlig. Etter samtykke fra Skatt øst ble saken stanset i medhold av tvisteloven § 16-17. Etter begjæring fra Kirurgisk Klinikk til tingretten ble saken igangsatt 3. mars 2015.

Ved stevning 23. oktober 2015 til Oslo tingrett reiste A søksmål mot staten v/Skatt øst med krav om at ligningene av ham personlig for inntektsårene 2007 og 2009 oppheves. I stevningen ble det anmodet om at søksmålet ble forenet til felles behandling med søksmålet reist av Kirurgisk Klinikk. Ved tingrettens beslutning 3. november 2015 ble sakene forent til felles behandling, jf. tvisteloven § 15-6.

Oslo tingrett avsa 27. november 2015 dom med slik domsslutning:

I sak 12-197247TVI-OTIR/08

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Kirurgisk Klinikk dømmes til å innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å erstatte sakskostnader til Staten ved Skatt øst med 215 028 - tohundreogfemtentusenogtjueåtte - kroner.

I sak 15-169051TVI-OTIR/08

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. A dømmes til å innen 2 -to- uker fra dommens forkynnelse å erstatte sakskostnader til Staten ved Skatt øst med 85 996 - åttifemtusennihundreogtittiseks - kroner.

Kirurgisk Klinikk AS og A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 24., 25. og 26. januar 2017 i Borgarting lagmannsretts hus. A møtte med sin

prosessfullmektig og avga forklaring. Staten v/Skatt øst var representert ved prosessfullmektigen. Seniorskattejuristene Kjersti Skog Hauge og Knut Morten Carlsen samt spesialrevisor Janne Fossum Jensen fra Skatt øst fulgte forhandlingene. Spesialrevisor Jensen avga forklaring som vitne og ytterligere fire vitner ble avhørt. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

De ankende parter, Kirurgisk Klinikk AS og A, har i hovedtrekk anført:

Selskapets kjøp og salg av Nordraaksgate 5 og småbruket på X i Råde hadde et forretningsmessig motiv, og selskapet har derfor rett til fradrag for kostnader etter den alminnelige fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1. Det bestrides at Kirurgisk Klinikk kjøpte de to eiendommene for å tjene aksjonæren A og hans families private interesser. Det dreier seg ikke om slike «selskapsfremmede disposisjoner» som rettspraksis har slått ned på.

Kirurgisk Klinikk har også krav på fradrag for tap etter skatteloven § 6-2. Ingen av de to overdragelsene er for noen del gavesalg. Det har ikke betydning at Kirurgisk Klinikk solgte eiendommene til aksjonæren A og hans datter B for lavere beløp enn den skattemessige inngangsverdien. Nettopp fordi det var tale om overdragelser til nærstående, innhentet Kirurgisk Klinikk takster fra profesjonelle takstmenn i tilknytning til begge disse salgene. Det er disse takstene som må anses for å utgjøre markedsverdien på de aktuelle tidspunkt.

Rettspraksis viser at ved den skjønsmessige vurderingen av en eiendoms verdi skal det legges vekt på takst utferdiget av kompetent takstmann så lenge det ikke er påvist spesielle feil ved taksten eller de prinsipper den bygger på. Det er opp til ligningsmyndighetene å påvise at den taksten skattyteren har basert seg på ikke gir uttrykk for den normale omsetningsverdien, jf. Rt-1994-326.

Leiligheten i Nordraaksgate 5 ble ikke kjøpt for å skaffe bolig til As datter B. Det vises til at Kirurgisk Klinikk betalte dokumentavgiften ved kjøpet. B eide på kjøpstidspunkt en leilighet i samme område på Frogner. Naboklager og varsel om tvangssalg i forbindelse med et tidligere utleieforhold i boligen i Tiedemannsgate var årsaken til at hun etter hvert ville flytte og valgte å kjøpe eiendommen i Nordraaksgate. As forkjøpsrett ble tatt inn i kjøpekontrakten mellom Kirurgisk Klinikk og datteren B fordi dette var en leilighet som var godt egnet for utleie.

Utgiftene til oppussing av leiligheten i Nordraaksgate 5 tilsier ikke at salget til datteren B har skjedd til underpris. Oppussing av fungerende bad og kjøkken, som var tilfellet her, gir ikke stor uttelling ved salg. De tidsnære innhentede takster viser dette. Takstmann Evensens takst på kr 7 millioner gir kr 55.500 pr. kvm., mens gjennomsnittlig kvadratmeterpris for Frogner var kr 46.300 i desember 2007. Det bestrides at takstmann Myhres takst på kr 6,7 millioner var et bestillingsverk fra As side. At salgssummen ble satt til dette beløp kan forsvares med at salgsomkostninger til megler og utgifter til annonsering fort vil komme opp i kr 300.000.

Meglervurderingen fra advokat og eiendomsmegler Ek kan ikke legges til grunn. Denne verddivurderingen er foretatt mange år etter at overdragelsen fant sted. Ek har heller ikke besiktiget leiligheten, og han har uriktig lagt til grunn at den ble «totalt» oppusset og fremsto som en «strøken leilighet».

Kirurgisk Klinikk kjøpte småbruket på X i Råde for å tjene penger på mulig utparsellering av tomter. Det er ingen holdepunkter for noe annet formål med denne eiendomsinvesteringen. Stedet er uegnet som landsted for døtre eller andre. A var godt kjent med muligheten for å tjene penger på slik utparsellering. Det er ingen grunn til å tro at A fikk et nytt formål med eiendommen da den ble solgt fra klinikken til ham personlig i 2009.

Overdragelsen til A med en salgssum på kr 2.300.000 kan ikke anses som et gavesalg. Det er i strid med rettspraksis om at det er den objektive verdien og taksten som er avgjørende.

Det er uansett ikke grunnlag for å anvende de ulovfestede regler om gjennomskjæring. Det hovedsakelige formålet med kjøpet eller salget av de to eiendommene var ikke å spare skatt. Vilårene for å anvende skatteloven § 13-1 er heller ikke oppfylt. Det har ikke skjedd noen inntektsreduksjon som følge av interessefelleskapet. De avtalte prisene for de to eiendommene var markedsmessige.

For A personlig er det ikke foretatt noen vederlagsfrie overføringer fra Kirurgisk Klinikk til ham eller hans nærstående i forbindelse med investering og videresalg av de to eiendommene. Det er da ikke grunnlag for å utbyttebeskatte aksjonæren A etter skatteloven § 10-11.

Det er heller ikke grunnlag for å ilegge tilleggsatt og skjerpet tilleggsatt etter ligningslovens regler, jf. § 10-2 og § 10-5, verken i forhold til Kirurgisk Klinikk AS eller A.

Det er nedlagt slik påstand:

Kirurgisk Klinikk AS

1. Ligningen av Kirurgisk Klinikk AS for inntektsårene 2006, 2007, 2008 og 2009 oppheves.
2. Kirurgisk Klinikk AS tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

A personlig

1. Ligningen av A for inntektsårene 2007 og 2009 oppheves.
2. A tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

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

Skattekontorets vedtak om å nekte Kirurgisk Klinikk AS fradrag er korrekt.

Det følger av skatteloven § 6-1 at det bare kan gis fradrag for kostnader som sikrer skattepliktig inntekt. Det gis ikke fradrag for private kostnader. De pådratte kostnader som denne saken gjelder savner nødvendig tilknytning til selskapets virksomhet. Det vises bl.a. til Rt-2008-794.

Det er ikke avgjørende at selskapets vedtekter omfatter fast eiendom som ett av virksomhetens formål. Ved vurderingen av hva som var formålet med selskapets kjøp av de to aktuelle eiendommene, må As egen forklaring i bokettersynets åpningsmøte tillegges vekt. Ny argumentasjon om formålet kommer først etter at As rådgiver har kommet inn i saken.

Bevisførselen viser at selskapets eiendomsinvesteringer i Nordraaksgate og på X utelukkende er foretatt av hensyn til aksjonærens eget ønske og ikke for å oppnå overskudd for Kirurgisk Klinik. Eneste grunn til at Kirurgisk Klinik AS var involvert som eier av de aktuelle eiendommene var å oppnå fradrag og å skaffe aksjonæren og hans familie rimeligere eiendom ved å redusere skattekostnader.

As mønster var at han privat ville tjene penger på eiendomsinvesteringene. Han og/eller døtrene flyttet til objektene for å kunne selge skattefritt etter ett års botid. Som selskap kunne ikke Kirurgisk Klinik opptjene botid, og det fremstår som lite sannsynlig at formålet med eiendomsinvesteringene var at selskapet skulle eie og senere selge eiendommen med skattepliktig gevinst.

Hvis selskapets formål var å få leieinntekter av denne leiligheten, er det påfallende at oppussingen tok så lang tid som mer enn ett år. Det er mer sannsynlig at denne leiligheten ikke ble utleid i påvente av at B skulle oppfylle de skatterettslige reglene om eier- og botid i Tidemannsgate 2 for å kunne gjennomføre et skattefritt salg av den leiligheten. Det vises til at hun først 1. november 2006 flyttet inn i leiligheten hun allerede eide i Tidemannsgate.

Forkjøpsrettsklausulen til fordel for A i kjøpekontrakten mellom Kirurgisk Klinik og B viser hans personlige interesse i eiendommen i Nordraaksgate.

Det må videre tillegges vekt at fakturaene for oppussingsarbeidene i Nordraaksgate 5 ikke er stilet til selskapet, men i overveiende grad til A og hans kone privat.

Også når det gjelder småbruket på X, må As egne uttalelser om formålet med kjøpet i bokettersynets åpningsmøte veie tungt. Det er for øvrig ingen reelle argumenter som tilsier at Kirurgisk Klinik måtte selge småbruket med tap i 2009.

For selskapet har de to eiendomstransaksjonene vært tapsprosjekter som har medført en inntektsreduksjon på selskapets hånd. Disse eiendomstransaksjonene er foretatt av hensyn til aksjonæren A og hans families private interesser og har intet med selskapets virksomhet å gjøre.

Frdrag for et realisasjonstap forutsetter et reelt tap. Tap som skyldes bevisst salg til underpris er ikke frdragsberettiget etter skatteloven § 6-2. Ved gavesalg kan det ikke kreves frdrag for gaveelementet, jf. Utv. 1994 s. 1426 FIN.

Overdragelsen av Nordraaksgate 5 fra Kirurgisk Klinik til B må anses som et gavesalg. Det dreier seg her om et salg til aksjonærens nærstående med stort tap etter kort tid i selskapets eie. Selskapet kan ikke gis frdrag for det som i realiteten er et bevisst salg til underpris til aksjonærens datter.

Etter en budrunde kjøpte selskapet leiligheten for kr 6.500.000, som var kr 250.000 over takst. Vel ett år senere - etter å ha blitt påført oppussingsomkostninger med kr 1.237.156 - selges leiligheten for kun kr 6.700.000 til B. Her har Kirurgisk Klinik utført en betydelig oppgradering av eiendomsinvesteringen uten noen forventning om avkastning. Det er ikke fremlagt verken kalkyler eller budsjetter for selskapets investering i Nordraaksgate, og det er ikke spor av forsøk på inntektsgivende virksomhet som utleie eller salg på det åpne marked.

Takster avgitt av profesjonelle takstmenn vil ikke nødvendigvis alltid være et veiledende moment ved vurderingen av en eiendoms markedsverdi. I dette tilfellet utarbeidet As advokat utkast til kjøpekontrakt, med en salgspris til B på kr 6,7 millioner, før takstene fra Evensen og Myhre forelå. Prisen i kontrakten var ifølge advokatens vitneforklaring basert på As opplysning.

Eiendomsmegler Eks vurdering i 2014 av leiligheten i Nordraaksgate 5 gir et bedre grunnlag for markedsverdien enn de to takstene fra desember 2007 og januar 2008. Ek tok utgangspunkt i markedsprisen i august 2006 som vitterlig var kr 6.500.000. I den aktuelle perioden, dvs. fra kjøpet og frem til salget til B, var det en generell prisstigning i Frognerstrøket på 5 %. I tillegg var leiligheten i denne perioden blitt oppgradert med et beløp på noe over kr 1,2 millioner. Oppussing av kjøkken og bad er tunge investeringer hvor mye eller alt kan hentes inn igjen ved salg.

Småbruket på X i Råde er også videresolgt fra selskapet med tap. Kirurgisk Klinikkk kjøpte småbruket i 2007 for kr 2.550.000. Dette var en pris som lå kr 1.050.000 over takst. Plansituasjonen for området på dette tidspunkt kunne åpne for videreutvikling av eiendommen til utbygging. To år senere var det meningen å overføre eiendommen til A personlig for kr 1.650.000. Denne prisen, som bare lå kr 150.000 over taksten fra 2007, var basert på en ny takst fra samme takstmann. Da selskapets revisor grep inn, ble prisen A skulle betale for småbruket endret til kr 2.300.000. Også denne prisen var lavere enn den pris selskapet hadde betalt for eiendommen. Det dreier seg om et bevisst salg til underpris som påførte selskapet et ikke fradragsberettiget tap. Ved overskjøting av eiendommen fra selskapet til A i 2009 var han ikke kjent med noen endring i plansituasjonen for området. Først i 2010/2011 ble han kjent med opplysninger fra Råde kommune om at eiendommen med den vedtatte kommunedelplanen ikke lenger var aktuell som utbyggingsareal på kort sikt.

Subsidiært gjøres det gjeldende at det er grunnlag for å nekte Kirurgisk Klinikkk fradrag for de aktuelle kostnadene og tapene med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Omgåelsesnormen er utviklet i rettspraksis, jf. bl.a. HR-2016-2165-A (Ikea-dommen). Det er intet i denne saken som tilsier at motivet med investeringene har vært å oppnå overskudd på selskapets hånd. Selskapet er brakt inn som et unødvendig mellomledd. Eiendomstransaksjonene er foretatt av hensyn til aksjonæren og hans familie, og skattebesparelsen fremstår som den klart viktigste motivasjonen for disposisjonene.

Alternativt gir skatteloven § 13-1 hjemmel for å fravike selskapets selvangivelser og fastsette inntekten ved skjønn hvor interessefellesskapet har medført at inntekten er redusert. Vilårene for å anvende denne bestemmelsen er oppfylt i dette tilfellet.

Tingrettens vurdering av utbyttebeskatningen av A er korrekt. Han har fått en vederlagsfri overføring fra Kirurgisk Klinikkk AS i form av at selskapet er blitt belastet aksjonærens private kostnader og tap. Fordelen er skattepliktig etter skatteloven § 10-11.

For både Kirurgisk Klinikkk og A personlig er det grunnlag for å ilegge tilleggs�skatt og skjerpet tilleggs�skatt etter ligningsloven § 10-2 og § 10-5. Det foreligger ingen unnskyldningsgrunner etter ligningsloven § 10-3. Skattyters opplysningsplikt overfor skattemyndighetene følger av ligningsloven § 4-1 og § 4-3. Det er ikke gitt fullstendige opplysninger når det kun er krysset av

på en post i selskapets selvangivelser. I dette tilfellet skulle A ha laget et vedlegg, både til selskapets selvangivelser og hans personlige selvangivelser, med utfyllende opplysninger om eiendomstransaksjonene.

Det er nedlagt slik påstand:

I anken fra Kirurgisk Klinikk AS:

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

I anken fra A:

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

Lagmannsretten bemerker:

Det sentrale spørsmål i saken er om Kirurgisk Klinikk AS har rett til skattemessig fradrag for kostnader og tap påført selskapet i forbindelse med to eiendomsinvesteringer.

Skatteloven § 6-1 første ledd første punktum lyder slik:

Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Bestemmelsen oppstiller et tilknytningskriterium som vilkår for fradrag. For at en kostnad skal være fradragsberettiget, må det foreligge en tilknytning mellom kostnaden på den ene siden og skattyterens inntekt eller inntektsskapende virksomhet på den annen side. Private kostnader er ikke fradragsberettigede. Dette er uttrykkelig fastslått i § 6-1 andre ledd.

En forutsetning for at det skal kunne gis fradrag, «er at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnadene og de fremtidige inntekter», jf. avsnitt 47 i Rt-2008-794. Det heter her at «[d]ersom det bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter, vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt».

Som fremholdt i Fredrik Zimmer: Lærebok i skatterett, 7. utgave s. 199-200 synes lovens formulering å gi uttrykk for «at det må ha vært skattyters *formål* med oppførelsen å erverve osv. inntekt», og det er her uttalt at «det er neppe tvilsomt at slikt formål eller motiv (...) er et relevant tilknytningsmoment». Videre heter det at når skattyters formål skal bringes på det rene, er vurderingen objektivisert - «det sentrale er hvilke(t) formål man kan slutte seg til ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger».

Også i Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt-2012-744 er det gitt uttrykk for at skattyters formål med kostnaden vil være et relevant moment ved avgjørelsen av om tilknytningskravet er oppfylt. Under henvisning til rettspraksis er det fremholdt at dette likevel ikke avgjøres utelukkende på

subjektivt grunnlag, men ut fra hvorvidt «dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa» tilsier at det har vært skattyters «intensjon å skape inntekt».

Etter skatteloven § 6-2 første ledd gis det «fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet».

Tap som har tilknytning til en virksomhet er som hovedregel fradragsberettiget etter § 6-2, såfremt det er endelig konstatert. Det er en forutsetning at tapet er reelt. Ved hel eller delvis vederlagsfri overføring som innebærer en gave, kan gaveelementet - underprisen - ikke karakteriseres som tap og dermed ikke gi fradragsrett, jf. punkt 4 «Gave og gaveelement ved gavesalg» s. 1233 i Skatteetatens Lignings-ABC 2014/15 og Finansdepartementets uttalelse 18. oktober 1994 i Utv-1994-426.

Spørsmålet i saken er om kostnadene og tapene i forbindelse med kjøp og salg av eiendommene i Nordraaksgate 5 i Oslo og på X i Råde er pådratt i forbindelse med Kirurgisk Klinikks inntektsskapende virksomhet, eller om kostnadene/tapene er å anse som private kostnader som ikke hører hjemme på selskapets hånd.

Fra 2002 har selskapets vedtekter omfattet eiendomstransaksjoner som ett av Kirurgisk Klinikks virksomhetsformål. Dette er imidlertid ikke avgjørende.

Etter bevisførselen kan lagmannsretten ikke se at selskapet har hatt som intensjon å tjene penger på eiendomsinvesteringene.

Lagmannsretten viser her til As opplysninger i bokettersynets åpningsmøte om at hovedformålet til virksomheten var å drive en kirurgisk klinikk og at eiendomsinvesteringer «var noe han hadde begynt med på hobbybasis for å skaffe seg selv og døtrene boliger og landsteder». Denne uttalelsen fra As side samsvarer etter lagmannsrettens syn med salgshistorikken for de eiendommer Kirurgisk Klinikk AS kjøpte og solgte i den perioden som er undersøkt av skattemyndighetene gjennom bokettersynet. Som det fremgår foran (side 2-3) er fem av de syv eiendommene selskapet eide frem til 2009 solgt til aksjonæren A selv eller hans nærstående, og samtlige av disse fem eiendommene ble i utgangspunktet solgt med tap for Kirurgisk Klinikk.

Når det gjelder leiligheten i Nordraaksgate 5 i Oslo, har lagmannsretten merket seg at det fra de ankende parters side verken er fremlagt kalkyler eller budsjetter for selskapets investering i denne eiendommen, og det er ikke spor av at selskapet i sin eiertid forsøkte å oppnå inntektsgivende aktivitet i forbindelse med eiendomsinvesteringen. I store deler av den perioden Kirurgisk Klinikk eide leiligheten, ble den pusset opp. Dersom selskapets formål hadde vært å få leieinntekter av denne eiendommen, er det påfallende at oppussingen varte i ett år. Leiligheten ble overtatt av selskapet 2. oktober 2006, men var først ferdig oppusset høsten 2007 til tross for at det ikke var tale om en fullstendig rehabilitering, men oppgradering av hovedsakelig kjøkken, bad og vaskerom i en leilighet med et boligareal på 126 kvm. Da oppussingen var ferdig, ble leiligheten heller ikke leid ut eller forsøkt leid ut, og den ble ikke forsøkt solgt på det åpne markedet. Istedenfor solgte selskapet leiligheten til aksjonærens datter B.

Lagmannsretten kan ikke se at det er sannsynliggjort at Bs kjøp av leiligheten i november/desember 2007 hadde sammenheng med den konflikten hun skal ha hatt med sameiets

styre og naboene i Tidemansgate 2 der hun eide en leilighet hun tidligere hadde leid ut, men som hun selv hadde bodd i fra 1. november 2006. Som fremholdt av ankemotparten er det mest sannsynlig at hun ventet med å kjøpe leiligheten i Nordraaksgate 5 til hun hadde oppfylt de skatterettslige reglene om eier- og botid i Tidemansgate 2 for å kunne gjennomføre et skattefritt salg av den eiendommen, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd.

Også klausulen om forkjøpsrett til fordel for A i kjøpekontrakten mellom Kirurgisk Klinik AS og B, tilsier at formålet med eiendomsinvesteringen i Nordraaksgate 5 var å tjene As private interesser. Det samme gjelder det forhold at de fleste fakturaene fra oppussingsarbeidene i Nordraaksgate 5 er stilet til A og hans kone, ikke til Kirurgisk Klinik AS.

Salgsprisen til As datter reflekterer ikke den oppgraderingen av leiligheten som hadde funnet sted i selskapets eiertid. Etter bevisførselen finner lagmannsretten sannsynliggjort at det meste av kostnader til oppussing av bad og kjøkken i en leilighet som dette, vil man få tilbake ved videresalg på det åpne marked. Som påpekt av takstmann Lasse Evensen i hans vitneforklaring under ankeforhandlingen, vil det i områder med prispress - som i Oslo - vanligvis lønne seg å pusse opp før salg. Her dreier det seg om salg av en leilighet med oppgradert kjøkken, bad og vaskerom i et av de mest attraktive strøk på Frogner i Oslo. Også advokat og eiendomsmegler Torbjørn Ek fremholdt som vitne at nyoppusset bad og kjøkken i denne type eiendommer i dette strøket er viktig for kjøperne.

De ankende parter har med styrke anført at salgsprisen til B var i henhold til innhentet takst og at den derfor utgjør markedsprisen på overdragelsestidspunktet. Det er særlig vist til Rt-1994-326 hvor det blant annet er gitt uttrykk for at det er opp til ligningsmyndighetene å påvise at den taksten som skattyteren har basert seg på, ikke gir uttrykk for den normale omsetningsverdien.

Lagmannsretten er ikke uenig i at takster avgitt av habile og kompetente takstmenn vanligvis vil kunne være et veiledende moment ved vurderingen av en eiendoms markedsverdi. Som påpekt av tingretten er det likevel ikke slik at en takst nødvendigvis vil kunne gi svar på hva en eiendom vil bli solgt for dersom den legges frem for salg i et åpent og fungerende eiendomsmarked.

I dette tilfellet utarbeidet As advokat utkast til kjøpekontrakt med en salgspris til B på kr 6.700.000 før takstene fra Evensen og Myhre forelå. Det vises til at utkastet til kjøpekontrakten er datert 28. november 2007, mens de to takstene på kr 7.000.000 og kr 6.700.000 er datert henholdsvis 19. desember 2007 og 22. januar 2008. Som vitne for lagmannsretten forklarte advokat Fjetland at da det ikke var fremlagt noen takst, baserte han prisen i kontrakten på As opplysning om leilighetens verdi.

Som lagmannsretten allerede har vært inne på er leiligheten i Nordraaksgate 5 en eiendom i et av de mest attraktive strøk i Oslo vest. Ifølge taksten fra takstmann Evensen ligger leiligheten i femte etasje i en frittliggende gård med heis og med store grøntarealer, og den har kvaliteter som balkong, peis, lys inn fra tre sider og garasje plass i nabobygget. I taksten fra takstmann Myhre er det fremhevet at leiligheten antas lett omsettelig og lett å leie ut. Etter lagmannsrettens syn kan det ikke anses tvilsomt at denne eiendommen - hvor de mest kostnadskrevende rom også var oppgradert til ny standard - ved salg på det åpne marked ville ha oppnådd en pris adskillig høyere enn den salgspris B betalte.

Lagmannsretten er enig med ankemotparten i at advokat og eiendomsmegler Eks vurdering av eiendommens verdi høsten 2007 gir et bedre grunnlag for markedsverdien enn de to takstene, selv om Eks vurdering først er foretatt i 2014 og han ikke har vært inne i den aktuelle leiligheten. Ek opplyste som vitne under ankeforhandlingen at han har vært eiendomsmegler i en årrekke, at han siden 1996 bare har omsatt eiendommer i Oslo vest og at han kjenner godt til byggene i Nordraaksgate hvor han har solgt flere leiligheter. Ek tok utgangspunkt i den prisen Kirurgisk Klinikk faktisk betalte for leiligheten etter budrunden i august 2006 og justerte denne med 5 %, som var den generelle prisstigningen i Frognerstrøket fra kjøpstidspunktet til salget fant sted i november/desember 2007. Tatt i betraktning at leiligheten i denne perioden var blitt oppgradert med et beløp på noe over kr 1,2 millioner, kom Ek frem til at leiligheten kunne omsettes for mellom kr 7.700.000 og 8.000.000 på det aktuelle tidspunktet.

Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten at eiendomsinvesteringen mangler tilstrekkelig tilknytning til selskapets inntektsgivende aktivitet, og at overdragelsen til aksjonærens datter er et bevisst salg til underpris, hvor gaveelementet ikke utgjør et reelt tap for selskapet. Det er derfor ikke grunnlag for fradrag av de pådratte kostnader eller tap i forbindelse med eiendommen i Nordraaksgate 5, verken etter skatteloven § 6-1 eller § 6-2.

Kirurgisk Klinikk AS kjøpte småbruket på X i Råde i 2007 for kr 2.550.000. Som det fremgår foran (side 3) var dette en pris som lå kr 1.050.000 over takst.

A opplyste i bokettersynets åpningsmøte at dette var et landsted han ville ha uansett pris og at det var derfor klinikken betalte så mye over takst. Årsaken til anskaffelsen var at han ville sikre barna et landsted. Senere har A gått tilbake på dette og har forklart at klinikkens store interesse for denne eiendommen skyldtes at Råde kommunes plansituasjon for området åpnet for videreutvikling av eiendommen til utbygging.

Lagmannsretten bemerker at heller ikke for denne eiendomsinvesteringen er det fremlagt noen dokumentasjon som kan underbygge et forretningsmessig motiv for selskapets kjøp. Dersom Kirurgisk Klinikk kjøpte småbruket på X for at selskapet skulle tjene penger på mulig utparsellering av tomter, må det kunne forventes at det var gjort forundersøkelser, risikoanalyser eller lignende med tanke på utbyggingsplanene. Det er imidlertid ingen spor av økonomiske kalkyler, tegninger eller lignende i selskapets eiertid.

Småbruket på X ga i selskapets eiertid ingen leieinntekter, og i forbindelse med salg i 2009 - to år etter selskapets kjøp - ble eiendommen ikke forsøkt lagt ut på det åpne marked. I stedet ble eiendommen overdratt til aksjonæren A.

Lagmannsretten har merket seg at ved salget til A var det lagt opp til at eiendommen skulle overføres til ham personlig for kun kr 1.650.000. Denne prisen, som bare lå kr 150.000 over taksten fra 2007, var basert på en ny takst fra samme takstmann. Som følge av at selskapets revisor grep inn, ble prisen A skulle betale for småbruket omgjort til kr 2.300.000.

Også denne prisen er lavere enn den pris selskapet hadde betalt for eiendommen i 2007.

Slik lagmannsretten ser det er det mest sannsynlig at det var aksjonæren As private interesser som var utslagsgivende for kjøpet av eiendommen i 2007 og den senere overdragelsen til ham. Det er

ikke opplyst om noen omstendigheter som begrunner hvorfor eiendommen skulle overdras til aksjonæren A og påføre selskapet et tap i 2009. Muligheten for utvikling av eiendommen og tomtosalg var fortsatt til stede da selskapet solgte den til ham, og det er lite trolig at markedsprisen da skulle være lavere enn ved selskapets kjøp to år tidligere. Lagmannsretten bemerker i denne forbindelse at det først var i 2010/2011 at A ble klar over at eiendommen med den endring som hadde funnet sted i kommunedelplanen likevel ikke var aktuell som utbyggingsareal, i alle fall ikke på kort sikt.

Etter dette konkluderer lagmannsretten med at også denne eiendomsinvesteringen mangler tilstrekkelig tilknytning til selskapets inntektsgivende aktivitet, og at overdragelsen til aksjonæren var et bevisst salg til underpris, hvor gaveelementet ikke utgjør et reelt tap for selskapet. Det er derfor heller ikke grunnlag for fradrag av de pådratte kostnader eller tap i forbindelse med eiendommen på X i Råde, verken etter skatteloven § 6-1 eller § 6-2.

De kostnader og tap Kirurgisk Klinikk AS har hatt i tilknytning til overdragelsene av eiendommene i Nordraaksgate 5 i Oslo og småbruket på X i Råde, innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet som skal utbyttebeskattes på aksjonæren As hånd, jf. skatteloven § 10-11. Som skattepliktig utbytte til aksjonæren regnes også vederlagsfrie overføringer til blant annet slektninger i nedstigende linje, jf. annet ledd fjerde punktum i denne bestemmelsen. Den vederlagsfrie overføringen til B er derfor korrekt beskattet som utbytte for A.

Etter det resultat lagmannsretten er kommet til er det ikke nødvendig å gå inn på de subsidiære spørsmål vedrørende ulovfestet gjennomskjæring og anvendelse av skatteloven § 13-1.

For lagmannsretten gjenstår det å ta stilling til den ilagte tilleggsskatt.

Etter den nå opphevede ligningsloven § 10-2 første ledd kan «[s]kattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger» ilegges tilleggsskatt «når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler».

Som utgangspunkt må begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger» forstås på samme måte her som i forhold til spørsmålet om toårsfristen for endring av ligning etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a får anvendelse. Utgangspunktet må derfor være om skattyter har oppfylt opplysningsplikten etter lovens kapittel 4 og har gitt de opplysninger som man ut fra en objektiv vurdering finner at skattyteren burde ha gitt, jf. Rt-1992-1588. I Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 8.2.3 er det uttalt at «[o]pplysningene vil være ufullstendige når skattyter gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Skattyter skulle med andre ord ha gitt flere opplysninger».

De ankende parter har for lagmannsretten frafalt anførselen om at Skatt øst har tatt opp endring av ligningene etter ligningslovens frister, og lagmannsretten legger til grunn at det ikke lenger bestrides at det i saken her er gitt ufullstendige opplysninger for så vidt gjelder endringsadgangen.

Beviskravet for å ilegge ordinær tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er klar sannsynlighetsovervekt, jf. Rt-2008-1409. Som fremholdt i punkt 8.9.3 i forannevnte Ot.prp. vil kravet til klar sannsynlighetsovervekt gjelde både vilkåret om at skattyter må ha gitt uriktige eller

ufullstendige opplysninger, 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 fordelen, som danner grunnlaget for beregning av tilleggsskattens størrelse.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at det foreligger kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at både Kirurgisk Klinik AS og A har gitt ufullstendige opplysninger og at opplysningssvikten har ført til skattemessige fordeler. Som det fremgår foran (s. 3-4) er det i selskapets selvangivelser for inntektsårene 2007 og 2009 under posten «Ytelser fra selskap til aksjonær» kun krysset av for «Ja» under «salg/uttak av varer og andre formuesgjenstander». I As selvangivelser for inntektsårene 2007 og 2009 er det ingen opplysninger om at han eller hans nærstående hadde kjøpt fast eiendom fra hans heleide aksjeselskap. Lagmannsretten slutter seg til tingrettens vurdering av disse forhold på s. 21 i tingrettens dom:

Retten har ved sin samlede vurdering lagt avgjørende vekt på at A personlig har unnlatt å medta eller gi opplysninger om overdragelse av eiendommer som medførte tap for selskapet. Forholdene ble ikke avdekket før gjennom bokettersyn og de uriktige og ufullstendige opplysningene førte til manglende utbyttebeskatning. Tilsvarende gjør seg gjeldende for selskapet, og de ufullstendige opplysninger førte til fradrag for kostnadsførte og aktiverte utgifter som reduserte saksøkers alminnelige inntekt for perioden 2006-2009, samt fradrag for realisasjonstap. Selskapet har fradragsført kostnader og tap som er lidt som følge av blant annet salg til nærstående til underpris uten å opplyse skattemyndighetene om dette.

Som tingretten finner lagmannsretten det klart at vilkårene for ileggelse av ordinær tilleggsskatt er oppfylt for både Kirurgisk Klinik AS og A. Ligningsmyndighetenes har således korrekt ilagt ordinær tilleggsskatt i dette tilfellet.

Bestemmelsen om skjerpet tilleggsskatt er inntatt i ligningsloven § 10-5. Første ledd første punktum lyder slik:

Skattyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, ..., og som forsto eller burde forstått at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges skjerpet tilleggsskatt.

Skyldkravet forsett eller grov uaktsomhet knytter seg til at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at opplysningssvikten kunne ha ført til skattemessige fordeler. Ved vurderingen av skyldkravet må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, men det må også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke det aktsomhetskrav (opp eller ned) som bør stilles til den enkelte i egne skattespørsmål, jf. punkt 9.3 i Ot.prp.nr.82 (2008-2009).

Beviskravet for å ilegge skjerpet tilleggsskatt tilsvare det straffeprosessuelle beviskravet. Spørsmålet vil derfor være om det er bevist ut over rimelig tvil at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger av skattemessig betydning og om de subjektive vilkår for skjerpet tilleggsskatt er bevist ut over rimelig tvil, jf. også her punkt 9.3 i forannevnte Ot.prp.

Lagmannsretten finner det bevist ut over enhver rimelig tvil at både Kirurgisk Klinikk AS og A har gitt ufullstendige opplysninger som førte til skattemessige fordeler. Lagmannsretten slutter seg her til følgende vurderinger på s. 11-12 i tingrettens dom:

Retten har ved vurderingen av selskapets opplysningsplikt vektlagt at det ikke ble opplyst om sentrale forhold ved ytelsene fra selskapet til nærstående, herunder at selskapet hadde solgt Nordraaks gate 5 med betydelig tap. Avkrysningen i selvangivelsene er i seg selv intet varsel som gir skattemyndighetene en oppfordring til å foreta ytterligere kontroller. ... Når det gjelder A har retten lagt avgjørende vekt på det totale fraværet av opplysninger om transaksjonen.

Retten legger på bakgrunn av den samlede bevisførsel til grunn at A var klar over at den skatterettslige løsningen kunne være uklar. Både Kirurgisk Klinikk og A hadde etter rettens oppfatning en klar oppfordring til å gi nærmere opplysninger, samt fremlegge dokumentasjon som synliggjorde de konsekvenser eiendomsoverdragelsen hadde for skattyterne. Det må i det minste ha fremstått som naturlig for A at eiendomsoverdragelsen kunne ha skatterettslig betydning, jf. Rt-2006-333 avsnitt 84. Dette underbygges av at selskapets revisor gjentatte ganger påpekte dette overfor selskapet.

Hensynene som ligger bak opplysningsplikten ble ikke ivaretatt i denne saken, og retten finner det klart at de opplysningene som ble gitt ikke er av en slik karakter at saksøkernes opplysningsplikt kan sies å være oppfylt. Det er ikke rimelig om en skattyter skal få fordeler av å holde sentrale opplysninger tilbake for myndighetene.

...

A har anført at Kirurgisk Klinikk ga opplysninger om salget av eiendommene i selskapets noter til regnskapet og revisjonsberetningen.

Etter rettens oppfatning er det ikke nok for å innfri de strenge krav som stilles til skattyterens opplysningsplikt at det finnes informasjon i andre kilder. Det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets inntekt, og mulig utbyttebeskatning av aksjonæren. Opplysninger må som oftest ledsages av supplerende informasjon for å oppfylle opplysningsplikten, og det er ikke tilstrekkelig at informasjonen er tilgjengelig for skattekontoret, jf. blant annet uttalelsene i Rt-1997-1430 (Elfdommen).

Som tingretten finner lagmannsretten også bevist ut over enhver rimelig tvil at både Kirurgisk Klinikk AS og A i det minste handlet grovt uaktsomt da de ufullstendige opplysningene som førte til skattemessige fordeler ble gitt. Lagmannsretten bemerker her at det stilles større krav til næringsdrivende og selskaper enn andre når det gjelder kontroll med riktigheten av de ligningsoppgaver som fremlegges, jf. bl.a. Rt-1995-1288.

Ligningsmyndighetene har således korrekt lagt til grunn at også vilkårene for ileggelse av skjerpert tilleggsskatt er oppfylt både for Kirurgisk Klinikk AS og A.

Etter dette konkluderer lagmannsretten med at det ikke foreligger grunnlag for å oppheve ligningen av Kirurgisk Klinikk AS for inntektsårene 2006, 2007, 2008 og 2009. Heller ikke er det grunnlag for å oppheve ligningen av A for inntektsårene 2007 og 2009.

Anken forkastes.

Ankemosparten har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. andre ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader for lagmannsretten. Det er ikke grunnlag for å gjøre unntak etter tredje ledd. Ankemospartens prosessfullmektig har fremlagt kostnadsoppgave på totalt kr 226.210 inkludert merverdiavgift, hvorav salær utgjør kr 212.467 og utgiftsdekning samlet er kr 13.743. De ankende parter har ikke kommet med innvendinger mot kravet. Lagmannsretten anser kostnadene som rimelige og nødvendige og tar kravet til følge, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Kostnadene fordeles skjønnsmessig mellom de ankende parter med en halvpart på hver.

Ved avgjørelsen av sakskostnadene for tingretten skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Lagmannsretten er enig i tingrettens sakskostnadsavgjørelse og legger denne til grunn.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

Anken fra Kirurgisk Klinik AS:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Kirurgisk Klinik AS 113 105 - etthundreogtrententusen etthundreogfem - kroner til staten v/Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

Anken fra A:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A 113 105 - etthundreogtrententusen etthundreogfem - kroner til staten v/Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

SKN 17-014 Tilleggsskatt, saksbehandlingstid

Lovstoff: Skatteloven 14-90. Ligningsloven § 10-2, jf- § 10-4. EMK artikkel 6 nr. 1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 15. februar 2017, **sak nr.:** LB-2016-14476

Dommere: Lagdommer Anne Magnus, lagdommer Hedda Remen og ekstraordinær lagdommer Rakel Surlien. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2015-64350 - Borgarting lagmannsrett LB-2016-14476.

Parter: Reiten & Co AS (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot Staten v/Skatt øst (advokatfullmektig Ane Sydnes Egeland og advokat Jørgen Vangnes).

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av ilagt tilleggsskatt. Skattyter anførte at saksbehandlingstiden var så lang at den var i strid med kravet i EMK artikkel 6 om rettergang «innen rimelig tid». Total saksbehandlingstid fra varsel om tilleggsskatt frem til lagmannsrettens dom utgjorde omtrent syv år og syv måneder, mens skatteklagenemnda hadde brukt fire og et halvt år på å behandle saken. Etter lagmannsrettens syn var sakens kompleksitet så vidt stor at dette måtte tillegges betydelig vekt ved rimelighetsvurderingen. Jo mer komplisert en sak fremtrer for skattemyndighetene, jo lenger saksbehandlingstid vil måtte aksepteres som rimelig. Retten uttalte også at når skattyter med skattemessig motivasjon konstruerer et saksforhold som tilslører det egentlige motivet, må skattyter akseptere at det tar lenger tid enn det ellers ville ha gjort for skattemyndighetene å avklare det faktiske grunnlaget for skatteberegningen. Lagmannsretten kom etter en samlet vurdering til at tidsforløpet ikke var konvensjonsstridig, og at det derfor ikke var grunnlag for at tilleggsskatten skulle bortfalle.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 7. oktober 2014 hva angår ileggelse av tilleggsskatt for inntektsåret 2006 for Reiten & Co AS. Tvisten er begrenset til spørsmålet om saksbehandlingstiden har vært så lang at den utgjør brudd på Den europeiske menneskerettskonvensjon artikkel 6 nr. 1 om retten til rettergang «innen rimelig tid».

Reiten & Co AS (heretter også kalt Reiten, tidligere Reiten & Co Strategic Investment AS) driver etablering, utvikling og drift av investeringsfond. I desember 2006 kjøpte selskapet alle aksjene i Vika Industrier AS (heretter også kalt Vika), et holdingselskap som investerte blant annet i kjøttproduserende virksomheter. Kjøpesummen var 51,4 millioner kroner.

Vika hadde per 31. desember 2005 et underskudd på 93,6 millioner kroner, som per 31. desember 2006 var økt til 95,8 millioner kroner. I 2006 mottok selskapet 26,9 millioner kroner i konsernbidrag fra Reiten. Det fremførbare underskuddet ved årsskiftet 2006/2007 utgjorde 68,9 millioner kroner. Ved innlevering av selvangivelsen for 2006 opplyste Vika ikke om eierskiftet, og selskapet ble lignet etter påstand.

Det daværende Reiten & Co Strategic Investment AS opplyste derimot om oppkjøpet ved innleveringen av sin selvangivelse. Det ble gitt en kort beskrivelse av transaksjonen, det ble vist til at Vika hadde et fremførbart underskudd og at det var ytt konsernbidrag, og rammeavtalen som beskrev oppkjøpet, ble fremlagt.

I desember 2007 ble Vika innfusjonert i Reiten, og av den grunn er Reiten & Co part i saken.

I forbindelse med behandlingen av Vikas selvangivelse for inntektsåret 2006 sendte skattekontoret 3. oktober 2008 anmodning til Reiten om ytterligere opplysninger. Anmodningen ble besvart 10. november 2008.

I brev 19. desember 2008 fra Skatt øst ble Reiten varslet om mulig endringssak. Det ble reist spørsmål om motivet for oppkjøpet og varslet gjennomskjæring etter skatteloven § 14-90 av det fremførbare underskuddet i sin helhet. Det ble også bedt om ytterligere dokumentasjon. Selskapets rådgiver besvarte henvendelsen 3. februar 2009.

Den 26. juni 2009 varslet Skatt øst om at ligningsmyndighetene vurderte å ilegge tilleggsatt fordi Vika hadde unnlatt å gi opplysninger om forhold av betydning for skatteberegningen. Selskapet bestred at det var grunnlag for å ilegge tilleggsatt.

Den 8. februar 2010 fattet skattekontoret vedtak med slik slutning:

Inntekten i Vika Industrier AS økes fra kr 0 til kr 26.926.344.

Underskudd til fremføring til senere år oppført med kr 68.874.579 bortfaller.

Det ilegges tilleggsatt med 45 % av skatt av kr 95.800.923.

Den 26. februar 2010 sendte advokat Christian Bruusgaard på vegne av skattyter en foreløpig klage over vedtaket. I svarbrev 3. mars bekreftet Skatt øst at klagen var mottatt og at selskapet kunne supplere klagen innen uke 14. Samtidig ble det opplyst at klager til skatteklagenemnda vanligvis blir behandlet i løpet av seks måneder.

Advokat Bruusgaards utdypende klage er datert 16. april 2010.

Den 4. desember 2013 ble utkast til vedtak sendt for gjennomgang til advokat Bruusgaard. Konklusjonen i utkastet var at skattekontorets vedtak fastholdes.

Skatteklagenemndas endelige vedtak er datert 7. oktober 2014. Det ble fattet i utvidet avdeling og er enstemmig. Det har slik konklusjon:

Skattekontorets vedtak fastholdes når det gjelder spørsmålet om avskjæring av underskudd, jf sktl. § 14-90.

Tilleggsatt ilegges med 30 %.

Reduksjonen av størrelsen på tilleggsatten var begrunnet i tidsforløpet.

Den 17. april 2015 tok Reiten & Co AS ut stevning ved Oslo tingrett med påstand om opphevelse av nemndas vedtak for så vidt gjaldt tilleggsatten. Staten ved Skatt øst tok til motmæle og nedla påstand om frifinnelse.

Oslo tingrett avsa 20. november 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

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

Reiten & Co AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 5. og 6. januar 2017 i Borgarting lagmannsretts hus. For Reiten & Co møtte styremedlem John Bjerkan

og finance manager Mari Stamsø sammen med prosessfullmektigen. For staten møtte seniorskattejurist Marianne Langeland og seniorskattejurist Marianne Sandberg Hansen sammen med prosessfullmektigen. Hansen og ytterligere ett vitne avga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken. Dommen er avsagt etter utløpet av fristen i tvisteloven § 19-4 femte ledd på grunn av stor arbeidsbyrde.

Den ankende part, Reiten & Co AS, har i hovedtrekk anført:

Den lange saksbehandlingstiden utgjør et brudd på EMK artikkel 6 nr. 1. Spørsmålet om tilleggsskatt, som regnes som straff, er ikke avgjort innen «rimelig tid».

Selskaper nyter de samme rettssikkerhetsgarantier som privatpersoner.

Det skal foretas en helhetsvurdering av det samlede tidsforløp fra varsel om tilleggsskatt ble sendt 26. juni 2009 og frem til tidspunktet for lagmannsrettens dom. Lagmannsretten kan også se hen til at ytterligere saksbehandlingstid vil påløpe dersom lagmannsrettens dom ankes til Høyesterett. Samlet tidsforbruk vil i tilfelle lagmannsrettens dom ankes, utgjøre om lag åtte år.

Samlet saksbehandlingstid hos ligningsmyndighetene er fem år og vel tre måneder. Hos skattekontoret tok saksbehandlingen syv og en halv måned fra varsel om tilleggsskatt til vedtak. Klageinstansen brukte fire år og seks måneder på å behandle saken, til tross for at ingen nye faktiske opplysninger eller ny dokumentasjon av relevans fremkom der. Det er særlig behandlingen i klageomgangen som har tatt for lang tid. Det er påvist ti måneders ren liggetid. Først lå saken seks måneder hos saksbehandler A våren og sommeren 2009. Så lå saken tre måneder i bero hos saksbehandler B våren 2011. Videre lå saken uten behandling hos saksbehandler C før den til sist ble overført saksbehandler D. Også den tiden saken var hos saksbehandler B, må likestilles med liggetid. I denne perioden var fremdriften så dårlig at det ikke ble gjort noen relevant saksbehandling, og saksbehandler D måtte begynne på nytt da hun overtok ansvaret for saken.

Den manglende fremdriften kan utelukkende tilskrives forhold hos skattemyndighetene. Statens opptreden under klagesaksbehandlingen er kritikkverdig. Saken burde ikke vært tildelt en nyansatt saksbehandler uten tidligere skattefaglig bakgrunn, og saksbehandleren fikk mangelfull oppfølging av ledelsen. Interne prioriteringer og en vanskelig arbeidssituasjon er ikke til hinder for å konstatere konvensjonskrenkelse på grunn av tidsbruken. At det har vært perioder med ren liggetid, skjerper kravene til påskyndelse av saksbehandlingen.

Skattyter kan ikke bebreides for forhold under ligningsbehandlingen. Skattyter har opptrådt lojalt og har sammen med sin rådgiver på forespørsel gitt alle relevante opplysninger. Skattyter kan ikke bebreides for å ha utnyttet de rettsmidler som er tilgjengelige.

Sakens kompleksitet og karakter kan heller ikke forsvare den lange saksbehandlingstiden. Sakens kompleksitet må vurderes ut fra hva som kan forventes av en kvalifisert jurist med kompetanse og erfaring innen skatterett. Denne saken var ikke utpreget komplisert, verken faktisk, rettslig eller prosessuelt. I første instans tok saken 16 måneder inkludert informasjonsinnhenting, og saksbehandler D brukte ca. 14 måneder på sin saksbehandling. Et relativt omfattende og ganske komplekst faktum tilsier imidlertid en noe lengre saksbehandlingstid enn de seks månedene som

ble forespeilet i skattekontorets brev til skattyter 3. mars 2010, og kan rettferdiggjøre en saksbehandlingstid på tolv til femten måneder. Saker der EMD har lagt vekt på sakens kompleksitet, har vært mer kompliserte enn vår sak.

Ved vurderingen av om kravet til rimelig tid er oppfylt, må det også legges vekt på beløpets størrelse og at den ilagte tilleggsskatten ble innbetalt med 12,5 millioner kroner, hvorav 4,5 millioner kroner ble tilbakeført i forbindelse med skatteklagenemndas endelige vedtak. Det resterende beløpet på 8 millioner kroner er fortsatt innbetalt. Når tilleggsskatt innkreves før avgjørelsen er endelig, stiller det større krav til fremdrift i saksbehandlingen.

Det er ikke relevant ved vurderingen at skattyter har akseptert det underliggende forholdet og/eller at kravene til tilleggsskatt er oppfylt. Skattyter har likevel krav på en avgjørelse innen rimelig tid.

Dersom lagmannsretten kommer til at artikkel 6 nr. 1 er krenket, må den ta stilling til hva som etter en helhetsvurdering er et effektivt botemiddel mot krenkelsen etter EMK artikkel 13. Den reduksjonen av tilleggsskatten fra 45 til 30 prosent som skattemyndighetene selv har foretatt, er ikke tilstrekkelig. Tilleggsskatten bør falle helt bort, under enhver omstendighet bør den minst halveres fra opprinnelig ilagt sats.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak datert 7. oktober 2014 oppheves for så vidt gjelder ileggelsen av tilleggsskatt.
2. Reiten & Co AS tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Ankemothparten, staten v/Skatt Øst, har i hovedtrekk anført:

Saken ble avgjort innen «rimelig tid», jf. EMK artikkel 6 nr. 1, selv om tidsbruken har vært lenger enn ønskelig. Særlig ved masseforvaltning må det være rom for en fremdrift som ikke er optimal uten at tidsforløpet derved utgjør en krenkelse av konvensjonen.

Normen etter artikkel 6 nr. 1 er relativ, og ileggelse av tilleggsskatt ligger ikke i kjerneområdet av straffereaksjoner som bestemmelsen omfatter. Det stilles strengere krav til saksbehandlingstiden i saker som har stor personlig betydning for siktede enn i en sak om tilleggsskatt mot et holdingselskap.

At kravet om tilleggsskatt etter det norske systemet behandles sammen med skattekravet, tilsier også at normen anvendes fleksibelt. En samlet behandling er hensiktsmessig og totalt sett effektiv. Ved vurderingen av om tidsbruken i denne saken er konvensjonsstridig, må det skilles mellom den delen av tidsforløpet som skyldes det underliggende skattekravet og den delen som gjelder tilleggsskatten. I vår sak er det primært skattesaken som har begrunnet tidsforløpet.

Liggetiden i dette tilfelle er i seg selv ikke konvensjonsbrudd, verken de enkelte periodene isolert eller i sum. Det er først og fremst liggetid som er et resultat av klanderverdige forhold, som rammes av artikkel 6 nr. 1. Det kan også reises spørsmål om de seks månedene saken lå hos saksbehandler A kan karakteriseres som ren liggetid, ettersom A brukte tiden til å sette seg inn i

saken. Ren liggetid krever at det er snakk om total inaktivitet. Saksbehandler Bs befatning med saken kan ikke likestilles med liggetid. Det er en del av forvaltningens arbeid med en sak å lese dokumenter og utrede ulike sider av saken selv om ikke alt gir konkrete resultater. Dette er også i den private partens interesse.

Det foreligger heller ikke konvensjonsbrudd etter en helhetsvurdering av hele tidsforløpet fra varsel om tilleggsskatt frem til dom i lagmannsretten.

Ved vurderingen må det tas hensyn til sakens karakter. Saken var kompleks ved at skattyter hadde konstruert et omfattende skattemessig arrangement, slik at skattemyndigheten måtte ta stilling til omfattende og kompliserte underliggende problemstillinger. Det vises til vurderingen av saken fra saksbehandler D, som hadde omfattende erfaring fra tilsvarende saker. Også fra skattyters side er det under ligningsbehandlingen gitt uttrykk for at saken var komplisert. Det ble også gitt uriktige opplysninger.

Staten er enig i at skattyter ikke hadde foretatt seg noe særskilt for å forsinke saksbehandlingen, og at selskapet ikke skal bebreides for å ha utnyttet adgangen til overprøving av vedtakene. Det er i denne sammenheng likevel relevant at skattyter med vilje har konstruert et komplisert saksforhold for at den skattemessige motivasjonen ikke skal avsløres.

Det er ikke påvist klanderverdige forhold fra skattemyndighetenes side. Det er i begrenset grad tale om total inaktivitet. Foruten sakens kompleksitet skyldes den lange saksbehandlingstiden i stor grad uheldige omstendigheter. Saksbehandler B arbeidet samvittighetsfullt med saken, men ble sykmeldt og måtte slutte.

Beløpet som tilleggsskatten utgjør, er ikke spesielt høyt og kan ikke tillegges særskilt betydning ved vurderingen. Det er dessuten direkte avledet av beløpet som kunne vært unndratt beskatning. Dette er forutberegnelig for skattyter. Denne typen beregning er også anerkjent av EMD. Videre er det ingen holdepunkter for at likviditetsbelastningen har virket negativt inn på selskapets økonomi. Selskapet fikk dessuten en uberettiget likviditetsmessig fordel fra 2006 og frem til innbetalingen.

At beløpet er innkrevet, er et relevant moment ved vurderingen av sakens karakter. Det er praksis for ikke å foreta inngripende tvangsinnfordring av omtvistede beløp, men i vår sak ble beløpet innbetalt frivillig.

Dersom lagmannsretten likevel skulle komme til at saksbehandlingstiden utgjør en konvensjonskrenkelse, må lagmannsretten ved vurderingen etter EMK artikkel 13 legge til grunn at det ikke er påvist økonomisk eller annen skade for skattyter som følge av saksbehandlingstiden, at forsinkelsen i alle fall ikke utgjør noen vesentlig krenkelse og ikke har vært særlig belastende for skattyter. På den bakgrunn må krenkelsen anses allerede tilstrekkelig reparert ved at skatteklagenemnda reduserte tilleggsskatten fra 45 til 30 prosent på grunn av tidsforløpet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.

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

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten og ser slik på saken:

Lagmannsretten skal ta stilling til gyldigheten av den delen av skatteklagenemndas vedtak som gjelder opprettholdelse av tilleggs-skatten. Det underliggende materielle spørsmålet om gjennomskjæring, jf. skatteloven § 14-90, er ikke bestridt for domstolene. Reiten & Co AS har også akseptert at vilkårene for ileggelse av ordinær tilleggs-skatt er oppfylt, jf. ligningsloven § 10-2 jf. § 10-4. Selskapet har derimot ikke erkjent at vilkårene for forhøyet tilleggs-skatt er til stede, jf. § 10-4 nr. 1 andre punktum.

Ved prøvingen av gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak har lagmannsretten full kompetanse.

Som ugyldighetsgrunn er anført at saksbehandlingstiden har vært så lang at Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK) artikkel 6 nr. 1 om retten til en avgjørelse «innen rimelig tid» er krenket. Bestemmelsens 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. [...]

Konvensjonen gjelder som norsk lov, og dens bestemmelser går ved motstrid foran bestemmelser i annen lovgivning, jf. menneskerettsloven §§ 2 og 3.

Det er sikker rett at ileggelse av tilleggs-skatt regnes som «straffesiktelse» etter bestemmelsen, jf. Rt-2000-996 (Bøhlerdommen) for så vidt gjelder forhøyet tilleggs-skatt og Rt-2002-509 hva gjelder ordinær tilleggs-skatt. Den ordinære skattesaken omfattes derimot ikke av uttrykket i artikkel 6 nr. 1, heller ikke av alternativet «borgerlige rettigheter og plikter», jf. dom fra EMD 23. november 2006 (Jussila v. Finland) avsnitt 29.

Begge parter er enige om at saksbehandlingstiden har vært lang. De er også enige om at en lengre saksbehandlingstid enn det som er optimalt, ikke er ensbetydende med at det foreligger konvensjonsbrudd. Lagmannsretten slutter seg til det. Derimot er partene uenige om hvor grensen for konvensjonsbrudd skal trekkes.

Lagmannsretten legger til grunn at kravet til «rimelig tid» er en relativ norm. Det følger blant annet av Rt-2007-1217 avsnitt 65 at «de rettssikkerhetsgarantier som EMK artikkel 6 sikrer i straffesaker, ikke kan håndheves like strengt for sanksjoner som faller utenfor den tradisjonelle strafferett, men som likevel blir betraktet som straff etter EMK artikkel 6». Saken her er nettopp et eksempel på det siste, og lagmannsretten finner det klart at det ikke kan stilles de samme strenge krav i en sak om tilleggs-skatt for et investerings-selskap som i en sak på strafferettens kjerneområde, for eksempel om frihetsberøvelse som straff for en fysisk person. Normens relative karakter er fulgt opp i Rt-2008-1409 avsnitt 103 og 104 (flertallet) og avsnitt 218 (mindretallet). Den er også lagt til grunn i avgjørelser fra EMD, jf. for eksempel i Jussiladommen avsnitt 43 og 44, i dom 12. mai 2010 (Kammerer v. Austria) avsnitt 27, i dom 7. juni 2012

(Segame SA v. France) avsnitt 59 og i dom 4. mars 2014 (Grande Stevens v. Italy) avsnitt 120. De nevnte avgjørelsene gjelder ulike sider ved retten til en rettferdig rettergang, men synspunktet må etter lagmannsrettens syn klart være det samme i relasjon til kravet om rimelig tid. I Kammererdommen heter det: « The approach adopted in the *Jussila v. Finland* case, namely to apply the criminal head guarantees of Article 6 in a differentiated manner depending on the nature of the issue and the degree of stigma certain criminal cases carried, is, in the Court's view, not limited to the lack of an oral hearing but may be extended to other procedural issues covered by Article 6 (lagmannsrettens utheving), such as, in the present case, the presence of a accused at a hearing.»

Partene er enige om, og lagmannsretten legger i samsvar med rettspraksis til grunn, at utgangspunktet for den relevante tidsperioden er 26. juni 2009, da skattekontoret sendte varsel om mulig illeggelse av tilleggsskatt. Det er videre enighet om at lagmannsretten må vurdere tiden frem til avsigelse av dom i instansen. Totalt dreier det seg om en periode på syv år og syv måneder (per 26. januar 2017). Skattemyndighetene brukte over fem år og tre måneder fra varselbrevet ble sendt til skatteklagenemndas endelige vedtak forelå, hvorav fire år og seks måneder i klageomgangen. Fra den ankende parts side er det gjort gjeldende at det særlig er behandlingstiden i klageomgangen som har vært for lang. Det er ikke reist innvendinger til saksbehandlingstiden i første instans av ligningsbehandlingen eller til saksbehandlingstiden for domstolene isolert sett.

Vurderingen av om det i dette tilfelle er brukt lenger tid enn hva som er rimelig etter konvensjonen, må gjøres helt konkret, og den beror på en helhetsvurdering - «overall assessment» - av prosessen, jf. Jon Fridrik Kjølbro, Den europeiske menneskerettighedskonvention (3. utgave) side 570 med videre henvisninger. Det er lagt til grunn i praksis fra EMD og i norsk rettspraksis - og partene er enige om - at de sentrale vurderingsmomentene er sakens karakter og kompleksitet, skattyters forhold og myndighetenes forhold. Lagmannsretten viser eksempelvis til dom 22. mai 1998 fra EMD (*Hozee v. The Netherlands*) avsnitt 50 og til Rt-2004-134 avsnitt 43. I sistnevnte dom heter det:

Også i vår sak må utgangspunktet tas i sakens kompleksitet og karakter, skattyternes forhold og myndighetenes forhold. Særlig vil det være tungtveiende om myndighetene har latt saken ligge uten behandling over en lengre periode.

Sakens karakter og kompleksitet tilsier etter lagmannsrettens syn at skattemyndighetene ved behandlingen av saken gis romslig med tid.

På skatterettens område er en rekke særlige hensyn som skiller sakene om tilleggsskatt fra saker på strafferettens kjerneområde. Allerede i Bøhlerdommen ble det (side 1017-1018) gitt uttrykk for at særlige hensyn kunne gjøre seg gjeldende på skatterettens område. I Jussiladommen avsnitt 43 heter det: «Tax surcharges differ from the hard core of criminal law; consequently, the criminal-head guarantees will not necessarily apply with their full stringency.» I dom fra EMD 23. juli 2002 (*Janosevic v. Sweden*) sies det slik i avsnitt 103:

The court also has regard to the financial interests of the State in tax matters, taxes being the State's main source of income. A system of taxation principally based on information supplied by the taxpayer would not function properly without some form of sanction against the

provision of incorrect or incomplete information, and the large numbers of tax returns that are processed annually coupled with the interest in insuring a foreseeable and uniform application of such sanctions undoubtedly require that they be imposed according to standardized rules.

Dette er synspunkter lagmannsretten slutter seg til. Konkret gjaldt denne drøftelsen spørsmålet om uskyldspresumpsjonen var krenket, men synspunktene kan overføres til problemstillingen i vår sak. Ilagte skatter utgjør en stor del av statens inntekter, og det foregår masseproduksjon av skattevedtak. Skattesystemet i Norge er i stor grad basert på tillit, i den forstand at grunnlaget for beregningen av skatt bygger på opplysninger gitt av skattyter. Disse forholdene gjør det nødvendig å ha effektive sanksjoner mot skattyters brudd på opplysningsplikten. Ileggelse av tilleggs-skatt er en slik sanksjon. For at sanksjonssystemet skal fylle sin funksjon, må myndighetene få tilstrekkelig tid og rom til å behandle spørsmålet om tilleggs-skatt. Det tilsier at det ved vurderingen av tidsforløpet i vår sak tas tilstrekkelig høyde for at saksbehandlingen kan trekke ut.

I denne sammenheng må det også tillegges vekt at det norske systemet innebærer at tilleggs-skatten avgjøres samtidig med selve skattesaken. Det kan medføre at behandlingen av spørsmålet om tilleggs-skatt kan ta lengre tid enn det isolert ville ha tatt om dette var blitt avgjort for seg. Den norske ordningen er imidlertid ansett som et hensiktsmessig og totalt sett effektivt system, noe lagmannsretten er enig i. Dersom den underliggende skattesaken er komplisert, må dette tilsi en viss rommelighet ved bedømmelsen av tidsforløpet også for tilleggs-skatten, jf. Bøhlerdommen, side 1022 andre hele avsnitt.

At den opprinnelig ilagte tilleggs-skatten er innbetalt, og at det fortsatt står innbetalt et betydelig beløp også etter at tilleggs-skatten ble redusert, kan etter lagmannsrettens syn ikke tillegges noen stor vekt. Beløpet ble betalt frivillig, idet det ikke er gjort noe forsøk på tvangsinndrivelse. Etter det opplyste er det i samsvar med praksis at staten ikke foretar inngripende tvangsinnfordring når kravet er omtvistet. At tilleggs-skatten utgjør et relativt betydelig beløp, kan i seg selv ikke tillegges vekt, idet beløpet er en funksjon av det beløp som er unndratt beskatning. Det er for øvrig ikke påvist at innbetalingen av tilleggs-skatten satte selskapet i noen vanskelig økonomisk situasjon.

Sakens kompleksitet er etter lagmannsrettens syn så vidt stor at dette må tillegges betydelig vekt ved rimelighetsvurderingen. Jo mer komplisert en sak fremtrer for skattemyndighetene, jo lenger saksbehandlingstid vil måtte aksepteres som rimelig. Siden det materielle skattevedtaket ikke er angrepet for domstolene, har det ikke vært noen omfattende bevisførsel omkring det underliggende saksforholdet under ankeforhandlingen. Lagmannsretten har likevel fått tilstrekkelig grunnlag for å trekke den slutning at behandlingen av selve skattesaken og dermed også behandlingen av tilleggs-skatten bød på kompliserte og dermed også tidkrevende vurderinger. Dette samsvarer med en generell oppfatning i fagmiljøet om at gjennomskjæringssaker er vanskelige, slik den for eksempel er kommet til uttrykk i Rt-2004-134 avsnitt 44:

Om sakens karakter skal jeg kort bemerke at den ikke fremstår som uvanlig kompleks eller omfattende. Likevel er det kompliserte elementer både i faktum og jus. Grunnlaget for endringsligningen i begge de forhold ligningsmyndighetene tok opp var gjennomskjæring, som er et vanskelig tema både juridisk og med hensyn til bevis. [...]

Når det gjelder vår sak, viser lagmannsretten til forklaringen fra saksbehandler D, Marianne Sandberg Hansen, som overtok saken for skatteklagenemnda høsten 2012. Hun var etter det opplyste en dyktig og erfaren skattesaksbehandler, og hadde også omfattende erfaring med gjennomskjæringssaker som denne. Hun ga for lagmannsretten uttrykk for at saken etter hvert viste seg å være mer komplisert enn hun først hadde antatt. Hun forklarte at skattyter hadde høy grad av tillit hos myndighetene, og at det «sitter langt inne å trekke i tvil faktafremstillingen der», og videre at skattyter hadde fremholdt sin «argumentasjon med styrke og utvidet den». Hun ga videre uttrykk for at det i begynnelsen virket som det var hold i skattyters begrunnelse for den forretningsmessige begrunnelsen for aksjekjøpet, og at «alt dette gjorde at tida gikk litt». Hansen karakteriserte saken som mye mer komplisert enn en klassisk gjennomskjæringssak og som den mest kompliserte hun hadde hatt, og uttalte at hun aldri hadde vært borte i noe liknende.

Også skattyter selv har under likningsbehandlingen gitt uttrykk for at saken var komplisert. I svarbrev 3. februar 2009 fra Deloitte vedrørende varsel om endring av ligningen, heter det innledningsvis: «Saken har sin bakgrunn i et omfattende og ganske komplekst faktum, og vi vil derfor bruke noe plass på å redegjøre for sakens bakgrunn og faktum, idet dette etter vår oppfatning er av avgjørende betydning for saken.» Deretter følger en 14 siders redegjørelse for blant annet virksomheten i RSI og tilknyttede selskaper, utviklingen i disse og bakgrunnen for aksjekjøpet i 2006 og de ulike avtalene som ble inngått. Skattyter gjorde ytterligere rede for sine synspunkter i brev 9. oktober 2009 i forbindelse med skattekontorets utkast til vedtak. I klagen 26. februar 2010 over skattekontorets vedtak er det i punkt 2 vist til klagevedtakets «omfattende redegjørelse for faktum». Videre heter det i punkt 5.1 i den utdypende klagen 16. april 2010 at selskapet uavhengig av skatteposisjonen ville ha ervervet aksjene «som ledd i den kompliserte prosess som er beskrevet foran».

Det forhold at Reitens brev 10. november 2008 til Skatt øst var vedlagt 29 vedlegg i form av blant annet ulike avtaler, regnskaper, bankbilag og møteprotokoller, illustrerer også at saken faktiske bakgrunn var komplisert.

Det fremgår av klagen og av skatteklagenemndas vedtak at saken gjaldt spørsmål om avskjæring av fremførbart underskudd ved oppkjøp av et selskap, jf. skatteloven § 14-90. Saken reiste blant annet spørsmål om motivet bak kjøpet av aksjene i Vika Industrier AS, jf. Skatt østs brev til Reiten & Co Strategic Investment AS hvor det ble anmodet om en nærmere redegjørelse og etterspurt en rekke dokumenter.

For å kunne vurdere betydningen av skattemyndighetenes forhold, må lagmannsretten se noe nærmere på saksgangen forut for skatteklagenemndas vedtak. Det er ikke anført at saksbehandlingstiden på skattekontoret i seg selv er konvensjonsstridig, og lagmannsretten finner det ikke nødvendig å gjøre nærmere rede for den. Siden partene er enige om at saksbehandlingen for domstolene ikke har tatt lenger tid enn det som må aksepteres, finner lagmannsretten det heller ikke nødvendig å redegjøre nærmere for saksgangen der.

Den utdypende klagen er datert 16. april 2010. Kort etter innkomst ble klagesaken registrert på saksbehandler A. Den 18. oktober 2010 sendte Skatt øst varsel til prosessfullmektigen om forlenget saksbehandlingstid. Det ble anslått at saken ville bli behandlet av skatteklagenemnda

innen utgangen av januar 2011. Brevet ble sendt av saksbehandler B, som hadde overtatt saken fra saksbehandler A. Saksbehandler A hadde ikke etterlatt seg noe skriftlig materiale.

Den 19. november 2010 opprettet saksbehandler B sitt første utkast til vedtak.

Av en e-post 5. januar 2011 fra saksbehandler B til en kollega, som siden ble saksbehandler C, fremgår at disse to har hatt kontakt om saken. Det fremgår at saksbehandler B skal lage en skisse og en oversikt over argumenter og faktiske forhold, og at de planlegger et møte om saken.

Den 27. januar 2011 ble den senere saksbehandler D invitert til å være med på et møte, noe hun aksepterte. Deretter sendte saksbehandler B 1. februar samme år et firesiders notat til C og D vedlagt illustrasjoner av saksforholdet. Fremlagt e-postkorrespondanse fra februar og mars viser at det har vært avholdt ett eller flere møter om saken. Den 17. mars 2011 sendte saksbehandler C på e-post til B et utkast til et vedtak i en annen sak med lignende problemstillinger.

I juni 2011 sendte saksbehandler B en e-post til sin overordnede med status for sin portefølje. Om «Vikasaken» fremgår det at B har faktum relativt klart for seg, men ikke har begynt med skrivingen. Hun opplyste at «saken har ligget i bero siden mars» da hun hadde en samtale med saksbehandler C og D om den.

Den 15. september 2011 sendte saksbehandler B nytt varsel om forlenget saksbehandlingstid. Det ble opplyst at saken var under behandling og anslått at klagen ville bli behandlet av nemnda innen utgangen av mars 2012.

Av e-post 10. oktober 2011 fra saksbehandler B til hennes leder med overskriften «restanse» fremgår det at saken «er for så vidt» «på trappene». B skriver også: «Har tenkt mye på den og vet sånn ca hva jeg skal mene».

I januar 2012 tilbød den senere saksbehandler C «å samarbeide litt» med B om saken. Andre utkast til vedtak ble journalført av B 27. februar dette året. I april deltok spesialrevisor Kay Lennart Johnsen på møter om saken. Av e-post 15. mai 2012 fremgår det at saksbehandler B hadde hjemmekontor for å arbeide med innstillingen i saken. Den 8. juni 2012 sendte Johnsen e-post til saksbehandler B, der det fremgår at han hadde arbeidet med saken den uken. Et tolv siders notat fra hans side ble påbegynt 30. mai og ferdigstilt 16. august 2012.

Varsel om ytterligere saksbehandlingstid ble neste gang sendt 29. juni 2012 fra saksbehandler B. Skatt øst forventet da at saken ville bli fremmet for nemnda i løpet av høsten 2012.

Det fremgår av e-post 2. september 2012 fra saksbehandler B til hennes leder blant annet at det ligger en faktumbeskrivelse i det påbegynte saksfremlegget. Det vises også til den jobben revisor har gjort med saken, det konstateres at det vil være nødvendig å skrive to vedtak i saken og at det ikke skal være nødvendig å etterspørre flere opplysninger.

Den 5. september 2012 hadde saksbehandler B sin siste arbeidsdag i Skatt øst. Hun hadde da vært sykmeldt en tid. Saken ble overført til saksbehandler C, som hadde saken frem til den ble overført til saksbehandler D 8. oktober 2012.

Det fremgår av et fremlagt internt notat datert 26. november 2012 at saksbehandler D underrettet advokat Bruusgaard i en telefonsamtale 20. november om forsinkelse av saksbehandlingen med ytterligere seks måneder.

Saksbehandler D, seniorskattejurist Marianne Sandberg Hansen, har forklart for lagmannsretten at hun begynte sitt arbeid med å lese seg opp på saken. Hun hadde samtaler med revisor og fikk i desember 2012 oversendt hans notat elektronisk. Hun hadde også samtaler med saksbehandler C om saken. Hansen har forklart at hun over jul begynte å notere og gjøre egne vurderinger. Hun arbeidet jevnlig med saken utover i 2013 ved siden av sin øvrige portefølje. Også hun vurderte det slik at det ikke var behov for innhenting av ytterligere dokumentasjon, bortsett fra noen sider i en låneavtale som manglet og som hun fikk oversendt fra skattyter i slutten av september 2013. Hansen har forklart at hun hadde en viss nytte av det arbeidet saksbehandler B hadde nedlagt, som likevel fremstod som uferdig, slik at hun i det vesentlige måtte utarbeide «sitt eget».

Den 4. desember 2013 oversendte saksbehandler D utkast til vedtak på 35 sider. Konklusjonen i utkastet var at skattekontorets vedtak fastholdes. Advokat Bruusgaards opprinnelige frist 10. januar 2014 ble på forespørsel forlenget til 30. januar. Advokatens kommentarer til utkastet er datert samme dag. Det ble blant annet anført at saksbehandlingstiden var i strid med EMK artikkel 6 nr. 1.

Det videre arbeidet med saken omfattet foreleggelse for Seksjon for kvalitet og samordning («KOS») i perioden februar til mai 2014, som foranlediget enkelte endringer i D's utkast. I samsvar med etablerte rutiner for saksbehandlingen i saker der spørsmål om konvensjonsstrid ble reist, ble saken også behandlet i Skattedirektoratet i mai og juni.

Den 28. juli 2014 sendte Hansen et notat om saken til skatteklagenemndas medlemmer. Vedtaket i nemnda ble som nevnt fattet 7. oktober og meddelt skattyter ved brev 20. oktober 2014.

Gjennomgangen over viser etter lagmannsrettens syn at det ble arbeidet jevnt med saken fra klagen kom inn til vedtaket ble fattet, med en viss reservasjon for de første seks månedene i 2010 da saken var hos saksbehandler A og den måneden høsten 2012 da saken var hos saksbehandler C. Slik lagmannsretten ser det, er det ikke grunnlag for å konstatere noe annet enn at saksbehandler B arbeidet jevnt og samvittighetsfullt med saken. Saksbehandler B var imidlertid nyansatt og hadde liten erfaring med denne typen saker, noe som nok har bidratt til saksbehandlingstiden. Saksbehandler D var derimot meget erfaren, og slik lagmannsretten har oppfattet den ankende part, er det heller ikke anført at hennes del av tidsforløpet isolert sett har vært for lang.

Etter lagmannsrettens vurdering er det neppe grunnlag for å slå fast at noen del av saksbehandlingstiden har vært ren liggetid i egentlig forstand. Liggetid innebærer ifølge HR-2016-225-S avsnitt 33 at det må foreligge «total inaktivitet». Det er fra Reitens side ikke påvist at verken A's eller C's saksbehandlerperiode har representert total inaktivitet. Det samme gjelder B's befatning med saken fra mars til juni 2011. At det ikke kan spores noe skriftlig arbeid i en sak, betyr ikke at det ikke har vært arbeidet med den. I en så vidt komplisert og uoversiktlig sak vil det være påkrevd å bruke betydelig tid bare på å gjennomgå sakens dokumenter, jf. seniorskattejurist Hansens forklaring, særlig innledningsvis, samt på å foreta vurderinger som ikke nødvendigvis nedtegnes fortløpende. Det kan naturligvis ikke kreves at det arbeides hver

dag med den enkelte sak, og det må også aksepteres at det er perioder der arbeidet med andre saker kommer i forgrunnen, uten at det er snakk om liggetid. Men det må likevel tillegges vekt i den samlede vurderingen at fremdriften i disse periodene har vært dårligere enn i de øvrige periodene.

Partene er enige om, og retten slutter seg til, at mangelfulle ressurser, stor saksmengde, interne prioriteringer og vanskelig arbeidssituasjon vanligvis ikke kan hindre at et tidsforløp som ellers fremstår som urimelig langt, anses som en konvensjonskrenkelse. Mangelfulle ressurser er heller ikke påberopt fra statens side, men det er anført at en medvirkende årsak ved siden av sakens kompleksitet, var at saksbehandler B sluttet etter å ha arbeidet i lang tid med saken.

Lagmannsretten tilføyer at det i denne sammenheng ikke legges vekt på at varselbrevet 15. september 2011 fra skatteklagenemnda begrunner forsinkelsen med stort sakstilfang. Brevet bærer preg av å være en standardmal, og lagmannsretten legger til grunn at den reelle årsaken til saksbehandlingstiden først og fremst er sakens art og kompleksitet. Også beskrivelsen av saksgangen ovenfor illustrerer etter lagmannsrettens mening at saken var spesielt vanskelig.

Lagmannsretten finner det klart at den totale saksbehandlingstiden for skatteklagenemnda er lengre enn ønskelig, og at ledelsen under klagebehandlingen i en viss grad og sett i ettertid kan bebreides for fordelingen av saken til en ny og uerfaren saksbehandler og for den videre oppfølgingen av saksbehandler B. På den annen side fremstod saken innledningsvis som mindre vanskelig enn det nærmere undersøkelser viste, jf. Hansens forklaring. Det var videre et uheldig sammentreff at saksbehandler B ble syk og sluttet samtidig med at et par andre erfarne saksbehandlere også forlot etaten. Lagmannsretten understreker at det ikke er grunnlag for å rette noen bebreidelser mot saksbehandler B for tidsforløpet. At tidsforløpet under klagebehandlingen, og derved også det samlede tidsforløpet frem til lagmannsrettens dom er blitt lengre enn ønskelig, er imidlertid ikke ensbetydende med at saksbehandlingen er i strid med artikkel 6 nr. 1. Det må kreves adskillig mer enn at saken ikke er optimalt behandlet for å kunne konstatere konvensjonsstrid.

Når det gjelder betydningen av skattyters forhold, er det enighet mellom partene om at Vika og /eller Reiten under behandlingen av saken ikke har opptrådt klanderverdig for å trenere prosessen. At selskapet har utnyttet sine rettigheter til klage og overprøving ved domstolene, kan klart ikke legges selskapet til last. Lagmannsretten har ved vurderingen heller ikke lagt vekt på det forhold i seg selv at Reiten for domstolene har akseptert det underliggende materielle forhold. Det fremgår av Bøhlerdommen (side 1020) at skattyters aksept av det materielle forholdet ikke er relevant, idet også skattytere som erkjenner at vilkårene for tilleggsskatt er til stede, har krav på en avgjørelse innen rimelig tid.

Derimot er det etter lagmannsrettens syn relevant at skattyter bevisst konstruerte et komplisert saksforhold som er vel egnet til å tilsløre den skattemessige motivasjon. Lagmannsretten viser til at skattekontoret og skatteklagenemnda fant at vilkårene for gjennomskjæring foreligger, hvilket forutsetter utnyttelse av en skatteposisjon som overveiende motiv for transaksjonen. Skattemyndighetene fant også at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, noe som bygger på at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. At vilkårene for gjennomskjæring og for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt, er ikke bestridt fra Reitens side. Skattemyndighetene fant også at vilkårene for forhøyet tilleggsskatt var oppfylt ved at det i alle fall var utvist grov uaktsomhet i forbindelse med opplysningssvikten. Dette siste er bestridt av Reiten, men heller

ikke denne delen av vedtaket er formelt angrepet, og det har ikke vært bevisførsel om skattyters subjektive forhold. Når skattyter med skattemessig motivasjon konstruerer et saksforhold som tilslører det egentlige motivet, må skattyter akseptere at det tar lenger tid enn det ellers ville ha gjort for skattemyndighetene å avklare det faktiske grunnlaget for skatteberegningen.

Lagmannsretten er etter dette etter en samlet vurdering kommet til at tidsforløpet fra første varsel om endring av ligningen og frem til lagmannsrettens dom ikke utgjør noe brudd på EMK artikkel 6 nr. 1.

Retten har derfor ingen grunn til å gå inn på det subsidiære kravet om effektivt botemiddel for konvensjonsbrudd etter konvensjonens artikkel 13.

Anken har ikke ført frem, og staten v/Skatt øst har vunnet saken etter tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. I samsvar med hovedregelen pålegges Reiten & Co AS å erstatte staten dens omkostninger for lagmannsretten så vel som for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Etter lagmannsrettens syn foreligger det ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å gjøre unntak fra erstatningsansvar etter § 20-2 tredje ledd.

For lagmannsretten har advokat Vangsnes krevd dekket 100 050 kroner, som i sin helhet utgjør salær. For tingretten ble det på statens vegne krevd dekket 110 200 kroner, i sin helhet salær. Lagmannsretten finner kostnadene for begge instanser rimelige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og sakskostnader tilkjennes i samsvar med oppgavene.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for tingretten betaler Reiten & Co AS 110 200 - etthundreogtitusentohundre - kroner til staten v/Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.*
- 3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Reiten & Co AS 100 050 - etthundretusenogfemti - kroner til staten v/Skatt øst innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.*

SKN 17-015 Underskuddsfremføring, tilleggsskatt

Lovstoff: Skatteloven § 14-90. Ligningsloven § 10-2 nr. 1 og § 10-3 nr. 1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 13. februar 2017, **sak nr.:** LB-2016-10798

Dommere: Lagdommer Håvard Holm, lagdommer Thore Rønning og ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-199590 - Borgarting lagmannsrett LB-2016-10798.

Dommen er ikke anket.

Parter: Parra AS (advokat Arne Didrik Kjørnæs) mot Staten v/Skatt øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Sammendrag: Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak som avskjærer et aksjeselskap fra adgangen til å fremføre underskudd etter skatteloven § 14-90. Etter langmannsrettens syn var et fremførbart underskudd det overveiende motiv for kjøp av aksjene i et selskap, og retten til fremføring ble avskjært etter skatteloven § 14-90. Det forelå ikke unnskyldelige forhold som tilsa at det ikke skulle ilegges tilleggsskatt.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak som avskjærer et aksjeselskap fra adgangen til å fremføre underskudd etter skatteloven § 14-90.

Sakens bakgrunn

Skattyter er Parra AS. Ligningen gjelder inntektsåret 2009. Parra AS ble stiftet 18. september 2000 under navnet Biovekst AS. Selskapet skiftet 21. desember 2009 navn til Parra AS. Skattyter vil i hovedsak bli omtalt under navnet Biovekst ved behandlingen av de spørsmål som gjelder det materielle grunnlag for ligningen. Parra benyttes for tidsrommet etter navneskiftet.

Bioveksts formål var å foreta investeringer og bedriftsutvikling gjennom bedrifter som hadde sitt utspring i forsknings- og utviklingsmiljøet ved daværende Landbrukshøyskolen i Ås - nå Universitetet for Miljø- og Biovitenskap - og relaterte forskningsmiljøer med tilhørende nettverk. Selskapets investeringer var således innen bioteknologimarkedet. Viktigste eiendelen i selskapet i 2008 og 2009 var 4,99 % av aksjene i NorDiag.

Selskapet hadde ikke egne ansatte. Bioparken AS v/daglig leder Ann Kristin Hageløkken inngikk 1. juli 2003 avtale med Biovekst om forretningsførsel, rådgivning og administrasjon. Bioparken var et selskap som arbeidet for å utvikle biovitenskapelige forskningsresultater til lønnsomme produkter og tjenester. Selskapet var foruten nevnte universitet knyttet til randsoneinstitutter som bl.a. Matforsk AS, Akvaforsk og Bioforsk.

NorDiag hadde ifølge det opplyste et kontinuerlig behov for innskudd av kapital, og Biovekst ble som aksjonær høsten 2008 invitert til å delta i en emisjon. Det var ikke vilje blant selskapets aksjonærer til å investere videre i Biovekst. Styret besluttet derfor at selskapet ikke skulle delta i emisjonen.

Biovekst ble på denne bakgrunn under en ekstraordinær generalforsamling 9. desember 2008 vedtatt oppløst. Selskapet hadde ikke kapital til videre drift, og aksjonærene var ikke villig til å tilføre selskapet ny kapital for å videreføre driften eller til investeringsformål.

Aksjekapitalen i Biovekst var på dette tidspunkt fordelt på 537 017 aksjer: Landkreditt Invest SA 166 881 - 31,08 %, Nortura SA 165 821 - 30,88 %, Skagenkaien Eiendom AS 99 603 - 18,55 %, Bioparken AS 58 445 - 10,88 %, Steensland Containerships AS 36 267 - 6,75 % og Tine SA 10 000 - 1,86 %.

Styrets leder var Oddvar Nordnes fra Landkreditt Invest, og det var to styremedlemmer: Erik Hilde fra Tine og Jan Olav Steensland fra Skagenkaaien Eiendom - heretter kalt Skagenkaaien. Generalforsamlingen valgte disse som avviklingsstyre.

Landkreditt Invest fremmet 12. desember 2008 tilbud til aksjonærer om kjøp av alle aksjene i Biovekst. Tilbudet ble ikke akseptert. Skagenkaaien fremsatte 28. januar 2009 nytt tilbud, men med noe høyere pris pr. aksje. Tilbudet ble akseptert innen akseptfristen 30. januar 2009. Skagenkaaien ble derved eeneier av Biovekst.

Jan Olav Steensland var Bioveksts daglige leder fra 24. mars 2009 etter oppsigelse av forretningsføreravtalen med Bioparken. Steensland var også daglig leder i Skagenkaaien.

Biovekst hadde pr. 1. januar 2009 et fremførbart underskudd på 5 360 357 kroner. Underskuddet medførte mulighet for å oppnå skattefordel for inntektsåret 2009 ved bruk av konsernbidrag. Skagenkaaien tilførte derfor i 2009 selskapet konsernbidrag til avregning mot underskudd, og dette fremgår i selvangivelsen for 2009.

Ved ordinær ligningsbehandling ble selvangivelsen lagt til grunn ved fastsettelsen av Parras ligning. Alminnelig inntekt ble fastsatt til null, etter fradrag for fremførbart underskudd på 5 360 357 kroner.

Parra ble varslet om kontroll ved bokettersyn i ligningsmyndighetenes brev av 31. mars 2011. Bokettersynet ble begrenset til underskuddfremføringen. Bokettersynsrapporten førte til varsel 18. juli 2011 om endring av ligningen med hjemmel i skatteloven § 14-90.

Skattekontoret fattet 3. juli 2013 vedtak om at underskuddet ikke skulle fremføres. Det fremførbare underskuddet pr. 1. januar 2009 ble ansett for å være det overveiende motiv for Skagenkaiens kjøp av aksjene i selskapet, jf. skatteloven § 14-90. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 % med hjemmel i ligningsloven § 10-2 nr. 1, jf. § 10-4 nr. 1.

Parra klaget i bev 30. august 2013 skattekontorets vedtak til skatteklagenemnda. Klagen førte ikke frem. Nemnda sluttet seg til skattekontorets begrunnelse og vedtak.

Parra aksepterte ikke dette, og selskapet reiste ved stevning 11. desember 2014 søksmål til Oslo tingrett om gyldigheten av vedtaket.

Oslo tingrett avsa 28. oktober 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Parra AS dømmes til å betale sakskostnader til Staten ved Skatt øst med 184 750 - etthundreogåttifiretusensjuhundreogfemti - kroner, innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

Parra anket dommen til Borgarting lagmannsrett, og staten har inngitt anketilsvar. Ankeforhandling er holdt i tre dager i tiden 10. til 12. januar 2017 i lagmannsrettens hus i Oslo. Parra var representert med daglig leder Jan Olav Steensland og prosessfullmektigen. Steensland forklarte seg. Staten var representert ved prosessfullmektigen og to seniorskattejurister i Skatt øst,

Tone Merete W. Lystrup og Atle Bersvendsen. Ingen av disse forklarte seg. Det ble for øvrig avhørt tre vitner - herunder et sakkyndig vitne innkalt av Parra. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Sakens nærmere detaljer fremgår av tingrettens dom og lagmannsrettens domspremisser.

Ankende part, **Parra AS**, har i hovedtrekk anført:

Skatteklagenemnda bygger vedtaket på et uriktig rettslig og faktisk grunnlag. Nemnda tar utgangspunkt i en ren objektiv vurdering, mens det riktige skal være en objektivisert vurdering av de subjektive motiv. Det vises til Dyvi dommen inntatt i Rt-2012-1888 og Utv. 2015 side 147 (Visma). Skattyters subjektive motiver på transaksjonstidspunktet skal vurderes basert på en objektiv bevisvurdering. Etterfølgende omstendigheter kan bevismessig kaste lys over skattyters motiver, men slike etterfølgende forhold kan ikke være avgjørende for saken.

Skatteloven § 14-90 fastsetter at det er skattyters overveiende motiv for transaksjonen som er avgjørende. Forarbeidene til loven, jf. Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) viser at avskjæring av retten til underskuddfremføring kun kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen.

Parra anfører at det skal foretas en helhetsvurdering av alle relevante motiver, både økonomiske og ikke økonomiske - herunder mulige skattemessige motiver. Skatteklagenemnda bygger vedtaket på feil rettsanvendelse når det i vedtaket på side 12 som utgangspunkt legges til grunn en matematisk vurdering av verdier. Det er ikke verdier som skal sammenlignes, men motiver.

Skagenkaien kjøpte aksjene i Biovekst basert på forretningsmessige motiver. Hovedmotivet for kjøpet var aksjeposten på 4,99 % (2 665 606 aksjer) som Biovekst eide i NorDiag ASA og Bioveksts tilknytning til biotekmiljøet ved Landbrukshøgskolen i Ås. Skagenkaien hadde stor tro på NorDiag og videre verdiutvikling i selskapet.

Biovekst var ved oppkjøpet vedtatt oppløst, og ved å kjøpe aksjene i Biovekst og stoppe oppløsningen, ble aksjene beholdt samlet. En unngikk derved mulige disponeringer over aksjene som kunne ha uheldig sider for verdiutviklingen til skade for Skagenkaiens interesser.

Lagmannsretten skal med utgangspunkt i Steenslands forklaring ta stilling til Skagenkaiens vurderinger og hovedmotiv ved fremsettelse av tilbud om kjøp av aksjer om morgenen 28. januar 2009 til de øvrige aksjonærer i Biovekst. Skagenkaien kunne da alternativt under emisjonen i NorDiag ha tegnet tilsvarende antall aksjer i selskapet. Steensland mente imidlertid etter en samlet vurdering at det var forretningsmessig best å gjennomføre dette ved kjøp av alle aksjene i Biovekst sett i sammenheng med de øvrige økonomiske fordeler ved oppkjøpet.

Steensland mente emisjonen i NorDiag høyst sannsynlig ville bli fulltegnet. Biovekst hadde ut over 2 665 606 aksjer i NorDiag også fått tildelt tegningsretter som kunne utnyttes til en verdi opp til seks millioner kroner. Dersom kursutviklingen fortsatte frem mot avslutningen av emisjonen, ville tegningsrettighetene få en betydelig verdi. Det måtte forventes at tegningsrettene ville bli etterspurt i markedet.

Steensland bygget dette på følgende: Steensland fulgte dagen før tilbudet ble gitt nøye med på markedssituasjonen på børsen for NorDiag. Kursutviklingen denne dagen - sammenholdt med tidligere kursutvikling - viste at noe skjedde i markedet. Kursen var høyere enn emisjonskursen, og tegningsrettighetene ble omsatt fra 0,01 til 0,08 kroner. Steenslands tro på NorDiag var stigende. Steensland la også vekt på at selskapet hadde fått ny styreleder fra USA. Vedkommende ville ikke påtatt seg vervet som styreleder med mindre han mente selskapet hadde gode fremtidsutsikter.

At Skagenkaien under emisjonen hadde mulighet til å tegne aksjer i NorDiag til en pris pr. aksje på kr 0,50 - lavere enn tilbudt pris for aksjene i Biovekst - ble vurdert, men ikke funnet avgjørende. Forskjellen i pris var ikke stor. Tegningskursen under emisjonen og tilbudt pris til aksjonærene må her sammenlignes med det faktiske vederlag fra Skagenkaien, dvs kr 0,57 i implisitt verdi på NorDiag aksjene. Skagenkaien eide allerede 18.55 % av aksjene i Biovekst, og det var således ikke nødvendig å betale for disse aksjene.

Steensland mente således at Skagenkaien ikke betalte overpris for Biovekst aksjene sett i sammenheng med verdien av tilhørende tegningsretter, og det potensiale dette ville gi dersom emisjonen utviklet seg videre i retning fulltegning. Steensland foretok her en ren forretningsmessig vurdering av alternative valg for aksjeerverv i NorDiag vurdert i lys av at det dreide seg om en langsiktig investering. Prisforskjellene var i denne sammenheng marginale og ble ikke tillagt betydning.

Skagenkaien la ved kjøpet i tillegg vekt på at Biovekst var en del av bioteknologimiljøet på Ås. Steensland mente oppkjøpet ville bidra til å opprettholde kontakten med dette miljøet. Daglig leder i Biovekst, Ann-Kristin Hageløkken, var en sentral person. Ved å kjøpe Biovekst, som Hageløkken hadde vært med å stifte og lede, var det naturlig at Skagenkaien også lettere fikk opprettholdt kontakten med Hageløkken og miljøet. Skagenkaien ville da gjennom Bioveksts nettverk med tilknytning til forsknings- og utviklingsmiljøet ved Landbrukshøgskolen på Ås og tilknyttede forskningsmiljøer få tilgang på nye investeringsprosjekter.

Skagenkaien la også vekt på andre forhold. Sentralt var her mulig tilgang til Mole Genetics AS' teknologier. Videre oppkjøp i NorDiag kunne lede til et samarbeid og eventuell fusjon mellom NorDiag og Mole Genetics, som også var et bioteknologiselskap. Skagenkaien hadde investert om lag 20 millioner kroner i dette selskapet.

Steensland mente videre at Biovekst var av verdi som verktøy ved mulig senere venture-investeringer. Det var viktig å ha et selskap med en viss biotekhistorie. I tillegg var det også andre eiendeler i Biovekst. Selv om disse var verdsatt lavt eller til null i balansen, representerte eiendelene likevel en mulig fremtidig verdi.

Anførte forhold var Steenslands faktiske motivasjon ved kjøpet. Det er ikke noen objektive forhold ved transaksjonens karakter eller øvrige faktiske omstendigheter som indikerer at Steensland her ikke forklarer sannheten. Transaksjonens forretningsmessige begrunnelse er legitim og sannsynliggjort gjennom Steensland forklaring. Bioveksts fremførbare underskudd og den fremtidige skattemessige verdi av skatteposisjonen ble ved avgjørelsen om kjøp av aksjene ikke tillagt noen vekt.

At transaksjonen hovedsakelig påstås skattemotivert, er bygget på et spekulativt grunnlag uten forankring i bevisførselen under ankeforhandlingen. Skagenkaien ville fremsatt tilbudet også uten det fremføre underskuddet, og dette påvirket ikke beslutningen om å kjøpe alle aksjene i Biovekst. Landkreditt fremsatte i desember 2008 et noe lavere tilbud, men dette må sees i sammenheng med at aksjekursen i NorDiag hadde steget da Skagenkaien over en måned senere ga sitt tilbud.

Parra bestrider subsidiært at det er grunnlag for å ilegge tilleggsatt. Selskapet har ikke gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det vises til opplysninger i selvangivelsen, oppgave over konsernbidrag (RF 1208) og aksjonærregisteroppgaven. Aksjonærregisteroppgaven ga fulle opplysninger om alle aksjene som var blitt kjøpt i 2009. Hjemmelsgrunnlaget for aksjonærregisteroppgaven er i ligningsloven kapittel 6 om tredjemansopplysninger. Skattyter har imidlertid her selv gitt opplysningene. Hjemmelsgrunnlaget kan ikke være avgjørende for om det er grunnlag for tilleggsatt.

Parra anfører atter subsidiært at det uansett foreligger unnskydelige forhold som tilsier at det ikke er grunnlag for tilleggsatt, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1. Dette er ikke vurdert av skatteklagenemnda, og det foreligger her en saksbehandlingsfeil. Ligningsmyndighetene har plikt til å vurdere eventuelle unnskydelige forhold. Det er for øvrig ikke klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke forelå unnskydelige grunner. Vedtaket om tilleggsatt må oppheves som ugyldig.

Det ble lagt ned slik *påstand*:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 9. juni 2014 vedrørende Perras ligning for inntektsåret 2009 kjennes ugyldig. Ved ny ligning bevares skatteposisjonen.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

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

Staten anfører at Oslo tingretts dom er riktig. Skagenkaiens overveiende motiv for kjøp av alle aksjene i Biovekst var det fremførbare underskuddet. Selskapets skatteposisjon representerte en skattefordel, og den skal derfor falle bort etter skatteloven § 14-90. Steenslands forklaring om Skagenkaiens motiver ved kjøpet kan ikke tillegges avgjørende vekt. Bestemmelsen må med grunnlag i lovens forarbeider og reelle hensyn forstås slik at bevistemålet for motiver er de objektive omstendigheter ved transaksjonen som etablerte skatteposisjonen. Spørsmålet blir da hva disse omstendigheter erfaringsmessig indikerer om motiv.

At bevisvurderinger skal knyttes til hva en skattyter rent subjektivt har lagt vekt på, er uheldig av mange grunner. Ved subjektiv tilnærming vil like tilfeller kunne bli behandlet ulikt, og det kan føre til ligningsvedtak i strid med likhetsprinsippet.

Staten fremhever også hensynet til effektiv normering av reglene. Det er samfunnsøkonomisk gunstig å avskjære skatteposisjoner der de forretningsmessige formål ikke overstiger de skatterettslige. Ved en subjektiv norm skapes økt usikkerhet, og færre samfunnsøkonomisk lønnsomme transaksjoner gjennomføres.

Spørsmålet i saken er om skatteposisjonen var det overveiende motiv for transaksjonen. Ved denne vurderingen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. Skattyter må kunne sannsynliggjøre eksistens og omfang av andre motiver. Skattelovens ordlyd og forarbeider må her sees i en sammenheng.

I de tilfelle skattefordelene er uomtvistet innebærer det at skattyter må påvise at forretningsmessige eller bedriftsøkonomiske motiv er «overveiende». Objektive bedriftsøkonomiske fakta vil i denne sammenheng være sentrale momenter. Generelle utsagn om at «jeg la ikke vekt på skattefordelen» blir uten interesse ved en objektiv vurdering.

Parra har ikke sannsynliggjort rasjonelle forretningsmessige forhold som begrunnelse for transaksjonen. Skagenkaien kunne, som følge av egen eierandel i NorDiag med tilhørende tegningsretter, ved bruk av sin tegningsrett under emisjonen ervervet tilsvarende antall aksjer til en lavere pris.

At Skagenkaien likevel valgte å erverve oppkjøp av alle aksjene i Biovekst, kan bare forklares ved muligheten for en betydelig skattefordel. Kjøpet ga Skagenkaien mulighet til å utnytte et fremførbart underskudd på 5 360 357 kroner i Biovekst ved å yte et konsernbidrag til avregning mot underskuddet. Muligheten for redusert skatt var 1 500 900 kroner. Skattefordelen ville opphøre å eksistere ved oppløsning av Biovekst.

Staten anfører at det ikke var andre rasjonelle motiv for erverv av aksjonene enn skatteposisjonen i NorDiag. Bioveksts aksjer i Tide Tec og Trace Tag var verdiløse. Det er videre ikke sannsynliggjort at hensynet til å opprettholde kontakten med bioteknologimiljøet gjennom daglig leder Hageløkken, ble tillagt noen betydning. Selskapet var på oppkjøpstidspunktet besluttet avvirket, og Hageløkken hadde ikke lenger noen rolle som daglig leder. Epost utvekslingen mellom Steensland og Hageløkken våren 2009 indikerer begrenset kontakt, og forretningsføreravtalen ble sagt opp 20. februar 2009 - kort tid etter oppkjøpet.

Hensynet til å unngå kostnader ved avvikling av Biovekst kan heller ikke ha vært av særlig betydning. Det måtte her dreie seg om svært begrensede kostnader.

Staten anfører på dette grunnlag at skatteklagenemndas vedtak er gyldig. Vilkårene for tilleggsskatt etter ligningsloven 10-2 er også oppfylt. Kravene til bevis var for skatteklagenemnda oppfylt med klar sannsynlighetsovervekt for så vidt angår opplysningssvikt, skattefordel (grunnlaget for endringsligningen) og fravær av unnskyldningsgrunner. Vurderingen av om opplysningene, som de facto er gitt i selvangivelsen er ufullstendige, er rettsanvendelse. Slike vurderinger er ikke underlagt beviskrav.

Staten anfører at Parra har gitt ufullstendige og uriktige opplysninger i selvangivelsen. Selvangivelsesplikten følger av ligningsloven §§ 4-1, 4-2 og 4-3. Reglene om kontrollopplysninger finnes i ligningsloven kap. 6.

Aksjonærregisteroppgaven inneholder opplysninger som er av betydning for aksjonærene (tredjemann) og er «kontrollopplysninger» som gjelder skattlegging av aksjonærene. Slike opplysninger skal utnyttes til kontroll, men disse er ikke et grunnlag for ligningen. Reglene om aksjonærregisteroppgaven er fastsatt med andre formål enn grunnlag for ligningen, og det er også

andre frister for slike oppgaver. Selv om opplysningene i utgangspunktet er lett kontrollerbare, reduserer dette ikke selvangivelsesplikten.

Staten er ikke enig i at det foreligger relevante unnskyldningsgrunner som medfører at det ikke skal fastsettes tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 første ledd. At dette ikke er nærmere vurdert i premissene for skatteklagenemndas vedtak, har ingen betydning

Det er nedlagt slik *påstand*:

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

Lagmannsretten er som tingretten kommet til at skatteklagenemndas vedtak er gyldig og skal bemerke:

Rettslige utgangspunkter

Lagmannsretten tar som tingretten, jf. dommen på side 7, følgende utgangspunkter: Et selskaps underskudd kan fremføres til senere år, jf. skatteloven § 14-6. Selskapets skatterettslige posisjon påvirkes ikke av eierskifte, og underskudd kan benyttes i et konsern, jf. skatteloven § 10-2 til § 10-4. Skatteloven § 14-90 innebærer et unntak fra adgangen til å utnytte underskuddet dersom skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen. Bestemmelsen hadde for ligningsåret 2009 følgende 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.

Spørsmålet relevant for gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak er om det er sannsynlig at «utnyttelse av den generelle skatteposisjonen [var] det overveiende motiv for transaksjonen».

Skattelovens ordlyd taler for at det ved fastsettelsen av lovens innhold skal tas et subjektivt perspektiv; det må tas stilling til den aktuelle skattyters motiver. Lovens forarbeider, jf. Ot.prp.nr.1 (2004-2005), gir en viss videre veiledning. Det vises til uttalelser i pkt. 6.5.7.4 om «Avskjæringsregel basert på konkret vurdering av motivet for transaksjonen»:

--- det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen. Dersom det finnes sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen er å utnytte generelle skatteposisjoner, skal retten til å utnytte posisjonene falle bort. ---

-
Departementet ønsker ikke å begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. ---- Det betyr at avskjæring bare kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. ---- [Det må] ved sannsynlighetsvurderingen --- tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.---

Høyesterett har ikke behandlet en sak om skatteloven § 14-90. Borgarting lagmannsrett har i en dom LB-2014-16409, inntatt i UTV-2015-147, uttalt at bevistemaet er skattyters subjektive motivasjon, men i sannsynlighetsvurderingen må det under henvisning til lovens forarbeider tas utgangspunkt i en objektivisert vurdering av alle opplysninger i saken. «Objektive bedriftsøkonomiske fakta, slik som den økonomiske verdien av selskapets skatteposisjoner i forhold til andre eiendeler og virksomhet i selskapet» vil ifølge dommen, jf. side 6, være «sentrale momenter i en objektivisert vurdering av skattyters motivasjon.»

Synspunktene i dommen synes også å ha fått tilslutning i NOU 2016:5, som utredet lovfesting av en generell omgåelsesregel, jf. side 4: Forarbeidene til skatteloven § 14-90 understreker at vurderingen skal være objektiv. Dette tilsier at «bevistemaet ikke er skattyterens motiv direkte, men de objektive momenter som det kan trekkes slutninger fra mht. skattyterens motiv.»

Lagmannsretten er enig i dette, men presiserer at det fortsatt er spørsmål om hva som mest sannsynlig faktisk var skattyterens overveiende motiv for transaksjonen. Forarbeidene gir anvisning på den bevismessige problemstilling og metodikk som nødvendigvis må anvendes for å klarlegge skattyters reelle motiver. Loven ville ellers ikke nå sitt formål.

Lagmannsretten må på denne bakgrunn først ta stilling til hvilke objektive momenter som etter transaksjonens karakter og innhold, skattyters forklaring og andre opplysninger i saken kan anses relevante for å ta en investeringsbeslutning om gjennomføring av transaksjonen.

Spørsmålet blir deretter hvilke slutninger som på dette grunnlag kan trekkes om skattyters motiver. Vurderingen må så vidt mulig objektiviseres med utgangspunkt i lovens problemstilling. Avgjørende blir her hvordan de identifiserte objektive momenter mest sannsynlig ville blitt vurdert og vektlagt av en rasjonell informert investor ved tilsvarende transaksjoner i tilsvarende forretningsmessige situasjon som skattyter. Spørsmålet om skattyters reelle motiver må på dette grunnlag prøves i lys av skattyters forklaring og øvrig bevisførsel.

Høyesteretts dom inntatt i Rt-2012-1888, avsnitt 42, gir veiledning for hvilke bevisbyrderegler som gjelder. Dommen gjaldt den alminnelige gjennomskjæringsregel i skatteretten, men er likevel av betydning. Dommen fremhever at de vanlige bevisbyrderegler gjelder. Dersom den dominerende virkning av transaksjonen er at skattyteren sparer skatt av noe omfang, gir dette en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor. Da må det være opp til skattyter å godtgjøre at skattebesparelsen for ham likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor. Lagmannsretten finner det klart at tilsvarende prinsipper gjelder ved anvendelsen av skatteloven § 14-90.

Saksforholdet

Lagmannsretten tar utgangspunkt i Skagenkaiens tilbud ved epost avsendt 28. januar 2009 til øvrige aksjonærer om erverv av alle aksjer i Biovekst. Tilbudet lyder slik:

Til alle aksjonærer i Biovekst AS.

Aksjen i Nordiag er veldig volatil og sluttet i går på 62 øre (opp 12 øre). Den høyeste kursen i går var 75 øre og den laveste 53 øre.

Skagenkaien Eiendom AS fremmer med dette et tilbud å kjøpe samtlige aksjer i Biovekst AS for kr 3.50 pr. aksje. Det tilsvarer en kurs på ca 70 øre for Nordiag aksjene.

Forutsetninger:

- Budet utgår fredag 30.1.09 kl. 1200.
- Samtlige aksjonærer aksepterer budet innen 30.1.09 kl 12.00.
- Kontantoppgjør onsdag 4.2.09. ---

Alle aksjonærene i Biovekst aksepterte som tidligere nevnt tilbudet, og Skagenkaien ble derved eneeier i selskapet. Spørsmålet i saken er Skagenkaiens reelle motiver for å fremsette tilbudet vurdert i lys av Bioveksts aksjonærverdi.

Lagmannsretten legger til grunn at Bioveksts bokførte verdi pr. 1. januar 2009 var 1 479 734 kroner. Selskapet hadde et bankinnskudd på 64 000 kroner og en leverandørgjeld på 40 000 kroner. Regnskapet viste et underskudd på 5 360 357 kroner. Selskapet hadde verken drifts- eller investeringskapital.

Bioveksts viktigste eierandel var 4,99 % av aksjene i det børsnoterte bioteknologiselskapet NorDiag ASA. NorDiag var et bioteknologiselskap stiftet i 2002 og som ble børsnotert i 2005. Selskapet hadde blant annet utviklet et instrument for prøvetaking og diagnostisering/analysering med særlig fokus på kreft- og infeksjonssykdommer.

Biovekst eide i tillegg aksjer i Trace-Tag International Ltd og Tide-Tec AS. Ingen av disse selskaper hadde - slik lagmannsretten vurderer bevisførselen - særlig verdi for Biovekst.

Lagmannsretten legger til grunn at det etter beslutningen om opphør i desember 2008 og frem til oppkjøpet i januar 2009 ikke var noen næringsvirksomhet i Biovekst.

Bioveksts aksjonærverdi ved overtakelsen må sees i sammenheng med Landkreditt Invests tilbud om overtakelse avgitt 12. desember 2008. Landkreditt Invest var som nevnt en av eierne med 31,08 % eierandel. Tilbudet gir en indikasjon på Landkreditt Invests syn på Biovekst aksjonærverdi - det siteres fra tilbudet:

Etter regnskapsrapport datert 9. desember 2009 er selskapets eiendeler verdsatt til 1.627.034. Dette gir en verdi pr. aksje stor NOK 3.03. I denne verdsettingen inngår 2 665.606 aksjer i Nordiag, verdsatt til NOK 1.519.392, dvs 57 øre pr. aksje.----

Vi tilbyr oss å kjøpe ut alle øvrige aksjonærer i Biovekst for en pris stor NOK 3,10 pr. aksje. Vårt pristilbud baserer seg på en verdsetting av Biovekst sine aksjer i NorDiag til 60 øre og korrigert for null verdi på Trace Tag. ---

Landkreditt Invests tilbud ble ikke akseptert av Skagenkaien, og dette selskap v/Steensland vurderte deretter hvorvidt de selv skulle fremsette tilbud om overtakelse. Lagmannsretten tar så stilling til selskapets mest sannsynlige investeringsgrunnlag.

Spørsmålet blir her med utgangspunkt i en objektiv synsvinkel hvilke reelle muligheter som forelå til ny verdiskapende virksomhet med Skagenkaien som ny eier, og i hvilken grad dette fortsatt pr. 28. januar 2009 var av forretningsmessig interesse sammenholdt med Skagenkaiens øvrige næringsinteresser. Bioveksts verdier i desember 2008 var, som det fremgår av Landinvests tilbud, stort sett begrenset til selskapets aksjer i NorDiag.

Bokettersynsrapporten viser i pkt. 5.3 hvordan Steensland overfor ligningsmyndighetene i 2011 omtalte investeringsinteressene i Skagenkaien og Biovekst og viser bakgrunnen for de momenter som angivelig var avgjørende for tilbudet - det siteres:

Skagenkaien Eiendom AS har som målsetting ut fra historisk perspektiv å finne ulike risikoinvesteringer fortrinnsvis på Østlandet og i Rogaland. Selskapet søker derfor allianser med mange personer i ulike miljøer for å få tak i de rette selskapene. Erfaringsmessig er det rundt 1 av ca 5-10 selskaper som man lykkes med som har det samme risikobilde som for eksempel Tide Tech AS og Trace Tag Inc. Det sentrale poeng er å komme inn i en svært tidlig fase som gjerne er kort tid etter at grunder har stiftet selskapet.

I denne saken kom Skagenkaien Eiendom AS i kontakt med næringsmiljøet rundt landbrukshøyskolen på Ås (Bioparken). Skagenkaien Eiendom AS ble da invitert med som investor i Biovekst AS som senere har endret navn til Parra AS. Motivet med Parra AS har vært å være en pådriver i å få realisert opp virksomhetene som de hadde investert midler i og å være bindeleddet mot miljøet på Ås, og da særlig biotekmiljøet.

I forbindelse med oppfølgingen av engasjementet ble selskapet kjent med daglig leder i Parra AS, Ann Kristin Hageløkken, som var en særlig viktig person rundt næringsmiljøet på Ås og daglig leder i Bioparken AS. Hun var også særlig viktig for biotekmiljøet.

Parra AS skulle bli selskapets instrument for å opprettholde kontakten mot disse miljøene. -- For Skagenkaien Eiendom AS var hovedinteressen i Parra knyttet opp til at selskapet var et kontaktpunkt inn mot næringsmiljøet på Ås Landbrukshøyskole og aksjeposten i Nordiag AS. Parra var det selskapet som skulle være drivende i den nyskapende virksomheten med utspring i fra Ås og innenfor bioteknologi generelt. Parra representerte kontinuiteten i virksomheten mot det nyskapende miljøet.

Steensland har under sin forklaring for lagmannsretten utdypet dette nærmere. Lagmannsretten kommer nedenfor tilbake til hans forklaring når det anses nødvendig for drøftelsene.

Lagmannsretten tar utgangspunkt i Steenslands samtaler med revisor for Skagenkaien og Biovekst, Henrik Zetlitz Nessler i PWC. Nessler forklarte under ankeforhandlingen at Steensland tok kontakt med ham i slutten av desember 2008 eller i begynnelsen av januar 2009. Steensland opplyste at han tenkte på å kjøpe alle aksjene i Biovekst. Samtalene dreiet seg blant annet om den skattemessige betydning av det regnskapsmessige underskuddet. Nessler forklarte Steensland at anerkjennelse av skatteposisjonen forutsatte at ervervet av aksjene hadde en god forretningsmessig begrunnelse.

Steensland mente Skagenkaien hadde en god begrunnelse for kjøpet. Steensland nevnte for revisoren at Biovekst selv eide aksjer i NorDiag og fremhevet som sentralt tilknytningen til biotekmiljøet i Ås og Hageløkken. Fordelen ved å bruke Biovekst som investeringselskap - hensyn tatt Skagenkaiens interesser i Mole Genetic - ble også nevnt. Biovekst var videre fordelaktig som et etablert investeringselskap som tidligere hadde gjort investeringer innen biotekmiljøet.

Lagmannsretten mener disse opplysninger viser at Steensland før inngivelse av budet var klar over underskuddets størrelse, og at dette, som følge av konsernbidrag etter oppkjøp, ville medføre en skattefordel på omlag 1500 000 kroner - noe som i tilfelle med god margin ville sikre dekning av Landkreditts tilbudte kjøpesum.

Steensland forstod under disse samtaler at det var nødvendig at den forretningsmessige begrunnelsen for ervervet måtte fremstå som god for å sikre selskapet en slik betydelig skattefordel. Mange forhold ved bevisførselen taler for at Steensland i dette perspektiv har gitt de anførte forretningsmessige motiver en sterkere vekt i beslutningsprosessen enn det var grunnlag for.

Lagmannsretten har lagt vekt på at Skagenkaien/Steensland verken før eller etter avgivelse av tilbudet gjennom sin opptreden viste at biotekmiljøet og Hageløkken reelt sett hadde den anførte betydning for beslutningen om å overta selskapet.

Steensland har ikke gitt opplysninger om samtaler eller annen kontakt med Hageløkken eller andre i nettverket rundt biotekmiljøet før han tok avgjørelsen om å inngi tilbudet. Steensland måtte i januar 2009 påregne at Hageløkken regnet med at hennes rolle i Biovekst var avsluttet, og at Bioparken måtte se seg om etter andre arbeidsoppgaver. Samtaler med Hageløkken var derfor nærliggende for å avklare Bioparkens og hennes interesse i fortsatt samarbeid etter eierskiftet. Alt dette taler for at Steensland ikke så for seg at Hageløkken skulle ha noen sentral rolle i Bioveksts fremtidige virksomhet med Skagenkaien som eneeier.

Saksutviklingen etter avgivelsen av budet underbygger dette. Steensland besluttet allerede 20. februar 2009 å si opp forretningsføreravtalen med Bioparken med slik epost til bl.a. Ann Kristin Hageløkken:

Biovekst AS har vel en forretningsfører avtale med Bioparken AS. Denne sies herved opp, da vi vil overta forretningsførselen selv. Jeg skal til Oddvar i dag og endre fullmakten på selskapets bankkonti.---

Eposten ble ikke besvart umiddelbart, og dette ledet til en ny epost 27. mars 2009 fra Stensland til bl.a. Hageløkken:

Kjære begge 2.

Har ikke hørt noe fra dere i forbindelse med vår overtakelse av Biovekst AS. Vi har noen løse tråder ...

Hageløkken besvarte eposten 1. april 2009:

Hei Jan Olav!

Du skal vel ha Biovekst arkiv (info om porteføljeselskapene, møtereferater, skattedokumenter etc)? Dette er fysisk her på Ås og lagt i esker. Bioparken foretar de avsluttende oppgaver for Biovekst (bankkonti etc), men må dessverre fakturere deg for dette, da forretningsføreravtalen er sagt opp. Da skulle det vel ikke være noe annet. Si i fra om det er noe mer.

Epostene ble sendt før Steensland visste at Hageløkken var syk, og hennes sykdom kan - i motsetning til det anførte - ikke ha hatt noen betydning for Steenslands ønske om selv å overta driften av Biovekst. Steensland kunne for øvrig under ankeforhandlingen ikke opplyse når Hageløkken ble syk.

Lagmannsretten har ikke fått opplyst noe om at det i tiden fra inngivelsen av budet 28. januar og frem til oppsigelsen av forretningsføreravtalen 20. februar 2009 skjedde noe som kunne indikere en endret holdning til verdien av fortsatt samarbeid med Hageløkken og Bioparken. Ordbruken og «tonen» i epostene står i motstrid til Steenslands anførsler om hvilken betydning han kort tid før mente Bioparken og Hageløkken kunne ha for Biovekst som investeringselskap.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at Skagenkaiens ved avgivelsen av budet i svært begrenset grad kan ha vært motivert av mulighetene for merverdier knyttet til investeringer i et samarbeid med Bioparken og biotekmiljøet i Ås eller andre tilhørende nettverk.

Skagenkaiens sentrale forretningsinteresse var å sikre seg en aksjonærandel i NorDiag. Steensland hadde god kjennskap til NorDiags teknologier og tro på selskapet som et børsnotert biotekselskap med et stort potensiale. Skagenkaiens interesse og tro på verdiutvikling knyttet til biotekmiljøet på Ås, kan i denne sammenheng ikke ha hatt særlig betydning. At slike motiver likevel er fremført med en slik tyngde som har vært tilfelle i saken, har mest sannsynlig sammenheng med Skagenkaiens behov for å kunne gi ervervet en skattemessig nødvendig forretningsmessig legitimasjon.

Bioveksts verdi for Skagenkaiens som investeringsgrunnlag tilsvarte således for alle sentrale formål aksjeposten på 4,99 % i NorDiag, og den merverdi som kunne realiseres ved det regnskapsmessige underskuddet.

Lagmannsretten går på denne bakgrunn over til å vurdere andre deler av Skagenkaiens anførte begrunnelse for overtakelsen av Biovekst. Skagenkaiien har ut over verdien av aksjonærposisjonen i NorDiag bl.a. anført at Biovekst kunne oppnå tilleggsverdier ved bruk av selskapets tegningsrettigheter under den pågående emisjon i NorDiag.

Lagmannsretten bemerker innledningsvis at Skagenkaiien kunne sikre seg aksjonærposisjonen i NorDiag ved å fremme tilbud til de andre aksjonærene om kjøp av deres aksjer i Biovekst eller ved å tegne aksjer direkte i NorDiag i den pågående emisjon. Verdien av aksjonærposisjonen i NorDiag etter emisjonen var ikke påvirket av om Skagenkaiien utøvde eierposisjonen gjennom Biovekst eller som direkte eier av aksjene i NorDiag.

Tilsvarende ble Skagenkaiens eierinteresser i Mole Genetics AS ikke påvirket av ervervsgrunnlaget. Parras anførsler om tilgang til Mole Genetics AS teknologier som motiv for erverv av Biotekst har derfor ingen betydning for saken.

Lagmannsretten tar ved den nærmere vurdering av Skagenkaiens begrunnelse for å velge kjøp av aksjene i Biovekst utgangspunkt i de foreliggende opplysninger om emisjonen i NorDiag samt Biovekst og Skagenkaiens aksjonærposisjoner i NorDiag.

NorDiag avholdt ekstraordinær generalforsamling 19. desember 2008 og vedtok emisjon i selskapet. Selskapet besluttet at aksjekapitalen skulle økes med minimum 5 000 000 kroner til maksimum 12 023 451 kroner, som skulle tegnes i frittstående A-, B- og C warrants. Totalt ble det besluttet å utstede minimum 50 040 000 og maksimum 154 234 510 frittstående tegningsretter fordelt på A-, B- og C-warrants. Tegningsperioden var 16. til 30. januar 2009.

Skagenkaiien var pr. 31. desember 2007 aksjonær i NorDiag med 238 547 aksjer. Biovekst eide 2 223 608 aksjer. Skagenkaiien ervervet 9. juli 2008 under en emisjon ytterligere 1 261 453 aksjer i NorDiag til tegningskurs kr 2.00. Biovekst ervervet samtidig 442 000 aksjer, og det gjenstod da 1 008 681,9 tegningsretter. Biovekst solgte disse tegningsretter samme dag.

Skagenkaiien eide etter dette pr. 19. desember 2008 i alt 1 500 000 aksjer i NorDiag. Biovekst eide 2 665 608 aksjer. Eksisterende aksjonærer i NorDiag hadde under emisjonen rett til å tegne 2.25 aksjer for hver aksje de eide, og i tillegg fikk de warrants som også ga grunnlag for tegning av aksjer. Skagenkaiien tegnet seg under emisjonen for 1 000 000 aksjer. Det var i følge endringsmeldingen til Brønnøysundregistret ved tegningsfristens utløp 30. januar 2009 tegnet i alt 81 294 frittstående tegningsretter fordelt på de ulike «warrants». Tegningen innebar at selskapets aksjekapital kunne forhøyes med inntil 8 129 411 kroner.

Lagmannsretten legger til grunn at Skagenkaiien, som eier av tegningsretter i NorDiag med tilhørende warrants utover tegning av aksjer for 1 000 000 kroner, hadde mulighet til under emisjonen å tegne til sammen 4 750 000 aksjer til tegningskurs kr 0,50. Skagenkaiien valgte ikke å utnytte denne muligheten til ytterligere å erverve aksjer, men valgte i stedet under tegningsperioden sikre seg Bioveksts aksjer i NorDiag.

Lagmannsretten bemerker at det var 537 017 aksjer i Biovekst slik at samlet tilbudt pris med fradrag for 99 603 aksjer eiet av Skagenkaiien var 1 530 947 kroner. Som det fremgår tilsvarte

tilbudet ca kr 0,70 for NorDiag aksjene. Parras anførsel om at faktisk vederlag tilsvarte kr 0,57 - hensyn tatt implisitt verdi på NorDiag aksjen - er det ikke grunnlag for. Realiteten er at Skagenkaien betalte ca. kr 0,70 for det antall aksjer som tilsvarte de øvrige aksjonærens eierandel i Biovekst, og det, og det er denne kostnaden som er relevant for denne saken.

Biovekst eide 2 665 608 aksjer i NorDiag. Skagenkaien kunne alternativt ha ervervet tilsvarende aksjer i NorDiag under emisjonen til tegningskurs kr 0,50 til en pris på 1 332 804 kroner, dvs. en overpris på 198 143 kroner.

Lagmannsretten har under ankeforhandlingen med grunnlag i forklaringen fra Steensland og det sakkyndige vitnet Petter Røed fått nærmere belyst hvorfor Biovekst - i tillegg til erverv av Bioveksts eierandel i NorDiag under emisjonen - kunne være i en posisjon til å sikre seg en betydelig merverdi ved salg av Bioveksts tegningsretter.

Steensland har forklart at han i dagene før tilbudet ble gitt fulgte nøye med på NorDiags daglige børskurs. Steensland vurderte interessen på børsen i sammenheng med interessen for å tegne aksjer i emisjonen. Steensland mente han i løpet av 27. januar 2009 så en sterk kjøperinteresse for selskapet som følge av sterk omsetning av tegningsretter. Han mente dette indikerte at emisjonen ville bli fulltegnet, og at det var en realistisk mulighet for at Biovekst før utløp av tegningsperioden kunne komme i en posisjon til å omsette tegningsretter for verdier opp i mot seks millioner kroner.

Steensland mente at han ved kontakt mot Bioveksts øvrige styremedlemmer umiddelbart etter aksept av budet som ny eier ville fått de nødvendige fullmakter til salg av tegningsrettighetene før disse mistet sin verdi ved emisjonsperiodens slutt. Tegningsrettene kunne i følge Steensland ved aksept av tilbudet innen fristen kl. 1200 den 30. januar 2009 fortsatt benyttes i de resterende timer før emisjonen samme dag ble avsluttet.

Lagmannsretten forstår det slik at Steensland mente mulighetene til å realisere slik vinning var så vidt stor at dette oppveide kostnaden ved å gi tilbud som impliserte en pris over tegningskursen. Sett i sammenheng med de øvrige anførte verdier ved å få hånd om Biovekst, var prisforskjellen akseptabel og forretningsmessig begrunnet.

Lagmannsretten bemerker at mulighetene for å oppnå et betydelig vederlag ved salg av Bioveksts tegningsrettigheter på det foreliggende grunnlag måtte være preget av betydelig usikkerhet. Sakkyndig vitne Røed forklarte at det erfaringsmessig vil være vanskelig å trekke slutninger fra omsetningsbildet med tilhørende kurser for NorDiag dagen(e) før tilbudet ble gitt, og til sannsynligheten for fulltegning. Lagmannsretten peker videre på at det to dager etter at tilbudet ble gitt manglet mye på at emisjonen var fulltegnet. Selv om Steensland ikke var klar over manglende fulltegning da tilbudet ble gitt, gir dette en indikasjon på at det i markedet var lite som talte i retning av fulltegning.

Lagmannsretten finner det likevel sannsynlig at Steensland før beslutningen om kjøp 28. januar 2009, som erfaren investor, vurderte og la en viss vekt på muligheten for at Bioveksts tegningsretter ville kunne få en verdi. Verdipotensialet bygget imidlertid på et så usikkert grunnlag at det er en betydelig presumsjon for at dette hadde begrenset betydning ved avgjørelsen. Parra har ikke lagt frem opplysninger som i tilstrekkelig grad svekker presumsjonen.

Lagmannsretten går så over til betydningen av Parras anførsel om at Skagenkaien ved å kjøpe NorDiag aksjer gjennom Biovekst oppnådde en mer diskret gjennomføring slik at ervervet ikke påvirket omsetningskursen på aksjen i strid med Skagenkaiens interesser.

Lagmannsretten er enig i at dette må anses som et relevant hensyn, men retten finner det ikke sannsynliggjort at Skagenkaien tilla dette noen nevneverdig betydning basert på følgende forhold:

Steensland satt i avviklingsstyret. Styret ville åpenbart ikke disponere over selskapets aksjepost i NorDiag til skade for aksjonærene. Spørsmålet var derfor hvilken risiko som forelå for at de øvrige aksjonærer i Biovekst - etter at de selv som ledd i overdragelses-prosessen hadde fått overdratt til seg egen aksjepost i NorDiag - ville omsette eller på annen måte disponere over NorDiag aksjen til skade for Skagenkaien.

Vurderingstemaet måtte her være kursvirkningen av omsetning av større aksjeposter etter avsluttet emisjon 30. januar 2009. Kursvirkningen ville her bl.a. være påvirket av markedets og de øvrige aksjonærenes forventninger til NorDiags videre utvikling, tidspunkt og størrelse av aksjeposter som på denne bakgrunn kunne forventes lagt ut for salg. Skagenkaien tok i følge Steenslands forklaring for øvrig sikte på å være en langsiktig investor. Kortsiktige bevegelser i kursverdien ville da ikke hatt særlig betydning. Ny emisjon var ikke planlagt.

Lagmannsretten finner det også her sannsynlig at Steensland vurderte og la en viss vekt på risikoen for at de øvrige aksjonærer etter oppløsning av Biovekst ville kunne disponere over sine aksjeposter til skade for Skagenkaien. Sett i et objektivt perspektiv er det imidlertid lite som taler for at en slik vanskelig kvalifiserbar og usikker risiko kunne være noe særlig betydningsfullt element i den samlede vurdering i beslutningsprosessen frem mot tilbudet. Lagmannsretten kan ikke se at Steenslands forklaring kan tilsi noen annen vurdering.

Lagmannsretten vil endelig ta stilling til Parras anførsel om at kjøpet også var motivert av et ønske om å unngå en oppløsningsprosess i Biovekst. Lagmannsretten er enig i at dette også er et relevant hensyn, men det er ikke sannsynlig at dette ble tillagt nevneverdig vekt.

Lagmannsretten har lagt vekt på at Steensland satt i avviklingsstyret, og det var etter det opplyste ingen konflikter eller motstridende interesser mellom aksjonærene. Alle var enige om den retts tekniske gjennomføring av oppløsningsprosessen. Biovekst hadde profesjonelle eiere, og det var ingen indikasjoner pr. 28. januar 2009 om at oppløsnings-prosessen ville bli vanskelig og tidkrevende. Skagenkaien hadde således ingen påvist interesse i å unngå oppløsningsprosessen. Dette selv om det er riktig som anført av Steensland at oppløsnings-prosessen ville påføre noe kostnader.

Sammenfatning - lagmannsrettens nærmere vurdering

Lagmannsretten er kommet til at skatteklagenemndas vedtak i det alt vesentlige bygger på et riktig faktisk og rettslig grunnlag.

Bevisførselen viser at Biovekst ultimo januar 2009 ikke hadde særlig andre verdier enn selskapets aksjer i NorDiag. For en rasjonell og informert investor ville den sentrale og motiverende

begrunnelse for aksjeervertet vært tilgang til og rådighet over Bioveksts 2 665 608 aksjer i NorDiag.

Aksjeervertet kunne praktisk sett realiseres ved Skagenkaiens valgte tilbud til alle aksjonærer om ervert av aksjene i Biovekst - alternativ A, eller tegning av aksjer i den pågående emisjon i NorDiag - alternativ B.

Handlingsalternativene var ut fra formålet - ervert av aksjer i NorDiag -likeverdige, men prismessig meget forskjellige. Skagenkaien ville ved valg av alternativ A måtte betale en høyere pris pr aksje enn tegningskursen i emisjonen, men hele kjøpesummen ble fullt ut kompensert ved skattefordelen på om lag 1 500 000 kroner.

Alternativ A hadde videre den fordel at Skagenkaien ble eier i et etablert investering-selskap med et mulig fremtidig verdipotensiale, fordeler ved at oppløsningsprosessen ble avsluttet uten risiko for negativ innflytelse på aksjonærverdier i NorDiag, og det lå også en mulighet for innvinning av merverdier ved salg av tegningsretter under den pågående emisjon. Lagmannsretten har imidlertid, som det fremkommer av domspremissene foran, kommet til at disse fordeler var av en begrenset økonomisk betydning ved ervert av aksjene i Biovekst.

Lagmannsretten kan på denne bakgrunn etter en samlet vurdering av de bevisførte objektive momenter i investeringsgrunnlaget ikke finne det sannsynliggjort at vanlige bedriftsøkonomiske hensyn var hovedbegrunnelsen Skagenkaiens beslutning.

Objektivt sett kan det ikke være tvil om at utnyttelse av skatteposisjonen, som medførte gratis ervert av aksjene under alternativ A, for en rasjonell og informert investor måtte være det overveiende motiv for å velge dette alternativ. At alternativ A også impliserte de øvrige beskrevne momenter, kan ikke tilsi en endret vurdering. Ingen av disse momenter, ville for en slik investor ha fått bestemmende betydning - verken ut fra en enkeltvis eller samlet vurdering. Skatteposisjonen var så betydningsfull at det foreligger en sterk presumsjon for at skattebesparelsen var den viktigste og overveiende motivasjonsfaktor.

Parra har under bevisførselen ikke sannsynliggjort særlige momenter som ut fra Skagenkaiens perspektiv den gang i januar 2009 tilsier en annen vurdering. Parras anførsler må forstås ut fra ønsket om å gi ervertet forretningsmessig legitimitet uten at disse momenter ved selve beslutningen om kjøp hadde noen avgjørende realitet. Steensland var og er en rasjonell, innsiktsfull og erfaren investor. Lagmannsretten finner det mest sannsynlig at det også for Skagenkaien og Steensland var Bioveksts gunstige skatteposisjon som var det overveiende motiv for ervert av alle aksjene.

Skatteposisjonen skal derved falle bort etter skatteloven § 14-90 i samsvar med skatteklagenemndas vedtak.

Tilleggsskatt

Lagmannsrettens resultat tilsier at retten også må ta stilling til om skatteklagenemndas vedtak er gyldig for så vidt angår vedtaket om tilleggsskatt. Lagmannsretten er kommet til at vedtaket er gyldig.

Ligningsloven § 4-1 jf. § 4-3 fastsetter de alminnelige regler om opplysningsplikt om skattyters egne forhold. Skattyter har etter § 4-1 plikt til å opptre aktsomt og lojalt, og han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Det fremgår av § 4-3 at selvangivelsen «skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen»

Ligningsloven § 10-2 nr. 1 fastsetter at «skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggs-skatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.»

Tilleggs-skatt skal likevel ikke ilegges når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

Høyesterett har i en dom inntatt i Rt-2006-333 avsnitt 43 uttalt at regelen om at skattyter har plikt til å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir oppfylt er praktisert strengt. Lagmannsretten peker videre på, jf. Rt-1992-1588 på side 1593 og skattelov-kommentaren til § 10-2 note 460, at det «ikke [er] gitt uriktige opplysninger hvis de opplysninger som er gitt, gir et tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at en ved å skaffe seg ytterligere opplysninger kan skaffe seg et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag».

Lagmannsretten tar ved fastsettelsen av saksforholdet utgangspunkt i følgende sitat fra selskapets kommentarer datert 20. februar 2014 til skattekontorets innstilling til skatteklagenemnda på side 6:

Det følger direkte av skattyters Aksjonær oppgave for 2009, at SE AS har kjøpt opp aksjene i løpet av året. Det er i post 20 i Aksjonærregister oppgaven gitt en detaljert oppstilling over SE AS' antall aksjer pr. 01.01, og pr 31.12. Det er gitt utfyllende opplysninger om hver transaksjon, herunder selger, tidspunkt, antall aksjer og pris. --

[O]pplysningene ble gitt i tilknytning til inntektsåret 2009, alle opplysninger var gitt da selvangivelsen ble levert, og skattyter hadde all grunn til å tro at skattekontoret ville se alle opplysningene under ett. ----

Øvrige anførsler til støtte for at det ikke skal ilegges tilleggs-skatt er for øvrig gjengitt slik i skatteklagenemndas vedtak på side 8 siste avsnitt flg.:

Om tilleggs-skatt hevdes det at skattekontoret ved ligningen har hatt full tilgang til alle opplysninger som var nødvendige for å se at § 14-90 kunne være en aktuell problemstilling. Det hevdes at skattekontoret visste at det var et fremførbart underskudd i selskapet, skattekontoret visste at dette var ført mot konsernbidrag, og skattekontoret visse om aksjeoverdragelsene i januar 2009 gjennom skattyters opplysninger gitt til skattekontorets aksjonærregister.

Det vises til at skatteetatens datasystemer gjør at hvis skattekontoret ønsker å kontrollere mulige tilfeller som kan rammes av § 14-90, så settes det en kontroll som fanger opp alle slike skattytere basert på de opplysninger som er innsendt til skattekontoret fra skattyterne. For inntektsåret 2009 hadde skattyter informert om det fremførbare underskuddet, konsernbidraget og endringen i eierforholdet i selskapet.

Lagmannsretten tillegger at opplysningene i selvangivelsen og vedlegg viser at Parra i 2009 hadde mottatt konsernbidrag fra Skagenkaien, som i sin helhet var avregnet mot Parras fremførbare underskudd pr. 1. januar 2009. Ligningsmyndighetene kunne således, som anført, foretatt en ligning for inntektsåret 2009 på tilstrekkelig opplyst grunnlag dersom den allerede innsendte aksjonæropp-gaven var blitt innhentet og kontrollert mot andre opplysninger i saken.

Lagmannsretten tar for sin nærmere vurdering utgangspunkt i selvangivelsen for 2009 - rubrikken for diverse opplysninger der spørsmålet om selskapet hadde fått endret eierforhold som følge av transaksjon med mer enn 90 % - er besvart med nei.

Lagmannsretten bemerker at dette er riktig, og skatteklagenemnda har også lagt dette til grunn for sitt vedtak. At opplysningene er riktige, har imidlertid sammenheng med at selskapet i inntektsåret 2008 eide 18,55 % i Biovekst, og dette var årsaken til at eier-forholdet i selskapet ble endret med mindre enn 90 %. Opplysningene i rubrikken med krav om et «ja svar» for endrede eierforhold med mer enn 90 %, burde - i lys av det Steensland visste om aksjeerhvervet - gitt grunnlag for nærmere avklaring.

Lagmannsretten viser til Steenslands foran nevnte samtaler med revisor, Henrik Zetlig Nessler i desember 2008/januar 2009. Steensland måtte etter samtalen åpenbart være klar over at retten til å utnytte skatteposisjonen, som følge av underskuddet i Biovekst, kunne bli en aktuell problemstilling ved ligningen. Nessler opplyste for øvrig i sin vitneforklaring at skatteposisjonen også var et tema i en samtale mellom ham og Steensland våren 2010 - før avleggelse av Parras selvangivelse.

Steensland hadde på denne bakgrunn en særlig oppfordring til å kontrollere om alle nødvendige opplysninger var gitt i selvangivelsen. Som det fremgår av ligningsloven § 4-1 plikter skattyter å opptre aktsomt og lojalt.

Spørsmålet er så om ligningsmyndighetene ved mottak av selvangivelsen for første gang ordinær ligningsbehandling forstod eller burde forstått at avskjæring av skatteposisjon etter skatteloven § 14-90 var en aktuell problemstilling. Ligningsmyndighetene ville i så tilfelle hatt oppfordring til å skaffe seg ytterligere opplysninger ved å undersøke opplysningene i aksjonærregistret og/eller stille spørsmål til skattyter.

Lagmannsretten finner ikke grunnlag for dette. Lagmannsretten finner ikke at ligningsmyndighetene alene ved gjennomgang av selvangivelsen med tilhørende bilag, forstod eller burde forstått at retten til underskuddfremføring var et aktuelt skattespørsmål. Det var ikke noe i selvangivelsen eller innholdet i vedleggene som pekte i retning av at det hadde skjedd en transaksjon som ga foranledning til nærmere vurderinger om bortfall av skatteposisjonen.

Parra v/ Steensland burde med sitt kjennskap til ervervsgrunnlaget og samtalene med revisor gitt nærmere opplysninger for lojalt å sikre forsvarlig første hånds lignings-behandling. At opplysningene om aksjeerverv fremgikk av aksjonærregisteropp-gaven, og at ligningsmyndighetene av eget tiltak ved etterfølgende kontroll kunne avklart om underskuddfremføring var en aktuell problemstilling, kan under disse omstendigheter ikke være tilstrekkelig for å oppfylle opplysningsplikten. Hensynet til effektiv saksbehandling og ligning tilsier at skattyter allerede i selvangivelsen med lovpålagte vedlegg skal gi fullstendige opplysninger som har betydning for gjennomføring av ligningen.

Lagmannsretten finner ikke at det foreligger unnskyldelige forhold som tilsier at det ikke skal ilegges tilleggs-skatt etter ligningsloven § 10-3 nr. 1. Det dreier seg her om svikt i opplysningsplikten i næringsforhold av en erfaren næringsdrivende som ved inngivelsen av selvangivelsen også har fått bistand av en meget kvalifisert revisor.

At spørsmålet om det foreligger unnskyldelige forhold ikke er nærmere omtalt i nemndas vedtak, kan ikke tillegges betydning for saken. Spørsmålet er høyst sannsynlig vurdert av eget tiltak, selv om dette ikke er nevnt i premissene. Årsaken til manglende drøftelse er sannsynligvis at skattyter ikke særskilt problematiserte spørsmålet om det forelå unnskyldningsgrunner, og nemnda fant ikke grunnlag for å ta opp dette av eget tiltak.

Lagmannsretten finner ikke rimelig mulighet for at den anførte saksbehandlingsfeilen kan ha fått noen betydning for vedtakets innhold. Lagmannsretten mener uansett at det er materielt grunnlag for vedtaket om tilleggs-skatt i samsvar med skatteklagenemndas vedtak.

Anken må etter dette forkastes.

Sakskostnader

Staten har vunnet saken fullstendig, og staten skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd tilkjennes sakskostnader. Saken har ikke vært tvilsom, og det foreligger heller ikke andre tungtveiende grunner som gjør det rimelig at Parra bør fritas for erstatningsplikt etter § 20-2 tredje ledd. Lagmannsretten kan ikke se at det var god grunn til å anke saken til lagmannsretten, og det foreligger heller ikke andre forhold som gir grunnlag for unntak fra erstatningsplikten.

Staten har inngitt sakskostnadsoppgave med krav om sakskostnader inkludert merverdi-avgift med i alt 316 731, 25 kroner. Kravet utgjør i sin helhet salær. Parra har ikke hatt bemerkninger til kravet. Lagmannsretten mener kravet er rimelig og nødvendig sett i lys av sakens vanskelighetsgrad og betydning for staten, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Kravet tas etter dette til følge. Tingrettens sakskostnadsavgjørelse er det etter lagmannsrettens resultat ikke noe å bemerke til.

Dommen er enstemmig

Domsslutning:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Parra AS 316 731, 25 - trehundreogsekstentusensyvhundreogtrettien 25/100 - kroner til staten v/Skatt øst innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av dommen.

SkN 17-016 Utbyttebeskatning

Lovstoff: Skatteloven §§ 5-1, 10-11 og 13-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 17. februar 2017, **sak nr.:** LB-2015-206160

Dommere: Lagdommer Anne-Mette Dyrnes, førstelagmann Ola Dahl og ekstraordinær lagdommer Rakel Surlien. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-204957 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-206160.

Parter: I Anke: Staten v/Skatt øst (advokat Tore Skar) mot Axel Camillo Eitzen (advokat Kristian Villersø Råum). II Anke: Staten v/Skatt øst (advokat Tore Skar) mot Axel Camillo Eitzen (advokat Kristian Villersø Råum).

Sammendrag: Saken gjaldt prøving av vedtak om utbyttebeskatning i to saker som var forent til felles behandling. I den første saken var det spørsmål om aksjonær hadde kjøpt innbo av selskapet til underpris, noe lagmannsretten fant at var tilfelle. I den andre saken hadde et konsernselskap kjøpt en eiendom i Frankrike gjennom et fransk single purposeselskap. Retten la til grunn at kjøpet skjedde i aksjonærens interesse, og fant at vilkårene for utbyttebeskatning var til stede som følge av hans bruks- og disposisjonsrett over eiendommen. Utbyttebeskatningen skjedde etter prinsippene i Storhaugen invest-dommen (Skn 03-144, Rt 2003 s. 536)

Saken gjelder prøving av vedtak om utbyttebeskatning i Skatteklagenemnda og skattekontoret i to saker som er forent til felles behandling.

Som for tingretten vil de to sakene i det følgende bli omtalt som henholdsvis innbosaken og Frankrikesaken.

Innbosaken gjelder Skatteklagenemndas vedtak 26. juni 2014 om utbyttebeskatning av Axel Camillo Eitzen som følge av hans kjøp av innbo fra Camillo Drammensveien AS til underpris, jf. skatteloven § 10-11. Vedtaket gjelder inntektsåret 2005. Skatteklagenemnda kom til at salg av innbo fra Ragnar Moltzau jr. til Camillo Drammensveien AS, og videre til Axel Camillo Eitzen, skjedde til en underpris på to millioner kroner. Beløpet var skattepliktig kapitalinntekt for selskapet og skattepliktig utbytte for Eitzen. Saken mot selskapet ble frafalt under saksforberedelsen for tingretten, og på bakgrunn av partenes samsvarende påstander ble vedtaket som medførte økt skatt for Camillo Drammensveien AS, opphevet.

Frankrikesaken gjelder Skatteklagenemndas vedtak 26. juni 2014 for inntektsåret 2007, samt skattekontorets vedtak 17. desember 2014 for inntektsårene 2008 og 2009, om utbyttebeskatning av Axel Camillo Eitzen som følge av hans bruks- og disposisjonsrett over Camillo Eiendom AS' eiendom «Villa Claudine» i Frankrike, eid gjennom det franske selskapet SCI Mediterranean Properties.

Axel Camillo Eitzen innga stevning til Oslo tingrett 19. desember 2014 med krav om opphevelse av skattevedtakene i begge sakene. For Frankrikesaken ble skattevedtakene for 2008 og 2009 trukket inn i saken ved prosesskriv 25. februar 2015. Sakene ble forent til felles behandling ved tingrettens beslutning 4. mars 2015.

I begge sakene hadde skattemyndighetene ilagt 30 % tilleggsskatt, jf. skatteloven § 10-2 flg. Staten frafalt dette kravet i tingretten og nedla påstand om opphevelse av vedtakene så langt de gjaldt tilleggsskatten, og frifinnelse for øvrig.

Oslo tingrett avsa 19. oktober 2015 dom med slik domsslutning:

«Innbo»-saken

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Camillo Drammensveien AS for inntektsåret 2005 oppheves.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2005 oppheves.
3. Staten ved Skatt Sør dømmes til å betale kr 86.713 - åttisekstusensyvhundreogtrenten - kroner i sakskostnader til Camillo Drammensveien AS innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.
4. Staten ved Skatt Sør dømmes til å betale kr 211.195 - tohundreogellvetusenetthundreogtrettifem - kroner i sakskostnader til Axel Camillo Eitzen innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

«Frankrike»-saken

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. juni 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Skattekontorets vedtak av 17. desember 2014 for Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2008 og 2009 oppheves for den delen som angår fritidseiendom i Frankrike.
3. Staten ved Skatt Sør dømmes til å betale kr 222.636 - tohundreogtjue tusensekshundreogtrettiseks - kroner i sakskostnader til Axel Camillo Eitzen innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

I domsslutningen er Skatt øst feilaktig benevnt som Skatt vest.

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

Staten v/Skatt øst har anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett for så vidt gjelder lovanvendelsen og bevisvurderingen i begge sakene. Anken gjelder ikke domsslutningen punkt 1 i innbosaken.

Ankeforhandling er holdt 10.-13. januar 2017 i Borgarting lagmannsretts hus. Axel Camillo Eitzen møtte sammen med sin prosessfullmektig og avga forklaring. Staten v/ Skatt øst var representert ved sin prosessfullmektig. Tre ansatte fra skatteetaten var til stede under hele ankeforhandlingen, se rettsboken. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Partene er enige om at sakenes bakgrunn er korrekt beskrevet i tingrettens dom.

I det følgende vil lagmannsretten først gjennomgå bakgrunnen og anførslene i de to sakene hver for seg.

Innbosaken

Om sakens bakgrunn legges følgende fra tingrettens dom til grunn:

Skattekontoret innledet ved brev av 8. januar 2008 bokettersyn i Camillo Drammensveien for inntektsårene 2005 og 2006.

I rapport av 10. juni 2008 behandlet skattekontoret Camillo Drammensveiens kjøp av eiendommen Drammensveien 89 B med innbo foretatt i 2005 fra Moltzau Tankrederi AS («Moltzau Tankrederi») og Ragnar Moltzau jr. («Moltzau»). Skattekontorets ettersynsrevisor mente at avtalen om salg av innboet var foretatt til en skattepliktig underpris på kr 3,7 millioner.

Bakgrunnen var at Eitzen gjennom sitt selskap Holding hvor han var kontrollerende aksjonær, hadde stilt en påkravgaranti på vegne av Moltzau Tankrederi hvor Moltzau var kontrollerende aksjonær. Garantien var på €6,5 millioner. Avtalt provisjon var på totalt 16,5 %. I tillegg ble det stilt ulike sikkerheter i favør av Holding. Dette ble i første omgang nedfelt i en rammeavtale inngått mellom Eitzen og Moltzau Tankrederi/Moltzau 29. april 2005 («Rammeavtalen»).

I Rammeavtalen ble også kjøpet av eiendommen Drammensveien 89B med innbo inntatt. Eiendommen ble overdratt til kr 20 millioner. Prisen for innboet ble satt til kr 10 millioner hensyntatt Moltzaus uttak.

16. mai 2005 ble det underskrevet et detaljert avtaleverk. Det ble signert én avtale vedrørende eiendomssalget mellom Drammensveien 89 B AS (senere Camillo Drammensveien AS) og Moltzau Tankrederi. Videre ble det signert en separat avtale mellom Drammensveien 89 B AS og Moltzau vedrørende kjøp av innboet. Innboavtalen ble supplert med en fordringsavtale på kr 3 millioner i favør av Drammensveien 89 B AS da partene mente at innboet var kr 3 millioner mindre verdt enn opprinnelig forutsatt. Samme dag ble det også signert en avtale mellom Holding og ProsjektKapital AS som arrangør.

Garantien og sikkerhetsstillelsen ble utferdiget i mai 2005.

Overtagelsesdato for eiendommen med innbo ble avtalt til juni 2005. Denne ble senere utsatt til og gjennomført i oktober 2005. I mellomtiden hadde Moltzau tatt ut ytterligere verdier fra innboet verdsatt til kr 3,3 millioner.

I regnskapene til selskapet ble innboet aktivert som driftsmiddel til kr 3,5 millioner. I tillegg ble det bokført en fordring mot Moltzau på kr 6,5 millioner.

På høsten 2005 ble det klart at påkravsgarantien på €6,5 millioner ikke var tilstrekkelig og at det var behov for en ytterligere garanti på €4,5 millioner. Ny avtale ble inngått mellom Holding og Moltzau Tankrederi/Moltzau 2. november 2005. Provisjonen var som tidligere. Det ble imidlertid stilt ytterligere sikkerhet i form av pant i en seilbåt, en hytte i Uvdal, en leilighet på Geilo samt i to boliger i Oslo-området. Det ble avtalt at den nye sikkerhetsstillelsen også skulle sikre Holdings motkrav på tilsammen ca. kr 6,5 millioner mot Moltzau Tankrederi/Moltzau som følge av innbo-kjøpet.

31. desember 2005 videresolgte Drammensveien 89 B AS, nå Camillo Drammensveien AS, innboet til Eitzen privat for kr 3,5 millioner.

Som følge av videresalget, satte skattekontoret også i gang undersøkelser mot Axel C. Eitzen personlig. Ettersynrevisoren konkluderte i en delrapport av 10. juni 2008 med at også videresalget hadde skjedd til en skattepliktig underpris på kr 3,9 millioner.

I etterkant av rapportene ble det avholdt separate møter med Axel og Nina Eitzen og med Jo Haaken Rønning som var daglig leder i Camillo Eiendom AS.

Skattekontorets rapport ble oversendt Camillo Drammensveien 1. september 2009. Det ble også varslet at Camillo Drammensveiens inntekt ville bli økt med kr 3,7 millioner som følge av salg av innbo til underpris. Skattekontoret anså underprisen som en skattepliktig del av vederlaget for den sikkerhetsstillelsen som Holding hadde avgitt til fordel for Moltzau og hans selskap. De varslet også om tilleggsskatt.

Skattekontoret varslet 30. november 2009 også Eitzen personlig om at hans alminnelige inntekt for 2005 ville bli økt med kr 3,9 millioner. Skattekontoret mente at vilkårene for utbyttebeskatning var oppfylt. Tilleggsskatt ble også varslet.

Bemerkninger/innsigelser fra både Camillo Drammensveien og Eitzen ble ikke hensyntatt.

Skattekontoret fattet deretter 29. mai 2010 vedtak hvor Camillo Drammensveiens alminnelige inntekt for inntektsåret 2005 ble økt med kr 3,7 millioner. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %. I sin vurdering tok Skattekontoret utgangspunkt i innboets middelverdi i innbotaksten fra auksjonshuset Christies fra april 2004. Det ble gitt en «en bloc» rabatt på 22,5 %.

Samme dag fattet skattekontoret vedtak hvor de fastsatte et skattbart utbytte for Axel C. Eitzen med kr 3.900.000 for inntektsåret 2005. I tillegg ble det ilagt 30 % tilleggsskatt.

Både selskapet og Eitzen klaget på skattekontorets vedtak i brev av 23. juni 2010.

Den 17. november 2010 ble det avholdt et nytt møte mellom selskapet/Eitzen og Skattekontoret. Det ble i etterkant også lagt frem en del dokumentasjon.

I juli 2012 ble det gitt ytterligere opplysninger fra familien Eitzen om at den etterfølgende salgsprosessen av gjenstandene i innboet hadde vist seg vanskelig, og at det for enkelte gjenstander ble krevet en provisjon på mellom 50 – 70 %. Det ble opplyst at etter ett års salgsprosess, var fortsatt 70 % av gjenstandene usolgt. De solgte gjenstandene, var solgt til

delvis under og delvis over takst. Det ble også opplyst at markedet for denne typen varer var/er svært begrenset/ikke-eksisterende i Norge, og at det var/er få salgskanaler for denne typen innbo. Ytterligere opplysninger ble gitt, blant annet i oktober 2012 og i mai og juni 2013.

Skattekontorets innstilling for Camillo Drammensveien ble oversendt selskapets fullmektig 7. mai 2014 og for Eitzen 8. mai 2014. Selskapet og Eitzen kom med bemerkninger 5. juni 2014.

Skatteklagenemnda fattet 24. juni 2014 vedtak i begge sakene, både overfor Camillo Drammensveien og overfor Eitzen. De konkluderte med at det riktige var å ta utgangspunkt i Christies middelverdi for alle gjenstandene som til sammen utgjorde kr 15.661.737. Dette beløpet reduserte de med Moltzaus to uttak på henholdsvis kr 5.164.978 og kr 3.305.293. De kom da til en antatt omsetningsverdi på kr 7.191.466. Dertil tilkjente de 22,5 % samlerabatt. Omsetningsverdien ble skjønnsmessig fastsatt til kr 5,5 millioner. Idet selskapet overtok innboet for kr 3,5 millioner, kom Skatteklagenemnda til at det forelå en underpris på kr 2 millioner. De kom til at denne underprisen hadde sammenheng med garantistillelsen og således var skattepliktig for selskapet jf. skatteloven § 5-20 første ledd bokstav b. 30 % tilleggs�skatt ble fastholdt.

For Eitzen viste Skatteklagenemnda i stor grad til vurderingen gjort overfor selskapet. De konkluderte deretter med at fordelene på kr 2 millioner som selskapet fikk i forbindelse med kjøpet, ved videresalget hadde blitt overført Eitzen som aksjonær (indirekte). Dette beløpet var gjenstand for utbyttebeskatning jf. skatteloven § 10-11 annet ledd. Tilleggs�skatt på 30 % ble fastholdt.

Ankende part, staten v/Skatt østs anførsler i innbosaken kan sammenfattes slik:

Rammeavtalen 29. april 2005 beskriver en rekke transaksjoner, herunder kjøpet av leiligheten i Drammensveien 89 b med innbo. Transaksjonene fremstår som en enhet.

Transaksjonene omtales som én transaksjon i punkt 7. Dette tyder på at de står i sammenheng med hverandre.

I henhold til punkt 6 skal kjøpesummen for leiligheten - 20 millioner kroner - «nedbetales på rederiets gjeld». Det er ikke grunnlag for å tolke «separat» slik at avtalen om kjøpet av leiligheten med innbo er en avtale som må holdes adskilt fra avtalen.

Salget av eiendommen Drammensveien 89 b omtales som «en del av Avtalen» i en avtale 16. mai 2005 mellom Eitzen Holding AS og ProsjektKapital AS. Det fremgår klart at med «Avtalen» menes rammeavtalen 29. april 2005.

En epost 20. mai 2005 fra Eitzen til Camillo Eitzen & CO v/Bjørgulf Flaa gjelder kjøpet av eiendommen, finansieringen mv. Her skriver Eitzen: «Dette er en del av en større transaksjon som involverer garantistillelse fra Eitzen Holding AS».

I en intern epost 28. juli 2005 i advokatfirmaet Wikborg Rein som bisto Eitzen, heter det: «I forbindelse med at vi skal fungere som oppgjørsansvarlig ved closing av sikkerhetspakken i

denne saken, herunder oppgjør for salg av Drammensveien 89 b, er det et par forhold jeg vil ta opp.»

Det må legges vekt på de tidsnære bevis. Rolf Wikborgs epost 22. september 2009, der han fire år senere bekrefter Ernst & Youngs oppfatning av avtalen, kan ikke tillegges vekt.

Axel Camillo Eitzen har kjøpt innboet til underpris fra sitt eget selskap. I henhold til avtalen 31. desember 2005 overtok han det fra selskapet for 3,5 millioner kroner.

Partene tok utgangspunkt i gjennomsnittsverdien i Christies taksering, det vil si 15 661 737 kroner. Det ble gjort flere justeringer. Det vises til håndskrevet notat med talloppstillinger. Eitzen forklarte for lagmannsretten at avtalen 29. april 2005 i realiteten innebar at verdier for tretten millioner kroner skulle selges for ti millioner kroner. Dette innebærer en rabatt på 23,1 %. Dessuten skulle eventuelle videre uttak fra Moltzau tankrederi AS redusere kjøpesummen basert på Christies gjennomsnittsverdier. Skattekontoret og Eitzen har lagt til grunn at han ved uttak nr. 2 tok ut verdier for 3,5 millioner kroner.

Rabatten må beregnes av det innbo Eitzen faktisk kjøpte fra Camillo Drammensveien AS den 31. desember 2005. Gjenværende innbo etter de to uttakene ble denne dagen solgt fra Camillo Drammensveien AS til Axel Camillo Eitzen for samme pris som selskapet til slutt hadde betalt. Eitzen oppnådde derved den samme rabatten som selskapet oppnådde ved transaksjonen med Moltzau tankrederi AS i april 2005.

Skatteklagenemnda la i utgangspunktet inn en rabatt på 22,5 %. I tillegg har nemnda rundet av markedsprisen til 5,5 millioner kroner. Den reelle rabatten blir da 23,5 %. Nemnda har således innrømmet en større rabatt enn avtalt med Moltzau i april 2005.

Det foreligger et interessefellesskap mellom Eitzen og selskapet. Med hjemmel i skatteloven § 13-1 er det anledning for ligningsmyndighetene til å foreta et skjønn. Skjønnen er egentlig på selskapsnivå. På aksjonærsiden får skatteloven § 5-3, jf. § 10-11, anvendelse. Fordelen skal verdsettes til omsetningsverdi. Staten mener at skatteloven § 13-1 kaster lys over prøvingsadgangen - iallfall prøvingsintensiteten - etter § 5-3.

Det foretatte skjønnen er nøkternt og forsvarlig og det er ikke grunnlag for å sette det til side. Det kan bare tilsidesettes dersom det fremstår som vilkårlig, klart urimelig eller bygger på feil faktisk grunnlag.

Spørsmålet er om Eitzen har betalt markedspris, det vil si hvor mye han måtte ha betalt dersom han hadde kjøpt de samme gjenstandene av andre. Det er ingen fasit, men det ligger en rabattprosent i det som ble avtalt.

Det som skjedde med innboet flere år senere, kan det ikke legges vekt på. Det er skatteklagenemndas faktum som skal prøves. Vesentlige opplysninger må legges frem for ligningsmyndighetene. Seks år etter kjøpet - i 2011 - begynte Eitzen og hans ektefelle å selge gjenstander fra innboet. Det foreligger ingen dokumentasjon som underbygger at de solgte med tap eller at enkelte gjenstander ikke har latt seg selge.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Ligningen av Axel Camilo Eitzen for inntektsåret 2005 oppheves for så vidt gjelder ilagt tilleggs-skatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, Axel Camillo Eitzens anførsler i innbosaken kan sammenfattes slik:

Garantiavtalen har ikke sammenheng med avtalen om kjøp av Drammensveien 89 b med innbo. Det dreier seg om to avtaler som ble inngått samme dag, jf. også ordet «separat» i avtaleteksten. Avtalen regulerer flere ting, men dette betyr ikke at prisen på innboet er satt kunstig lavt på grunn av garantien. Moltzau og Eitzen ferdigforhandlet garanti- og sikkerhetspakken først. Deretter ble de enige om kjøpet av Drammensveien 89 b med innbo. Dette fremgår også av epost fra Rolf Wikborg.

Garantiavtalen fremsto som gunstig for Eitzen Holding AS på grunn av den høye provisjonen på 15 %. Sammen med «cost of funding» inntil 1,5 % er provisjonen på inntil 16,5 %. Det var uheldige formuleringer i avtaleverket, men dette skyldes at Eitzen ikke var opptatt av juridiske finformuleringer.

Det anføres at transaksjonen ble gjort mellom uavhengige parter. Det avgjørende er om innboet ble solgt til underpris. Hvis ikke, har Eitzen uansett ikke ervervet en fordel. Eitzens syn er at innboet heller var overpriset enn underpriset.

Partene i avtalen beregnet kjøpesummen for innboet med utgangspunkt i gjennomsnittsverdiene i Christies takst. Christie er et auksjonshus som ikke livnærer seg ved taksering. Moltzau hadde allerede solgt de lettest omsettelige gjenstandene (uttak nr. 1) da avtalen ble inngått. Eitzen overtok mange gjenstander som viste seg å være vanskelig å selge. Det har vært et begrenset marked for denne type gjenstander siden før finanskrisen, det vil si også på avtaletidspunktet, jf. brev fra Kaare Berntsen. Historien om stolene underbygger dette. De viste seg å være falske og var derfor mye mindre verdt enn antatt.

Per i dag er flere gjenstander solgt til underpris, og noen gjenstander har ikke latt seg selge. Ektefellene har forsøkt å selge siden 2011. Ektefellene har hatt store utgifter på dette. Dette underbygger at innboet ble solgt dem for et for høyt beløp.

Moltzau eide innboet privat og kunne selge det skattefritt. Moltzau hadde derfor et insentiv til å selge dette for en høy pris. Dette kommer til uttrykk i endringene som er gjort i avtaledokumentene der prisen på eiendommen er justert ned med fem millioner kroner, mens prisen på innboet er justert opp med et tilsvarende beløp.

Eitzen ble rådet til å kjøpe innboet privat av revisor.

Det er enighet om at det må beregnes en rabatt ettersom innboet ble solgt en bloc. Rabatten skal også kompensere for at enkelte gjenstander ikke lar seg selge til en gjennomsnittsverdi og at man ikke får solgt alt.

Eitzen kjenner seg ikke igjen i at han har sagt at rabatten ligger mellom 20 og 25 %. Han mener at han kan ha uttalt seg om omkostningene. Tingretten fastsatte en for lav rabatt. Han mener at rabatten burde ha vært mellom 50 og 70 %. Det påløp store omkostninger for ham, og han er derfor ikke enig i at det ikke kan sammenlignes med auksjonshus.

Lagmannsretten kan prøve ligningsmyndighetenes skjønnsmessige vurdering av en fordel etter skatteloven § 10-11. Saken gjelder en aksjonær, ikke et selskap.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Axel Camillo Eitzen tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten.

Frankrikesaken

Om sakens bakgrunn legges følgende fra tingrettens dom til grunn:

I forbindelse med skattekontorets undersøkelser av både Camillo Eiendom AS («Camillo Eiendom») og Axel C. Eitzen personlig («Eitzen») i 2008, ble skattekontoret oppmerksom på kjøpet av en ca. 250 kvm boligeiendom i St. Raphael mellom Cannes og St. Tropez i Frankrike høsten 2006, «Villa Claudine». Skattekontoret fant grunn til å stille nærmere spørsmål rundt både kjøpet og bruken av eiendommen.

Det ble 23. januar 2009 holdt et møte mellom skattekontoret og selskapet. Fra Camillo Eiendom møtte Jo Haaken Rønning som var daglig leder på det tidspunktet. I møtet oppfattet skattekontoret at det var Axel og Nina Eitzen personlig som skulle leie eiendommen til markedspris. De skulle i tillegg være ansvarlige for driftsutgiftene og inventar.

I bokettersynsrapport av 6. mai 2009 mente skattekontoret at formålet med kjøpet var til privat bruk for Axel C. Eitzen. Denne fordelten mente skattekontoret var skattepliktig utbytte og at Axel C. Eitzens inntekt for 2006 og 2007 skulle økes med henholdsvis kr 162.621 og kr 1.697.425.

Bakgrunnen var at Axel C. og Nina B. Eitzen 1. november 2006 inngikk en megleravtale med Norsk Megling AS om kjøp av eiendom i Frankrike. 7. november 2006 signerte Axel C. og Nina B. Eitzen kjøpekontrakten for Villa Claudine. Kjøpekontrakten hadde en klausul om at en annen fysisk eller juridisk person kunne tre inn i avtalen. Prisen på eiendommen var €3 950 000 med tillegg for dokumentavgift, estimert til €245 500 - ca. kr 34,7 millioner. Det ble avtalt betaling av et depositum på €395 000 og endelig kontraktsignering/gjennomføring av salget i februar 2007. Før gjennomføringen ble kjøper byttet ut med det franske selskapet SCI Mediterranean Properties. Dette selskapet ble kjøpt 15. januar 2007, med Camillo Eiendom AS som 90 % eier og Ollimac Finance AS (indirekte søsterselskap av Camillo Eiendom AS) som 10 % eier. Det var Camillo Eiendom AS som sto for kostnadene ved finansieringen av kjøpet av Villa Claudine. Camillo Eiendom betalte 16. november 2006 depositumet på €395 000, 10 % av kjøpesummen. Den øvrige kjøpesummen ble finansiert ved lån fra Camillo Eiendom på ca. kr 12,6 millioner og fra den engelske banken Arbuthnot Latham Co på ca. kr

22,1 millioner. Lånet til den engelske banken ble blant annet sikret ved en personlig garanti fra Axel og Nina Eitzen. Renter på det engelske lånet ble betalt av Camillo Eiendom AS og lagt til lånekontoen til SCI Mediterranean Properties hos Camillo Eiendom. Det ble ikke betalt avdrag på dette lånet. Eiendommen ble overtatt i februar/mars 2007.

Eitzen innga bemerkninger til skatterapporten. Det ble gjort oppmerksom på at «Villa Claudine» ikke ble kjøpt med det formål at det utelukkende skulle brukes av Eitzen privat. Det ble også opplyst at deres bruk i 2007 var på ca. 21 dager og i 2008 i ca. 15 dager. Bruken ble opplyst å ha vært delvis tilknyttet forretningsreiser, møter og lunsjer med forretningsforbindelser og enkeltstående weekendturer med kollegaer og dels privat.

Det ble ikke betalt leie for Villa Claudine i 2007. I 2008 ble det inngått en kontrakt mellom Axel C. Eitzen og SCI Mediterranean Properties om leie av Villa Claudine til en pris på kr 350.000. Prisen ble fastsatt på bakgrunn av leiepris på tilsvarende hus via et søk på finn og etter forespørsel hos lokal megler. Leietaker var også ansvarlig for løpende driftsutgifter. Leiekontrakten var tidsubestemt og kunne bare sies opp av leietaker. Leien for 2008 ble betalt, men ikke for 2009. Villa Claudine ble i 2012 overdratt til Eitzen privat.

I den videre ligningsbehandlingen, ble Eitzen ved brev av 1. september 2009 varslet om økning av inntekt. Skattekontoret mente at eiendommen i Frankrike ble anskaffet for og benyttet til private formål, som var gjenstand for utbyttebeskatning jf. skatteloven § 10-11 jf. § 13-1. Det ble også varslet om tilleggsskatt.

Bemerkninger/innsigelser ble innlevert for Camillo Eiendom og Eitzen personlig 5. og 6. oktober 2009. Skattekontoret oversendte 30. november 2009 utkast til endring av ligning. De varslet Eitzen at hans alminnelige inntekt for 2006 ville bli økt med kr 98.400,- og for 2007 kr 4.534.502 som følge av at vilkårene for utbyttebeskatning var oppfylt. Han ble igjen varslet om tilleggsskatt.

Nye bemerkninger ble innsendt 22. januar 2010. Heller ikke disse ble hensyntatt av skattekontoret.

Skattekontoret fattet deretter vedtak 29. mai 2010 hvor de konkluderte med at vilkårene i skatteloven § 13-1 i forhold til anskaffelsen av «Villa Claudine»/aksjene i SCI var oppfylt. De mente at det fulgte av skatteloven § 10-11 supplert med § 13-1 at kostnadene ved kjøpet som ble belastet Camillo Eiendom AS, måtte regnes som utbytte på aksjonær det år de ble belastet selskapet. Skattekontoret fastsatte deretter et utbytte for Axel C. Eitzen med kr 98.400,- for inntektsåret 2006 og kr 4.534.502 for inntektsåret 2007. I tillegg ble det ilagt 30 % tilleggsskatt.

Eitzen klaget på skattekontorets vedtak i brev av 23. juni 2010.

Den 17. november 2010 ble det avholdt et møte med Skattekontoret.

Den 18. oktober 2010 varslet Skatt Øst om ytterligere bokettersyn i Camillo Eiendom AS for årene 2008 og 2009.

I bokettersynsrapport av 31. mars 2011 foreslo skattekontoret at inntekten til Axel C. Eitzens for 2008 og 2009, på samme bakgrunn skulle økes med henholdsvis kr 2.604.404 og 1 936 108.

Varsel om endring ble sendt 26. april 2011. Eitzen innga bemerkninger og kommentarer, men disse ble ikke hensyntatt.

Skattekontorets innstilling ble oversendt Eitzens fullmektig 8. mai 2014. Eitzen kom med bemerkninger 5. juni 2014.

Skatteklagenemnda fattet 24. juni 2014 vedtak hvor de konkluderte med at kr 2.525.306 skulle anses som skattepliktig utbytte for Eitzen i 2007 som følge av vederlagsfri bruk og disposisjon over Villa Claudine jf. skatteloven § 10-11 andre ledd. 30 % tilleggsatt ble fastholdt. Tidligere påstått utbytte på kr 98.400 for 2006 er ikke gjenstand for rettens behandling.

Den 17. desember 2014 vedtok skattekontoret at Eitzen på tilsvarende grunnlag skulle utbyttebeskattes med kr 2.231.923 i 2008 og 2 003 106 i 2009. 30 % tilleggsatt ble ilagt for begge år.

(...)

Ankende part, staten v/Skatt østs anførsler i Frankrikesaken kan sammenfattes slik:

Kjøpet av Villa Claudine og måten det ble besluttet på stemmer ikke med en vanlig forretningsmessig transaksjon, og skiller seg fra andre eiendomsinvesteringer i Camillo Eiendom AS. Eiendommen ble ervervet hovedsakelig i Eitzens, ikke selskapets interesse. Dette underbygges av:

- Omstendighetene rundt inngåelsen av kjøpekontrakten
- Den manglende formelle behandlingen av anskaffelsen i selskapet
- Ekteparet Eitzens personlige garantistillelse overfor den britiske banken
- Selskapets ledelses uttalelser om eiendommens formål og bruk under bokettersynet
- Eitzens personlige dekning av driftskostnader og innbo
- Inngåelsen av uoppsigelig leiekontrakt
- Eitzens etterfølgende kjøp av eiendommen

I oppstartmøte under bokettersynet kom det frem at investeringen var ukjent for selskapets representanter og ble håndtert av Eitzen personlig.

Eitzen hadde rent faktisk bruks- og disposisjonsrett over eiendommen i hele perioden 2007-2009. I 2007 betalte han ikke noe i leie. Først i slutten av 2008 ble det inngått en leiekontrakt med årlig leiebeløp på 350 000 kroner, som synes å være betalt, men med full disposisjonsrett over eiendommen for Eitzen og hans familie. I 2009 ble det ikke betalt leie. Selskapets utgifter oversteg leien med betydelige beløp.

Husleiekontraktens uoppsigelighet fra selskapets side viser hvordan den personlige aksjonærinteressen er det avgjørende.

Driftsutgiftene, møbler og inventar ble betalt av Eitzen personlig.

Det er ikke dokumentert at formålet med kjøpet av eiendommen helt eller delvis var at det skulle brukes til ledersamlinger. Selv om dette delvis skulle ha vært formålet, er det klart at selskapets behov for et slikt lokale må ha vært meget beskjedent, jf. Rt-2003-536 (Storehaugen Investdommen) avsnitt 53.

Eiendommen synes opprinnelig å være planlagt solgt til familien Eitzen i 2008, men dette ble først gjort i 2012 for 3,3 millioner euro, noe som medførte et tap på 897 600 euro for selskapet. Det er ikke dokumentert at eiendommen ble lagt ut for salg via en profesjonell megler for å forsøke å få en salgssum som sikret verdiene som var investert.

Eitzens bruk og disposisjonsrett over eiendommen innebærer en utdeling av verdier fra Camillo Eiendom AS. Verdioverføringen ligger i at Camillo Eiendom AS oppebærer kostnader forbundet med Eitzens bruks- og disposisjonsrett. Verdioverføringen er skattepliktig som aksjeutbytte etter skatteloven § 10-11.

Eiendommen ble anskaffet i indirekte aksjonær Axel Camillo Eitzens interesse og det er grunnlag for å beregne det skattepliktige utbytte ved skjønn etter skatteloven § 13-1, jf. Storhaugen Investdommen og Rt-2014-614 (Elysee-dommen).

Beregningen av aksjeutbyttet tar utgangspunkt i de kostnader Camillo Eiendom AS hadde dekket på vegne av det franske selskapet i tillegg til en beregnet tapt avkastning på investert kapital. Det er ikke uenighet om skattekontorets beregning av inntektsforhøyelsene.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Ligningen av Axel Camillo Eitzen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 vedrørende fordelsbeskatning for bruks- og disposisjonsretten til fast eiendom i Frankrike oppheves for så vidt gjelder ilagt tilleggsatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, Axel Camillo Eitzens anførsler i Frankrikesaken kan sammenfattes slik:

Camillo Eiendom AS' formål var investering i fast eiendom, og selskapets filosofi var å kjøpe eiendom med «prime location» med sikte på fremtidig verdistigning. I tillegg var det positivt for teamfølelsen blant de ansatte å benytte egen eiendom fremfor å leie eksternt eller ta inn på hotell.

Axel Camillo Eitzen var styreleder og Nina Eitzen var varamedlem i styret i Camillo Eiendom AS. Axel Camillo Eitzen tok de fleste beslutninger om kjøp og salg, men var ikke involvert i den daglige driften i selskapet. Nina Eitzen var en viktig bidragsyter i den daglige driften. Hun var ikke formelt ansatt, men hun var prosjektansvarlig i byggeprosjekter som for eksempel Skarsnuten, og hun sto for innredning og utleie til Camillo Eitzen & CO ASA og ansatte.

Ervervet av Villa Claudine var en normal forretningsmessig transaksjon for Camillo Eiendom AS. Ervervet passet med selskapets filosofi, og det ble i hovedsak gjennomført på samme måte som andre erverv i selskapet. Det var ikke et «selskapsfremmed» erverv.

Villa Claudine var en attraktiv fritidseiendom i Sør-Frankrike. Konsernet hadde svært høye hotellregninger i forbindelse med forretningsreiser for egne ansatte og konsulenter. Eiendommen ga muligheter for besparelser. Muligheten for utleie til konsernet til ledersamlinger, forretningsmøter og representasjon ble vurdert som god, og eiendommen hadde et godt verdistigningspotensial. Filosofien var den samme som for Skarsnuten og Kragerø, selv om det var toppnivåene i selskapene, ikke de ansatte, som var målgruppen. Beliggenheten var god med relativt kort avstand til flyplassen og konsernets rederi i Marseille.

Axel og Nina Eitzen hadde eller disponerte feriesteder i Norge og hadde ikke tradisjon for å feriere utenlands. De hadde ikke ønske om å feriere i Frankrike. Privat bruk var et underordnet formål.

Den tiltenkte bruken kom aldri i gang før finanskrisen kom høsten 2008. Etter finanskrisen var det ikke lenger aktuelt for Camillo Eitzen & CO ANS å leie stedet. Etter råd fra revisor endte Axel og Nina Eitzen opp med å leie stedet privat for 350 000 kroner i året. Det tok tid å få fraktet møbler fra Norge. Dessuten var man opptatt med bygging av hovedkvarter i Oslo og København, Skarsnuten samt arbeidet med 125-årsjubileet i 2008.

Axel og Nina Eitzen var sammen om stort sett alle eiendomsinvesteringer. Det var derfor naturlig at også hun signerte oppdragsavtalen med megleren og den foreløpige kjøpekontrakten. Nina Eitzen signerte også kontrakt på Skarsnuten. Kontrakten hadde i likhet med andre kontrakter Eitzen har inngått, en substitusjonsklausul. Det er eksempler på at Axel Camillo Eitzen står oppført som kjøper, men hvor det er endret for hånd etterpå, og at han er oppført som fakturamottaker, men det skulle ha vært Camillo Eiendom AS.

Det er mange eiendommer som er belånt eksternt. Camillo Eiendom AS kunne ikke stille som garantist for lånet med mindre det var foretatt en due diligence av selskapet. Det var ønskelig å spare denne kostnaden. Axel Camillo Eitzen garanterte derfor personlig. Han hadde full kontroll på debitor, slik at det medførte liten risiko for ham å garantere personlig.

Innboet burde vært en selskapskostnad, men ekteparet Eitzen hadde en del møbler og de ønsket å gi stedet et personlig preg.

Thor Christian Rønning ble ansatt som daglig leder høsten 2006. Han hadde flere ansvarsområder enn eiendom. Han har signert på kjøpekontrakter uten å ha noen formell rolle. Han ble syk høsten 2006 og sykmeldt tidlig i 2007. Jo Haaken Rønning ble ansatt som ny daglig leder. Hans hovedansvarsområde var oppfølgingen av løpende leieforhold, særlig det nye fabrikkbygget Hydranor, og etter hvert Bolette brygge. Sammenlignet med disse prosjektene var det mindre behov for oppfølging når det gjelder eiendommen i Frankrike. Han hadde derfor lite med eiendommen å gjøre. Nina Eitzen var prosjektansvarlig. Revisor var orientert.

Det ble ikke skrevet styrereferat. Det burde vært gjort, men Axel Camillo Eitzen er enestyre i selskapet og han var til stede og undertegnet kontrakten. Derigjennom ble saken styrebehandlet

selv om det ikke er nedfelt i en protokoll. Han er dessuten lite opptatt av styrereferater. Det mangler også referater fra andre beslutninger.

I likhet med andre eiendomsinvesteringer hadde også Villa Claudine en meget god beliggenhet.

Det at leieavtalen er uoppsigelig for selskapet, er uheldig og lite gjennomtenkt. Hvis markedet hadde endret seg slik at utleie til Camillo Eiendom & CO igjen hadde blitt aktuelt, ville avtalen ha blitt kansellert. Avtalen ble inngått i 2008. Da var forutsetningene endret, og avtalen sier derfor ikke nødvendigvis noe om formålet med ervervet i 2006.

Manglende investeringskalkyle skiller ikke dette ervervet fra andre erverv i selskapet.

Utbyttet må fastsettes til markedsverdi minus betalt leie. Storehaugen-doktrinen er ikke anvendelig. Det er sentrale forskjeller i faktum. Transaksjonen var ikke selskapsfremmed.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Axel Camillo Eitzen tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten.

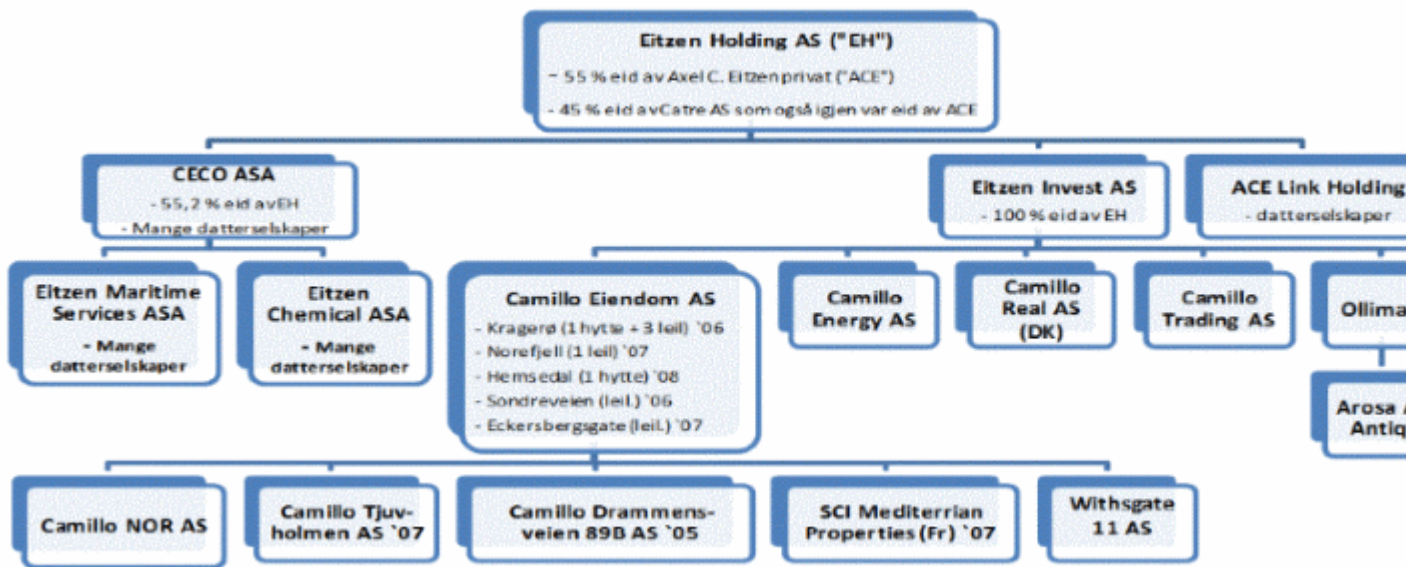
Lagmannsretten bemerker:

Lagmannsretten skal prøve saken slik den forelå for skatteklagenemnda. Opplysninger om etterfølgende omstendigheter kan tas i betraktning i den grad de kaster lys over forholdene på vedtakstidspunktet.

Generelt om Eitzenkonsernet

I perioden 2005 til 2008, da Eitzenkonsernet var på sitt største, var det involvert i blant annet shipping, gass og investeringsvirksomhet; det hadde kontorer i 32 land og ca. 7400 ansatte. I Eitzen Holding AS, morselskapet i konsernet, kontrollerte Axel Camillo Eitzen og hans familie 100 % av aksjene. Holdingselskapet var majoritetsseier i tre børsnoterte selskaper og eide 100 % av aksjene i Eitzen Invest AS. Den første børsnoteringen gjaldt Eitzen & CO ASA og skjedde i 2004. Konsernet feiret 125-årsjubileum i 2008.

Denne saken gjelder investeringsvirksomheten og involverer tre selskaper som direkte eller indirekte var eid av Eitzen Invest AS, nemlig Camillo Eiendom AS, Camillo Drammensveien 89 b AS og SCI Mediterrian Properties. Eierstrukturen fremgår av det forenklede organisasjonskartet under.



Innbosaken - lagmannsrettens bemerkninger

Den 29. april 2005 kjøpte Axel Camillo Eitzen eiendommen Drammensveien 89 b med innbo gjennom sitt selskap Eitzen Holding AS (EH). Selger var Moltzau Tankrederi AS /Ragnar Moltzau (MT/RM). Avtalen om kjøpet ble tatt inn i en omfattende avtale mellom de samme parter, der Eitzen Holding AS aksepterte å stille en garanti på 6,5 millioner euro for finansiering av to ferger som var under bygging ved et verft i Polen. Avtalen - som i det følgende vil bli omtalt som rammeavtalen - kom i stand etter en henvendelse til Axel Camillo Eitzen fra Rolf Wikborg i Prosjektkapital AS. Bakgrunnen var at rederiet hadde store vansker med å finansiere byggingen av fergene. Garantien var en såkalt påkravsgaranti som skulle løpe i opptil 18 måneder, med en rente på 15 %. I tillegg skulle rederiet betale «cost of funding», maksimert oppad til 1,5 % margin, og rederiet skulle også stille med annen sikkerhet.

Axel Camillo Eitzen har prinsipalt gjort gjeldende at avtalen om kjøp av eiendommen med innbo ikke har noe å gjøre med rammeavtalen for øvrig. Avtalene ble inngått samme dag og i samme avtaledokument, men det dreier seg likevel om separate avtaler, noe som etter hans syn også følger av ordlyden i avtalen. Hvis Eitzen har rett i dette, medfører en eventuell underpris bare at han har gjort et godt kjøp. Inngår kjøpet av innboet derimot i et større avtalekompleks der det er en sammenheng mellom underprisen og garantistillelsen, oppstår imidlertid spørsmålet om underprisen er en skattepliktig fordel, jf. skatteloven § 5-1 hvor det bestemmes at enhver fordel som tilflyter selskapet ved dets kapital, er skattepliktig. Lagmannsretten finner det derfor hensiktsmessig først å vurdere om det er en sammenheng mellom de ulike punktene i rammeavtalen eller om det dreier seg om separate avtaler.

Rammeavtalen lød slik:

Det er i dag inngått følgende avtale mellom MT/RM og EH;

- 1) EH stiller en garanti stor EUR 6,5 millioner tilsvarende ca. 54 millioner (NOK femtifiremillioner 00/00) i favør av Eksportfinans AS i forbindelse med finansieringen av MT's to nybygg ved Remontowa, Gdansk i Polen. Garantien ligger pari passus med KUKKE i Polen. Garantien løper i opptil 18 måneder med en rente på 15 %. Garantien kan innfris til enhver tid, men minimum 9 måneder garantiprovisjon forfaller. Renten betales halv årlig etterskuddsvis, men kan kapitaliseres. I tillegg betaler MT for CH's (*skal være EH-rettens bemerkning*) «cost of funding», dog maksimert oppad til 1,5 % margin.

Separat og som sikkerhet for garantien stiller MT/RM med følgende;

- 1) Pant i samtlige aksjer i MT. RM er ene eier av MT.
- 2) 1. prioritets pant i Borgenhaugen 17 på Snarøya, Bærum
- 3) Personlig garanti fra RM
- 4) EH får opsjon til å kjøpe Gvannevier, Uvdal. Opsjonen løper ut juli 2005. Prisen er avtalt til NOK 11 millioner (NOK 11.000.000) og kjøpesummen vil bli innbetalt ved innfrielse av garantien. Ved ett eventuelt salg til andre vil kjøpesummen settes inn på sperret konto som sikkerhet inntil garantien er innfridd og garantiprovisjon betalt.
- 5) Drammensveien 89 b med innbo som det står i dag taksert til 20 mill NOK, selges til EH for 30 mill NOK. Det er forutsatt at RM kan ta ut innbo taksert til 3 mill NOK. Eventuelt mindre justeringer, avtales senere mellom partene iht tilsvarende prinsipper.
- 6) Det forutsettes at 20 mill KR. nedbetales på rederiets (MT) gjeld ved salg av leiligheten.
- 7) Wikborg og Rein skal utferdige avtaleverk og dokumentasjon for transaksjonen.»

I likhet med tingretten er lagmannsretten kommet til at overdragelsen av leiligheten med innbo har sammenheng med garantistillelsen fra Eitzen Holding AS' side. En rekke momenter underbygger dette.

For det første fremstår avtaleverket som en helhet ved at det etter sin egen ordlyd omtales som én transaksjon, jf. punkt 7. Her står det at advokatfirmaet Wikborg Rein skal utferdige avtaleverk og dokumentasjon for «transaksjonen». Dette tyder på en sammenheng og et avhengighetsforhold mellom punktene i avtalen. Det ligger i dette at lagmannsretten ikke er enig med Eitzen i at ordet «separat» må forstås som en presisering av at det dreier seg om adskilte avtaler. Når «separat» leses i sammenheng med resten av setningen, fremgår det tvert i mot at eiendomsoverdragelsen inngår i det som også er omtalt som en sikkerhetspakke, som Moltzau Tankrederi AS og Ragnar Moltzau måtte stille med for å oppnå garantistillelsen fra Eitzen Holding AS.

Sammenhengen fremgår også klart av avtalen som gjelder Eitzen Holding AS' betaling av kommisjon til ProsjektKapital AS for bistand i forbindelse med rammeavtalen. Her heter det: «Som en del av Avtalen, skal MT selge eiendommen (...) til Drammensveien 89 B AS (under stiftelse).» Det fremgår at med «Avtalen» menes rammeavtalen. Salget av eiendommen anses her som *en del* av rammeavtalen.

Videre viser lagmannsretten til en epost 20. mai 2005 til Bjørgulf Flaa i Camillo Eitzen & CO ASA, der Eitzen skriver at kjøpet av Drammensveien 89 b «[...] er en del av en større transaksjon som involverer garantistillelse fra Eitzen Holding AS.» At kjøpet står i sammenheng med garantistillelsen sies her i klartekst. Sammenhengen bestyrkes ytterligere av en intern epost i

Wikborg Rein 28. juli 2005 hvor «closing» av sikkerhetspakken, *herunder* oppgjør for salg av Drammensveien 89 b, tas opp.

Lagmannsretten legger ikke vekt på at Rolf Wikborg i en epostutveksling fire år senere på oppfordring fra en advokatfullmektig i Ernst & Young har bekreftet at kjøpet av Drammensveien 89 b var en avtale som sto på egne ben og var uavhengig av de andre avtalene. Bevisverdien av denne eposten er liten sammenlignet med de tidsnære bevisene som er nevnt foran, og som entydig trekker i motsatt retning.

Etter dette er lagmannsretten enig med staten i at det er en sammenheng mellom avtalepunktene i rammeavtalen. Lagmannsretten går over til vurderingen av om kjøpet av innboet skjedde til underpris.

Verdsettelsen av en eventuell skattepliktig fordel vil være omsetningsverdien på det åpne markedet sammenlignet med det som faktisk ble betalt. Det sentrale spørsmålet er således hva Eitzen måtte ha betalt om han skulle ha kjøpt innboet av andre.

I 2004 ble innboet taksert av auksjonshuset Christie, Manson & Woods Ltd (Christies). Taksten er fremlagt for lagmannsretten. Den inneholder en fullstendig liste over innboet med antatte maksimums- og minimumsverdier for hver enkelt gjenstand. Det fremgår at innboet besto av en rekke antikviteter og relativt kostbare gjenstander, som smykker, tepper, bilder, porselen mv. Partene tok utgangspunkt i taksten da de 16. mai 2005 inngikk en mer detaljert avtale om kjøpet av innboet, jf. rammeavtalen punkt 7. De var enige om at det måtte tas utgangspunkt i middelverdiene i Christies takst, men justerte prisene for tolv stoler og et veggteppe opp. Her antok de således at Christies verdivurdering var satt for lavt.

Moltzau hadde som det fremgår innledningsvis, allerede tatt ut en del gjenstander da avtalen ble inngått, blant annet bilder og juveler. Etter middelverdiene i Christies takst er verdien av dette uttaket (uttak nr. 1) anslått til 5 164 978 kroner. Eitzen forklarte for lagmannsretten at verdien av det som var igjen etter Moltzaus første uttak, ble anslått til tretten millioner kroner, men at det var enighet om at Camillo Drammensveien AS skulle kjøpe det av Ragnar Moltzau for ti millioner kroner. Camillo Drammensveien AS overtok innboet etter at Moltzau hadde foretatt ytterligere uttak til en verdi av 3 305 293 kroner (uttak nr. 2). I henhold til avtale 31. desember 2005 ble det resterende innbo solgt fra Camillo Drammensveien AS til Axel Camillo Eitzen for 3,5 millioner kroner, men verdien av det han overtok er etter middelverdiene beregnet til 7 191 466 kroner, hvilket innebærer at det ble gitt en betydelig rabatt. Eitzen kjøpte det resterende innboet til den samme prisen som Camillo Drammensveien AS hadde betalt.

Skatteklagenemnda beregnet i sitt vedtak kjøpesummen slik:

TALL FRA SKATTYTERS AVTALER	
Gjennomsnittlig totalverdi	kr 15 661 737
Tillegg tapestry	kr 1 000 000
Tillegg stoler	kr 2 366 000
Totalverdi lagt til grunn mellom partene	kr 19 027 737
Uttak smykker middelverdi	kr -2 963 415
Uttak møbler middelverdi	kr -270 907
Uttak bilder middelverdi	kr -1 930 656
Uttak nr. 2	kr -3 305 293
Verdi av overført innbo lagt til grunn mellom partene	kr 10 557 466

SKATTEKONTORETS SKJØNN	
Gjennomsnittlig totalverdi	kr 15 661 737
Uttak smykker middelverdi	kr -2 963 415
Uttak møbler middelverdi	kr -270 907
Uttak bilder middelverdi	kr -1 930 656
Uttak nr. 2	kr -3 305 293
Antatt reell verdi på overført innbo	kr 7 191 466
Rabatt	22,5 %
Skjønnsmessig fastsatt kjøpesum	kr 5 573 386
Rundes av til	kr 5 500 000

Avtalt kjøpesum på totalverdi	kr 10 000 000	
Rabatt i forhold til verdi lagt til grunn mellom partene	47,4 %	kr 9 027 737
Rabatt i forhold til mest sannsynlig reell verdi	36,2 %	kr 5 661 737
Kjøpesum for innbo	kr 3 500 000	
Rabatt i forhold til verdi lagt til grunn mellom partene	66,8 %	kr 7 057 466
Rabatt i forhold til mest sannsynlig reelle verdi	51,3 %	kr 3 691 466
Rabatt i forhold til skattekontorets estimerte kjøpesum	36,4 %	kr 2 000 000

Her er det tatt utgangspunkt i middelverdiene i Christies taksering, det vil si 15 661 737 kroner, noe lagmannsretten finner rimelig og fornuftig. Det er disposisjonen i 2005 som skal verdsettes, og Christies takst fra 2004 gir det beste utgangspunktet for vurderingen. Det må legges til grunn at det er vanskelig å verdsette den type gjenstander som saken gjelder, men taksten er foretatt av et respektert auksjonshus og på et tidspunkt som ligger nært opp til kjøpstidspunktet. På kjøpstidspunktet tok også Moltzau og Camillo Drammensveien AS Christies takst som et utgangspunkt, men de justerte som nevnt verdien av tolv stoler og et veggteppe opp, noe det senere viste seg ikke å være grunnlag for. Som det fremgår, har Skatteklagenemnda ved sin beregning tatt hensyn til at verdien av stolene og veggteppet var satt for høyt. Ved verdsettingen

av uttakene fra Ragnar Moltzau tok også transaksjonspartene utgangspunkt i middelverdiene i Christies takst.

Lagmannsretten er ikke enig med tingretten i at det må legges til grunn at den faktiske omsetningsverdien av innboet etter de to uttakene var redusert med et høyere beløp enn de to uttakene ble beregnet til på basis av Christies middelverdier. Dette ble heller ikke lagt til grunn av transaksjonspartene på kjøpstidspunktet. Det er ikke ført bevis utover Eitzens forklaring som underbygger at Moltzau tok ut de lettest omsettelige gjenstandene. Lagmannsretten har ikke grunnlag for å mene at det generelt er lettere å omsette smykker, tepper, porselen og bilder enn det som for øvrig befant seg i innboet. Utover noen få mer eller mindre uskarpe bilder, er det ikke dokumentert for lagmannsretten hvordan gjenstandene så ut - verken de som er solgt eller de som Eitzen har i behold.

Både Axel Camillo og Nina Eitzen har forklart at det har vært meget vanskelig å selge innboet. De startet med dette i 2011. Noen gjenstander er blitt solgt for mer enn middelverdien, men mange gjenstander er solgt med tap, og andre har ikke latt seg selge. Ingen av ektefellene har noen oversikt over hva de har solgt eller hvor mye de har oppnådd ved salg av innboet. Utover de tolv stolene og veggteppet, er det ikke dokumentert hva som er solgt, og hvor mye som er oppnådd ved salgene. Lagmannsretten antar at det ville være relativt enkelt å skaffe en slik oversikt. Mangelen på dokumentasjon tilsier at forklaringene fra Axel Camillo og Nina Eitzen ikke tillegges nevneverdig vekt ved vurderingen av verdien av innboet på kjøpstidspunktet.

Det er fremlagt en uttalelse datert 26. oktober 2012 fra Inge Solheim fra antikvitetsfirmaet Kaare Berntsen, hvor det fremgår at firmaet etter halvannet år bare klarte å selge tretten av til sammen 44 gjenstander som de tok i kommisjon 14. april 2011. Ifølge uttalelsen var markedssituasjonen for salg av høyborgerlige antikviteter både nasjonalt og internasjonalt meget vanskelig, selv til meget reduserte priser. Interessen for denne type gjenstander og møbler hadde vært liten «i mange år». «Brorparten» av gjenstandene var dessuten meget spesielle, og hadde således et snevrere nedslagsfelt og en vesentlig mindre kjøpergruppe enn andre gjenstander.

Det fremgår ikke om de tretten gjenstandene gikk for lavere priser enn middelverdiene. Virkningen av finanskrisen er ikke nevnt i uttalelsen, og det er uklart hva som menes med «mange år». Uttalelsen bidrar derfor i liten grad til å kaste lys over verdien på kjøpstidspunktet og kan ikke medføre at utgangspunktet for verdivurderingen settes lavere enn den antatte middelverdien i Christies takst. Middelverdiene tjener således som et utgangspunkt for vurderingen av kjøpesummen.

Skattemyndighetene la til grunn at en kjøper ville vært tilstått en rabatt som trekkes fra den antatte omsetningsverdien på grunn av at kjøperen ikke bare plukker med seg de ettertraktede varene, men kjøper innboet i sin helhet. Dette er også partene for lagmannsretten enige om. Det skal derfor legges til grunn at kjøpet ble foretatt med en rabatt fordi det dreide seg om et «en bloc-kjøp» - der man kjøper rubbel og bit, slik tingretten uttrykker det. Uenigheten gjelder størrelsen av rabatten og hvilket beløp den skal beregnes av (tidspunktet for beregningen).

I betraktning av formålet med rabatten anser lagmannsretten det lite naturlig å ta utgangspunkt i verdien av innboet etter uttak nr. 1. Det er rimelig at rabatten gis på det som Eitzen faktisk kjøpte en bloc, det vil si det han overtok etter uttak nr. 2, slik Skatteklagenemnda har lagt til grunn.

Skatteklagenemnda la i utgangspunktet inn en rabatt på 22,5 %, men rundet dessuten av fra 5 573 386 kroner til fem millioner kroner. Den reelle rabatten blir da 23,5 %. Dette sammenfaller langt på vei med det som synes å være forutsatt som en rimelig rabatt mellom partene. Som forklart av Eitzen, hadde han opprinnelig ikke til hensikt å dele leiligheten og innboet. Han så det som en enhet, og foretok delingen etter anbefaling fra revisor. Det at han ikke forsøkte å selge noe før det hadde gått omtrent seks år, tyder også på at intensjonen opprinnelig var å beholde innboet. Det er uansett ikke naturlig å sammenligne Eitzens kjøp med kjøp som foretas av profesjonelle med sikte på videresalg med fortjeneste. En rabatt på mellom 50 og 70 % er det derfor ikke grunnlag for.

Når Camillo Drammensveien AS fikk overta innboet for ti millioner kroner til tross for at partene var enige om at den reelle verdien sannsynligvis var tretten millioner kroner, innebærer dette at selskapet etter uttak nr. 1 ble innvilget en rabatt på 23,1 %. I forbindelse med bokettersynet i Camillo Drammensveien AS uttalte Eitzen at rabatten på innboet var på 20-25 % for omkostninger knyttet til realisasjon. Dette viser at skatteklagenemnda foretok et rimelig og fornuftig skjønn ved beregningen av omsetningsverdien til 5,5 millioner kroner.

Lagmannsretten er etter dette enig med staten i at Eitzen Holding AS kjøpte innboet til underpris. Fordelen ble lagt til Drammensveien 89 b AS, senere Camillo Drammensveien AS. Fordelen ble oppnådd på grunn av sikkerhetsstillelsen til det ultimate morselskapet - Eitzen Holding AS, jf. det som er sagt foran om sammenhengen i rammeavtalen. Axel Camillo Eitzen kjøpte innboet til samme underpris som Camillo Drammensveien AS, og fordelen er derved blitt utdelt til Eitzen, jf. skatteloven § 10-11.

Etter dette er Skatteklagenemndas vedtak gyldig, og statens anke har ført frem i innbosaken.

Frankrikesaken - lagmannsrettens bemerkninger

Lagmannsretten skal ta stilling til om det er grunnlag for å utbyttebeskatte Axel Camillo Eitzen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 for bruks- og disposisjonsrett over eiendommen til Camillo Eiendom AS, eid gjennom det franske single purpose-selskapet SCI Mediterranean Properties.

Villa Claudine er en boligeiendom på ca. 250 kvm i St. Raphael mellom Cannes og St. Tropez. Kjøpesummen var på 3 950 000 euro med tillegg for dokumentavgift, estimert til 245 500 euro - totalt ca. kr 34,7 millioner. Villa Claudine ble i kjøpekontrakten beskrevet som:

«Et bolighus med to etasjer og en kjelleretasje som består av:

- på kjellernivå: to hallarealer, WC, en kjeller, to bad, tre soverom
- i første etasje: et kontor, et hallareal, WC, et vaskerom, tre stuer, et kjøkken
- i andre etasje: et hallareal, to WC, et bad, tre soverom, et påkledningsskap, hall»

Eiendommen ble overtatt i februar/mars 2007. Axel Camillo Eitzen disponerte over eiendommen i alle de aktuelle årene.

Hovedregelen ved aksjonærens bruk av selskapets eiendel er at fordelten settes til det beløp som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2 første ledd tredje punktum, jf. § 5-3. For en eiendom som Villa Claudine, vil det si leieprisen på det åpne markedet.

Skatteklagenemndas vedtak 26. juni 2014 for inntektsåret 2007 og skattekontorets vedtak 17. desember 2014 for inntektsårene 2008 og 2009 bygger imidlertid på prinsippene i Storehaug Invest-dommen, jf. Rt-2003-536, noe som innebærer en langt strengere beskatning, noe lagmannsretten straks kommer tilbake til.

Tingretten var i tvil, men kom til at hovedregelen i skatteloven § 5-2 skulle ha vært fulgt og opphevet skattevedtakene. Eitzen har ikke bestridt at vilkårene for utbyttebeskatning etter skatteloven § 5-2 er til stede. Spørsmålet for lagmannsretten er således om vilkårene for utbyttebeskatning etter prinsippene i Storehaugen Invest-dommen er til stede. Disse prinsippene er oppsummert slik i Rt-2014-614 (Elysee-dommen) avsnitt 16-18:

- (16) Etter skatteloven § 5-2 første ledd første punktum anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring av formuesgjenstand som skattepliktig inntekt. Skatteplikten påhviler det rettssubjektet som fordelten tas ut fra, herunder aksjeselskap. Fordelen skal i så fall beskattes på selskapets hånd som om transaksjonen hadde blitt gjennomført til omsetningsverdi, jf. § 5-2 første ledd tredje punktum jf. § 5-3. I tillegg blir mottakeren av fordelten, her aksjonæren, utbyttebeskattet etter skatteloven § 10-11. Det eventuelle avviket mellom det betalte vederlaget og fordelens reelle verdi skal altså skattlegges både på selskapets og aksjonærens hånd.
- (17) I Rt-2003-536 er det slått fast at § 5-2 suppleres av § 13-1 om adgang til skjønnsligning i tilfeller hvor skattyters formue eller inntekt er redusert som følge av interessefellesskap. Bestemmelsen i § 13-1 første ledd lyder slik:
«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.»
- (18) Det stilles således opp tre vilkår for at skjønnsligning skal kunne skje: Det må foreligge et interessefellesskap mellom partene, skattyteren må ha lidt et inntektstap og det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet. Jeg viser til den nærmere gjennomgangen i Rt-2003-536. 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.

Det er ikke tvilsomt at det besto et interessefellesskap mellom Camillo Eiendom AS og Axel Camillo Eitzen. Eitzen var kontrollerende aksjonær i selskapet, jf. Skatteklagenemndas vedtak der «kontrollerende aksjonær» er brukt som en betegnelse for skattyters formelt sett indirekte eierskap til Camillo Drammensveien AS og Camillo Eiendom AS i den forstand at det ligger flere selskaper mellom skattyter og selskapene, samtidig som skattyter reelt sett kontrollerer og administrerer virksomheten i selskapene som en direkte eier ved inngåelse av avtaler,

beslutninger om anskaffelser og andre hendelser tilknyttet selskapenes drift. Lagmannsretten legger dette til grunn.

Det er heller ikke tvilsomt at Camillo Eiendom AS hadde et inntektstap. Kapitalkostnadene ble dekket av selskapet og var langt større enn leieinntektene. Dette er ikke bestridt. Skattekontorets beregning av utbyttet er heller ikke bestridt.

Det springende punkt er om det er årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet. Tingretten kom under noe tvil til at dette vilkåret ikke var oppfylt. Etter tingrettens syn kunne ervervet av Villa Claudine betraktes som en normal forretningsmessig disposisjon uavhengig av Eitzens interesser. Det er fremlagt nye dokumenter for lagmannsretten som viser hvordan eiendomserverv mv vanligvis ble besluttet og behandlet i Camillo Eiendom AS. Ellers står saken i samme stilling som for tingretten. Lagmannsretten har i hovedsak tatt i betraktning de samme momenter som tingretten, men er etter en samlet vurdering kommet til en annen konklusjon, slik at anken fører frem.

Ved avgjørelsen av om det er årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og tapet står det, som det fremgår foran, sentralt om kjøpet av Villa Claudine ble gjort i Eitzens eller selskapets interesse, med andre ord om formålet var personlig bruk for Nina og Axel Camillo Eitzen, som anført av staten, eller om det dels var en investering med tanke på verdiøkning, dels bruk til møter mv for ledelsen i selskapene i konsernet, som anført av Eitzen. Staten har ikke bestridt at eiendommen ved noen anledninger ble brukt av selskapene, men det anføres at det dominerende formålet var personlig bruk for Eitzen. Eitzen har på sin side ikke bestridt at eiendommen også var tiltenkt noe privat bruk, men dette var helt underordnet selskapets interesse i eiendommen.

Camillo Eiendom AS ble stiftet i 2004 med Axel Camillo Eitzen som styreleder og Nina Eitzen som varamedlem til styret. Axel Camillo Eitzen var daglig leder til 14. september 2006, da Thor Christian Rønning tok over. Fra 2. oktober 2008 var Jo Haaken Rønning daglig leder.

Formålet med Camillo Eiendom AS var i følge vedtektene blant annet investering i fast eiendom og inn- og utleie av fast eiendom. Selskapet kjøpte Camillo Drammensveien 89 B AS i 2005, en hytte og tre leiligheter i Kragerø og en leilighet i Sondreveien i 2006, en leilighet på Norefjell, en leilighet i Eckersbergsgate i 2007. Samme år oppførte selskapet hovedkontoret på Tjuvholmen i 2007, og i 2008 ble det oppført en hytte i Hemsedal i tillegg til at hovedkontoret i København ble ferdigstilt. I 2009 ble fabrikklokalene til Hydranor ferdige. Flere av eiendommene var fritidseiendommer, herunder leiligheter i Kragerø og hytta i Hemsedal.

Selv om Villa Claudine var langt mer kostbar enn de andre fritidseiendommene til Camillo Eiendom AS, er kjøpet i utgangspunktet i tråd med Camillo Eiendom AS' formål. Dette er imidlertid ikke avgjørende. Det avgjørende må være hvilke intensjoner man faktisk hadde, jf. Elysee-dommen avsnitt 26.

Etter lagmannsrettens syn skiller kjøpet av Villa Claudine i 2006 seg fra andre eiendomserverv i selskapet.

Som enestyre og kontrollerende aksjonær hadde Eitzen en aktiv rolle i selskapet, og det er opplyst at det var han som tok initiativ til de fleste eiendomskjøpene. Ved kjøpet av Villa

Claudine var det imidlertid ikke bare han, men også Nina Eitzen som signerte både oppdragsavtalen med Norsk Megling AS om kjøp av eiendom i Frankrike og den foreløpige kjøpsavtalen 7. november 2006. Nina Eitzen utførte oppgaver for selskapet, men hadde ingen formell rolle i det. Det er anført at hun også signerte kjøpekontrakt for Skarsnuten, men dette er etter det lagmannsretten kan se, ikke dokumentert.

Kjøpet av villaen ble finansiert dels ved lån fra Camillo Eiendom AS, dels ved lån fra den engelske banken Arbuthnot Latham & Co. Ektefellene garanterte personlig for banklånet. Eitzen har forklart at garanti gjennom selskapet forutsatte en due diligence, noe de ikke ønsket å bruke penger på. Lagmannsretten bemerker at dette er den eneste eiendomsinvesteringen ekteparet har stilt personlig garanti for.

Til tross for at Villa Claudine var en svært kostbar fritidseiendom, er det ikke spor etter investeringen i styreprotokollene. Det ble ikke foretatt noen investerings- eller lønnsomhetskalkyle i selskapet. Det at Axel Camillo Eitzen er enestyre og traff de nødvendige beslutningene om kjøp og finansiering, er ikke tilstrekkelig til å dokumentere at investeringen ble styrebehandlet, særlig fordi styrebehandlingen ikke er nedfelt i noen protokoll, jf. aksjeloven § 6-19. Anførselen om at Axel Camillo Eitzen var lite opptatt av styrereferater legger lagmannsretten liten vekt på.

Det er dokumentert for lagmannsretten at styret i Camillo Eiendom AS behandlet en rekke av eiendomsinvesteringene i styret, enten i forbindelse med kjøpet eller finansieringen. Eksempelvis gjelder dette kjøpet av tomt til bygging av hytte i Hemsedal. Den manglende dokumentasjon for styrebehandling representerer derfor også et avvik fra vanlig praksis i selskapet. Eitzen har vist til at det heller ikke er protokollert investeringsbeslutninger for Søndreveien, en leilighet på Norefjell, en hytte i Kragerø eller Drammensveien 89 B. For disse ervervene finnes det imidlertid annen dokumentasjon på at daglig leder eller styret har vært involvert - i det minste i senere beslutninger.

Det er dokumentert at daglig leder var involvert i kjøp og/eller utleie av eiendommene, eksempelvis i Kragerø, Eckersberggaten 24 og Søndreveien i Oslo, samt Skarsnuten. Til forskjell fra Skarsnuten i Hemsedal og hytta i Kragerø, hvor spørsmål om utleie til de ansatte ble behandlet i styret, ble planer for selskapets bruk av Villa Claudine ikke styrebehandlet.

Skattekontoret holdt bokettersyn i Camillo Eiendom AS for årene 2005-2007. Ifølge bokettersynsrapporten 6. mai 2009 ble det opplyst på åpningsmøtet 6. juni 2008 at en fordring i Camillo Eiendom AS gjaldt lån til et fransk selskap i forbindelse med dette selskapets kjøp av en eiendom i St. Raphael i Frankrike. Daværende daglig leder Thor Christian Rønning opplyste at han ikke visste hva slags type eiendom det dreide seg om, men at eiendommen sannsynligvis var et «klassisk bolighus». Han visste ikke om boligen hadde vært leid ut, men sa at det var Axel C. og Nina Eitzen som benyttet eiendommen. Det var på dette tidspunkt gått mer enn halvannet år siden kjøpet av villaeiendommen.

I et brev 22. august 2008 under bokettersynet opplyste Thor Christian Rønning at formålet med kjøpet var å oppnå en verdistigning på sikt, samt leie den ut for å få en viss løpende inntjening på den.

I sluttmøtet 23. januar 2009 opplyste Jo Haaken Rønning, som da hadde tatt over som daglig leder, at det verken fantes prospekt eller kjøpekontrakt for ervervet i Camillo Eiendom AS' regnskap. Han forklarte at avtalen hele tiden hadde vært at Axel og Nina Eitzen skulle leie denne eiendommen og at de selv skulle stå for driftskostnader og inventar. Rønning hadde ingen kommentar til at løpende inntjening i det franske selskapet ikke var nok til å betjene selskapets kostnader. Han ble også stilt spørsmål om hvordan det franske selskapet skulle klare å innfri lånet overfor Camillo Eiendom AS. Til dette svarte han at det ikke var diskutert nærmere eller tatt stilling til hvordan fordringen skulle gjøres opp, men at låneavtalen mellom selskapene åpnet for løpende fornyelse.

Eitzen har forklart at den mangelfulle kjennskap til Villa Claudine hos både Thor Christian Rønning og Jo Haaken Rønning dels skyldes sykdom hos førstnevnte, dels at både han og Jo Haaken Rønning var opptatt med andre prosjekter og ikke var involvert i mange av selskapets eiendomsinvesteringer. Som det fremgår foran ble imidlertid investeringene gjennomgående styrebehandlet enten i forbindelse med kjøpet, finansieringen eller driften, og daglig leder var involvert i og skrev under på flere kontrakter mv. - noe som ikke gjelder for Villa Claudine.

Det er ikke dokumentert at Villa Claudine ble brukt til annet enn private formål for ekteparet Eitzen. De hadde eiendommen til disposisjon alle de aktuelle årene. Det er riktignok opplyst at eiendommen ble brukt til møter, lunsjer med forretningsforbindelser og lignende 21 dager i 2007 og ca. 15 dager i 2008, men dette er som nevnt ikke dokumentert, og hvis det skal legges til grunn, dreier det seg uansett om en svært beskjeden bruk i selskapets interesse.

Eitzen har vist til at konsernet i 2006 var verdensomspennende og har anført at det var motiverende for kjøpet at eiendommen hadde en god beliggenhet nær flyplassen i Nice og konsernets rederi i Marseille. Det at man ikke kom i gang med den planlagte bruk til utleie til ledersamlinger mv skyldtes blant annet at det tok tid å få på plass inventar mv. samt finanskrisen høsten 2008.

Etter lagmannsrettens syn er det uansett påfallende at verken Thor Christian Rønning eller Jo Haaken Rønning lot til å ha kjennskap til dette formålet eller planene om å leie ut villaen til ledersamlinger, møter mv i konsernet. Ingen av dem forklarte sin manglende kjennskap med sykdom eller opptatthet med andre oppgaver. Som nevnt opplyste Jo Haaken Rønning, som overtok som daglig leder og møtte i sluttmøtet 23. januar 2009, at planen hele tiden hadde vært å leie ut til ekteparet Eitzen.

Det er enighet om at ekteparet Eitzen dekket driftsutgiftene, sto for innredningen og at de også etter hvert leide villaen. Det er fremlagt en udatert leiekontrakt der det står at leiesummen er 350 000 kroner per år. Det ble imidlertid bare betalt leie for 2008. Ifølge leiekontrakten var leieavtalen tidsbestemt og kunne bare sies opp av leietaker. Eitzen har anført at dette var en uheldig formulering og at avtalen ville ha blitt kansellert dersom markedet hadde endret seg. Det er også anført at avtalen ble inngått i 2008 og at forutsetningene da var endret slik at avtalen ikke nødvendigvis sier noe om formålet med kjøpet i 2006. Til dette bemerkes at det er vanskelig å forstå at kontraktspartene valgte slike ord og vendinger dersom formålet med Villa Claudine var som anført av Eitzen. Ordvalget virker gjennomtenkt og taler for at formålet var å sikre Eitzens interesser.

Eitzen har vist til epostkorrespondanse 19. mai 2008 mellom selskapets revisor og regnskapsfører Bjørgulf Flaa, som er nevnt i bokettersynsrapporten, og hvor det står:

«Syns du skal ta en rask prat med Nina E og høre om prosjektet i Frankrike. Dersom man har pådratt seg noen forpliktelser utover det som er bokført bør dette være med som en noteopplysning (TC kjente ikke prosjektet). Videre bør det utarbeides en låneavtale, og påse at dette renteberegnes. Husk også dette på det nye nærings skjemaet.»

Epostkorrespondansen viser at ervervet var kjent for regnskapsfører og revisor, men noe annet ville være underlig ettersom det var Camillo Eiendom AS som betalte kapitalkostnadene forbundet med Villa Claudine.

Etter en samlet vurdering anser lagmannsretten at bortsett fra at kjøpet av Villa Claudine ytre sett er i tråd med selskapets formål, er det svært lite som taler for at kjøpet skjedde i selskapets interesse. Det dreide seg om en kostbar strandeiendom ved den franske rivieraen, men det ble ikke foretatt noen investeringskalkyle. Det finnes ikke spor av hvilke forretningsmessige vurderinger som eventuelt ble gjort i selskapet i forkant av kjøpet, og formålet med kjøpet var nærmest ukjent for daglig leder og regnskapsfører. Kjøpet skiller seg fra andre eiendomserverv i selskapet både hva gjelder Nina Eitzens involvering, finansieringsmåten og mangelen på dokumentasjon. Den faktiske bruken av eiendommen og det at leiekontrakten bare kunne sies opp av leietakeren Eitzen taler mot at formålet dels var å leie ut stedet til ledersamlinger, møter, mv. Noen slik bruk er ikke dokumentert. Om det forekom bruk av eiendommen til ledersamlinger, møter, mv., var dette en bruk av svært lite omfang. Lagmannsrettens konklusjon er derfor at den hovedsakelige interessen i kjøpet var å skaffe ekteparet Eitzen et feriested i Syd-Frankrike. De hadde andre feriesteder i Norge, men ønsket mest sannsynlig dette feriestedet i tillegg - iallfall på lengre sikt.

Den senere utviklingen støtter dette. Det var planer om å selge eiendommen til Eitzen i 2008, men salget ble ikke gjennomført før i 2012. Prisen var 3,3 millioner euro. Salget fører til et tap for Camillo Eiendom AS på mer enn 2,5 millioner euro. Valutakursen for euro mot norske kroner var 7,5522 i februar 2012. Regnskapsmessig gir dette et tap på 19 510 879 kroner. Dette er kostnader som ekteparet Eitzen har veltet over på selskapet, noe som gir en skattebesparelse på bortimot 5,5 millioner kroner for dem - forutsatt 28 % utbytteskatt i de aktuelle årene.

Kjøpet av eiendommen var etter dette ikke en normal forretningsmessig transaksjon, og det er årsakssammenheng mellom interessefellesskapet mellom selskapet og aksjoner på den ene siden og tapet på den andre.

Etter dette er Skatteklagenemndas og skattekontorets vedtak gyldige, og anken har ført frem.

Sakskostnader

Staten har vunnet begge sakene fullstendig og skal i utgangspunktet tilkjennes full erstatning for sine sakskostnader for lagmannsretten, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Lagmannsretten finner ikke grunn til å gjøre unntak etter bestemmelsens tredje ledd.

Statens prosessfullmektig har inngitt kostnadsoppgave for totalt 367 644 kroner, inkludert merverdiavgift, hvorav 284 844 utgjør salær, 25 800 kroner utgjør rettsgebyr og resten utgifter til

blant annet utdrag. Det er ikke reist innvendinger mot kravet. Lagmannsretten finner kostnadene rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

I kravet er det forutsatt at det bare skal betales ett rettsgebyr. Selv om sakene er forent til felles behandling, skal det imidlertid betales ett gebyr i hver sak, jf. tvisteloven § 15-6, jf. Schei m.fl. Tvisteloven, Kommentartutgave, andre utgave, side 522. Lagmannsretten må ta dette i betraktning selv om det ikke er krevd.

Det er ikke opplyst hvor mye av kravet som ellers skal tilskrives hver sak. Skjønnsmessig finner lagmannsretten at kostnadene har fordelt seg likt på de to sakene.

Det tilkjennes etter dette til sammen 196 722 kroner i hver av sakene.

Lagmannsrettens resultat skal legges til grunn ved vurderingen av sakskostnadene for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Utgangspunktet er derfor at staten også skal tilkjennes full erstatning for sakskostnadene for tingretten, jf. § 20-2 første og annet ledd. Det er heller ikke her grunn til å gjøre unntak fra hovedregelen.

Totalt var statens kostnader for tingretten 311 088,75 kroner. Utgiftene var på 2346 med tillegg av merverdiavgift. Kravet for øvrig gjelder salær med tillegg av merverdiavgift. Det er ikke reist innvendinger mot kravet. Det finnes rimelig og nødvendig og tilkjennes.

Beløpet fordeles likt på de to sakene også for tingretten, det vil si 155 544 kroner i hver av sakene.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

I innbosaken:

- 1. Ligningen av Axel Camillo Eitzen for inntektsåret 2005 oppheves for så vidt gjelder ilagt tillegsskatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.*
- 2. I erstatning for sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Axel Camillo Eitzen 352 266 - trehundreogfemtittusentohundreogseksiseks - kroner til staten v/Skatt øst innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.*

I Frankrikesaken:

- 1. Ligningen av Axel Camillo Eitzen for inntektsårene 2007, 2008 og 2009 oppheves for så vidt gjelder ilagt tillegsskatt. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.*
- 2. I erstatning for sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Axel Camillo Eitzen 352 266 - trehundreogfemtittusentohundreogseksiseks - kroner til staten v/Skatt øst innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.*

SkN 17-017 Innbetaling til skatteoppkreveren – hvilket krav som skal anses dekket

Lovstoff: Skattebetalingsloven § 10-10.

Agder lagmannsrett: Dom av 20. desember 2016, sak nr.: LA-2014-160837

Dommere: Lagdommer Marianne Linnestad, lagdommer Erland Henriksen og lagdommer Paal Chr. Aartun. **Saksgang:** Tønsberg tingrett TTONS-2013-86547 - Agder lagmannsrett LA-2014-160837.

Parter: Stein Raymond Rønning Henriksen (advokat Thomas Berg Nordahl) mot Skatteoppkreveren i Tønsberg kommune, (advokat Jan Grønnerud).

Sammendrag: Saken gjelder tvist om hvilke av kreditors krav en innbetaling fra debitor skal dekke. Sakens parter er Stein Raymond Rønning Henriksen (Henriksen) og Skatteoppkreveren i Tønsberg (skatteoppkreveren). Henriksen eide og drev selskapet Henriksen Group AS (selskapet) som gikk konkurs høsten 2010. Selskapet hadde flere ansatte. Sakens hovedspørsmål er om en innbetaling gjort av selskapet til skatteoppkreveren den 6. mai 2010 skal gå til dekning av forskuddstrekk for 2009 eller andre krav. Lagmannsretten ga Henriksen medhold, og la avgjørende vekt på at debitor som utgangspunkt har en ubetinget valgt når det gjelder hvilken forpliktelse en gitt oppfyllelse gjelder. Skatteoppkreverens omdisponering var dermed rettsstridig.

Saken gjelder tvist om hvilke av kreditors krav en innbetaling fra debitor skal dekke.

Sakens parter er Stein Raymond Rønning Henriksen (Henriksen) og Skatteoppkreveren i Tønsberg (skatteoppkreveren). Henriksen eide og drev selskapet Henriksen Group AS (selskapet) som gikk konkurs høsten 2010. Selskapet hadde flere ansatte. Sakens hovedspørsmål er om en innbetaling gjort av selskapet til skatteoppkreveren den 6. mai 2010 skal gå til dekning av forskuddstrekk for 2009 eller andre krav.

I 2009/2010 gjennomførte Skatteoppkreveren i Tønsberg bokettersyn i selskapet for årene 2008 og 2009. Ettersynet resulterte i to rapporter som er datert henholdsvis 17. desember 2009 og 22. januar 2010. Flere mangler ble beskrevet, blant annet manglende innberetning og betaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift for 2009, og mangler ved regnskapsføringen, herunder at det ikke var ført lønnsregnskap. Rapportene inneholder skatteoppkreverens forslag til fastsettelse av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Det fremgår også at skatteoppkreveren utarbeidet lønns- og trekkoppgaver for fire av de ansatte i henhold til hva skatteoppkreveren avdekket av lønnsutbetalinger under kontrollen, og at oppgavene ble sendt de ansatte. Rapportene ble utarbeidet uten selskapets medvirkning i det skatteoppkreveren ikke fikk tak i Henriksen. Rapportene ble imidlertid sendt selskapet/Henriksen til uttalelse, men svar ble ikke mottatt.

Den 12. februar 2010 sendte imidlertid Henriksen inn oppgave for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk for 2009. Det er terminoppgave for sjette termin 2009 som ble utfylt og sendt via Altinn, men det er på det rene at oppgaven gjaldt for hele 2009. Av oppgaven fremgår det blant annet at avgiftsgrunnlaget er på kr 1.240.000,-, og at arbeidsgiveravgiften av dette er beregnet til

kr 174.840,- og forskuddstrekket til kr 292.035,-. Vedlagt terminoppgaven lå også lønns- og trekkoppgaver for 2009 for seks ansatte.

Skatteoppkreveren sendte den 25. februar 2010 brev til selskapet ved Henriksen der det blant annet fremgår:

Før vi kan ta stilling til de innsendte oppgavene må det fremlegges regnskap ført etter regnskapslovens bestemmelser. Vi ber om at selskapet tar skriftlig kontakt med skatteoppkreveren omgående, for å avtale om tidspunkt for innlevering av selskapets regnskap for 2009.

Selskapet responderte ikke på brevet overfor skatteoppkreveren.

Den 2. mars 2010 begjærte skatteoppkreveren i Tønsberg Henriksen Gruppen AS konkurs. Kravet omfattet restskatt for 2007 og 2008, arbeidsgiveravgift for deler av 2008 og for hele 2009, utskrevet forskuddsskatt for 2009, gebyrer og forsinkelsesrenter. Kravet omfattet ikke forskuddstrekk.

Konkursbegjæringen ble behandlet av Tønsberg tingrett den 9. april 2010. I rettsmøtet bestred Henriksen kravet og at selskapet var insolvent. Han ba om fire ukers utsettelse for å bringe regnskapene à jour. Behandlingen av konkursbegjæringen ble deretter utsatt til onsdag 5. mai 2010.

Den 5. mai 2010 fortsatte tingretten behandlingen av konkursbegjæringen. Kravene i konkursbegjæringen var siden siste rettsmøte redusert ved at kravene på forskuddsskatt var trukket ut. Lagmannsretten legger til grunn at de gjenstående kravene i begjæringen beløp seg til kr 364.057,- inklusiv renter. Forskuddstrekk var fortsatt ikke en del av konkursbegjæringen, men det ble likevel tema under rettsmøtet. I rettsboken er følgende gjengitt av betydning for saken her:

Saksøkeren ble gitt ordet og fastholdt sitt krav på kr 347.991 + renter. (dvs kr 364.057,-, lagmannsrettens anmerkning). (...) Saksøkte erkjente å skylde saksøkeren kr 174.840,- i arbeidsgiveravgift totalt for 2009. Han hevdet å ha muntlig avtale om å oppgi all arbeidsgiveravgift pr. 6. termin og oppgave ble noe forsinket levert 12.02.2010. Videre erkjente han å skylde forskuddstrekk for lønn 2009 kr 292.035,- med forfall 05.01.2010 i følge oppgave levert 12.02.2010.

(...)

Saksøkte erkjente ikke å være insolvent og motsatte seg åpning av konkurs.

(...)

Saksøkeren fastholdt konkursbegjæringen. Samlet gjeld med det skyldneren har erkjent om forskuddstrekk, lønn 2009 kr 292.035,-, ca. kr 700.000,-.

Partene inngikk en avtale om betaling, og rettsmøtet ble på nytt utsatt. Partene er uenige om hva som ble avtalt under rettsmøtet; om det var kravene som lå til grunn for konkursbegjæringen som

skulle betales, eller om det var en delbetaling av selskapets gjeld til skatteoppkreveren tilsvarende beløpet konkursbegjæringen lød på, dvs. kr 364.000,- (avrundet).

Dagen etter betalte selskapet kr 364.000,- til skatteoppkreveren. Betalingen var delt i to beløp; kr 292.035,- og kr 71.965,-. Henriksen møtte hos skatteoppkreveren og viste ham de to kvitteringene for betalingene. Det er på det rene at Henriksen ved betalingene benyttet kundeidentifikasjonene (KID'ene) som han fikk via Altinn da han sendte oppgaven for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift den 12. februar 2010. Hvilke krav betalingen skulle dekke, var ikke tema på dette møtet. Det var derimot selskapets regnskap for 2009, som Henriksen igjen ble bedt om å sende til skatteoppkreveren.

Skatteoppkreveren trakk konkursbegjæringen i brev til tingretten den 6. mai 2010 med slik begrunnelse:

Vi viser til rettsmøte 5. mai. Skyldner har overholdt avtalen om innbetaling av kr 364.000 innen kl 14:00 i dag. Som saksøker trekker vi herved begjæring om konkurs.

Tingretten avsa den 6. mai 2010 kjennelse der saken ble hevet fordi selskapet hadde «*overholdt avtale om innbetaling av gjeld*».

Den 11. mai 2010 sendte skatteoppkreveren en kontoutskrift til selskapet med oversikt over hvordan innbetalingen på kr 364.000,- var postert. Det korresponderte med kravene i den reviderte konkursbegjæringen. Forskuddstrekk for 2009 var følgelig ikke dekket ved innbetalingen, i følge skatteoppkreveren.

Ny konkursbegjæring ble fremsatt overfor selskapet noen måneder senere, denne gang av Skatt sør. Konkurs ble åpnet 5. november 2010. Regnskapene for 2009 var heller ikke ferdigført da. Bobehandlingen ble innstilt i 2012 i medhold av konkursloven § 135.

I forbindelse med likningen for 2009, klaget Henriksen blant annet over at han ikke var godskrevet innbetalt forskuddsskatt for 2009, forskuddsskatt han hevdet selskapet hadde betalt 6. mai 2010.

I mai 2013 reiste Henriksen sak mot Skatteoppkreveren i Tønsberg for Tønsberg tingrett med krav om kr 180.000,- med tillegg av forsinkelsesrenter og saksomkostninger. Kravet var basert på at Henriksen Gruppen AS hadde betalt forskuddsskatt for lønnsutbetalinger til Henriksen for 2009 og at det skulle vært godskrevet ham. Kravet ble endret under tingrettens behandling, med påstand om at skatteoppkreverens postering av innbetalingen av forskuddstrekk på kr 292.035,- er rettsstridig og ugyldig, og må tilbakeposteres som forskuddsskatt. Staten ved Skatteoppkreveren i Tønsberg tok til motmæle og påsto seg frifunnet.

Tønsberg tingrett avsa dom den 30. juni 2014 med slik slutning:

1. Staten ved Skatteoppkreveren i Tønsberg frifinnes
2. Stein Raymond Rønning Henriksen dømmes til innen 2 -to- uker fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til Staten ved Skatteoppkreveren i Tønsberg med kr 75.891 - syttifemtusenåttehundreogtrenten kroner- .

Når det gjelder partenes anførsler for tingretten og tingrettens begrunnelse, vises det til tingrettens dom.

Henriksen har anket dommen til Agder lagmannsrett. Anken retter seg mot tingrettens bevisvurdering og rettsanvendelse.

Ankeforhandling ble holdt i tinghuset i Tønsberg den 13. desember 2016. Partene møtte og forklarte seg. Det ble ikke avhørt vitner. Skriftlige bevis ble ført slik det fremgår av rettsboken. Saken står i hovedsak i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten, likevel slik at spørsmålet om nekting av godskriving av forskuddstrekk i henhold til skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav a som tingretten behandlet, ikke anses som en del av kravet som er reist og som skal behandles av lagmannsretten. Partene var enige i denne begrensningen av saken.

Stein Raymond Rønning Henriksen har lagt ned slik påstand under ankeforhandlingen:

1. Staten v/ Skatteoppkreveren i Tønsberg sin omdisponering/ompostering av innbetalt forskuddstrekk for 6. termin 2009 kr 292.035 er rettstridig og ugyldig.
2. Omdisponeringen/omposteringen av kr 292.035 skal tilbakeføres som innbetalt forskuddstrekk for år 2009.
3. Staten v/ Skatteoppkreveren i Tønsberg dømmes til å betale sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett til Raymond Henriksen.

Til støtte for denne påstanden har han i hovedsak gjort dette gjeldende:

Skatteoppkreveren har ensidig foretatt en omdisponering av selskapets betaling i strid med selskapets ønske. En slik omdisponering er i strid med legalitetsprinsippet. Den klare hovedregelen er at debitor har rett til å velge hvilke krav en betaling skal dekke. Vanligvis vil KID og konto vise debtors betalingsønske, jf. e-post datert 27. oktober 2016 fra Skattedirektoratet om dette. Unntaksvis kan omstendighetene tilsi at debitor ønsker å betale noe annet enn den oppgitte KID gir anvisning på, for eksempel for å avslutte en tvangsinnndriving. Det er uansett ikke tilfellet her. Det forelå et krav på forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 10-10, og også fordi myndighetene hadde fastsatt skattegrunnlaget i de to rapportene og sendt lønns- og trekkoppgaver til de ansatte. Etableringen av et krav på forskuddstrekk og kravets forfall, er uavhengig av om det foreligger årsregnskap eller om terminoppgaven for slike trekk er levert for sent.

Innbetalingen den 6. mai 2010 var i tråd med avtalen som partene inngikk i rettsmøtet dagen før, om at selskapet skulle nedbetale på den samlede gjelden i størrelse med summen i konkursbegjæringen. Etterfølgende forhold underbygger for øvrig avtalen som ble inngått i rettsmøtet. En eventuell uklarhet med hensyn til hva som ble avtalt, må gå ut over skatteoppkreveren som den profesjonelle og sterke parten.

Selv om partene har avtalt at det var kravene i konkursbegjæringen som skulle betales, går debtors klare og beviselige betalingsønske uansett foran.

Staten ved Skatteoppkreveren i Tønsberg har lagt ned slik påstand under ankeforhandlingen:

1. Anken forkastes.
2. Raymond Henriksen dømmes til å betale sakens omkostninger for lagmannsretten.

Til støtte for denne påstanden har staten i hovedsak gjort dette gjeldende:

Skatteoppkreveren godkjente ikke oppgaven som selskapet sendte 12. februar 2010 fordi skatteoppkreveren allerede hadde utarbeidet lønns- og trekkoppgaver under bokettersynet, og oppgaven fra selskapet stemte ikke med skatteoppkreverens funn. Skatteoppkreveren hadde kompetanse til å sette selskapets oppgave til side. Henriksen ble gjort kjent med at skatteoppkrever ikke godkjente oppgaven i brev datert 25. februar 2010, et brev man må legge til grunn at kom frem til Henriksen. Ettersom oppgaven ikke ble godkjent, eksisterer det ikke noe krav i skatteregnskapet. Det vises for øvrig til Rt-1995-1667 om når et krav oppstår på det offentliges hånd. Arbeidsgiver vil kunne få et trekkansvar etter skattebetalingsloven § 16-20, men det var ikke fastsatt. Altinn er bare en postkasse, og et KID-nummer som selskapet fikk i forbindelse med at oppgaven ble innsendt, stifter ikke noe krav.

Skatteoppkreveren har ikke ompostert betalingen. Betalingen skulle gå til dekning av kravene i konkursbegjæringen. Det ble ikke inngått noen avtale under rettsmøtet til behandling av konkursbegjæringen om at selskapet kunne foreta betaling slik Henriksen hevder. Skatteoppkreveren forholdt seg til kravene i konkursbegjæringen, og det var de som skulle betales for at skatteoppkreveren skulle trekke konkursbegjæringen. Skatteoppkreveren har sterkt begrensede fullmakter til å inngå betalingsavtale med en skyldner og til å lempe på renter og omkostninger, jf. melding fra Skattedirektoratet 8. juli 2011, SKM-2011- 9 punkt 2.1 og 3.2.3. Skatteoppkreveren hadde ikke anledning til å akseptere innbetaling av andre krav enn konkursbegjæringen omfattet. Flere etterfølgende omstendigheter viser at avtalen var at Henriksen skulle betale kravene i konkursbegjæringen: Møtet den 6. mai 2010 der forskuddstrekk ikke var tema, brevet skatteoppkreveren sendte Henriksen 11. mai 2010 der posteringene fremgikk, regnskapet for 2009 som fortsatt uteble, og møtet den 13. oktober 2010 da skatteoppkreveren opprettholdt sitt brev av 25. februar 2010 om at oppgaven fra selskapet ikke var godkjent.

Lagmannsretten har kommet til at anken må føre frem og at Henriksens påstand tas til følge. Dette resultatet vil bli begrunnet nærmere nedenfor.

Lagmannsretten er enig med Henriksen i at debtors ønske med betalingen er sentralt for avgjørelse av tvisten mellom partene. Etter gjeldende rett har debitor som utgangspunkt en ubetinget valgrett når det gjelder hvilken forpliktelse en gitt oppfyllelse gjelder, se Hagstrøm, Obligasjonsrett, 2. utgave, side 207. Det samme kommer til uttrykk i en uttalelse innhentet av advokat Berg Nordahl fra Skattedirektoratet per e-post, der det også er lagt til at *«skattemyndighetene som utgangspunkt heller ikke har adgang til å ompostere innbetalinger som etter skatteytters ønske er gått til å dekke opp et bestemt krav.»*

Lagmannsretten finner det klart at Henriksen mente og ønsket at betalingen på kr 364.000,- skulle gå til dekning av skyldig forskuddstrekk for 2009 med kr 292.035,- og til delbetaling av skyldig arbeidsgiveravgift for samme år med kr 71.965,-. Lagmannsretten viser til hans forklaring om det i ettertid, men også til at det kom til uttrykk allerede ved betalingen. Betalingene ble gjort ved to

betalinger fra samme konto. Delbetalingene var på de to ovennevnte beløpene. Delbetalingen på kr 292.035,- samsvarer med beløpet Henriksen erkjente å skylde i forskuddstrekk for 2009 i rettsmøtet 5. mai 2010 og som for øvrig var i tråd med oppgaven som ble sendt 12. februar 2010. Lagmannsretten vil også legge til at Henriksen benyttet KID-numrene for betaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift som han fikk opplyst i Altinn etter å ha sendt denne oppgaven. Lagmannsretten vil for øvrig legge til at debitors tilkjenneivelse av hvilken forpliktelse han ønsker oppfylt med betalingen, ikke behøver å fremkomme med rene ord, se Hagstrøm op. cit. side 208, der det også fremgår at «(H)ans mening kan f.eks. fremgå av at ytelsen i art og kvantum stemmer med forpliktelse x». Det kan derfor ikke i seg selv holdes mot Henriksen at han ikke eksplisitt gjorde skatteoppkreveren oppmerksom på hva betalingene var ment å dekke.

Det må imidlertid gjøres unntak for debitors valgrett, hvis debitor på forhånd har lovet kreditor å betale visse krav, se Hagstøm op.cit. side 207.

Det er på det rene at innbetalingen på kr 364.000,- ble drevet frem av konkursbegjæringen som omfattet krav på kr 364.057,- etter at den ble korrigert. Under rettsmøtet 5. mai 2010 sa Henriksen seg villig til å betale dette beløpet. Det er på generelt grunnlag nærliggende å oppfatte en aksept av å betale det samme beløpet (avrundet) som en konkursbegjæringen lyder på, som en aksept av å betale de kravene konkursbegjæringen omfatter. Slik oppfattet også skatteoppkreveren det.

Det er protokollert at Henriksen i det første rettsmøtet til behandling av konkursbegjæringen (9. april 2010) «bestred kravet» uten at det er spesifisert om det gjaldt alle kravene i begjæringen eller bare enkelte. Under sin forklaring i lagmannsretten pekte Henriksen blant annet at han bestred restskatten for 2008 på kr 159.298,-, som var en del av konkursbegjæringen. Under det andre rettsmøtet til behandlingen av konkursbegjæringen (5. mai 2010), er ikke Henriksens syn på riktigheten av kravene fra skatteoppkreveren omtalt. Det er imidlertid på det rene at forskuddstrekk for 2009 som ikke var en del av konkursbegjæringen, ble et tema, ved at Henriksen erkjente at selskapet var skyldig slik forskuddstrekk med kr 292.035,-. Det synes også som skatteoppkreveren har brukt denne skylderkjennelsen i Henriksens disfavør ved at samlet gjeld er omtalt som «ca. kr 700.000,-» under tingrettens gjengivelse av skatteoppkreverens anførsler.

Henriksen har forklart at han ble utfordret av tingrettsdommeren under rettsmøtet på hvorfor han ikke betalte det han erkjente at han skyldte, hvorpå Henriksen forklarte at han ikke kunne betale alt. Tingrettsdommeren oppfordret ham da i det minste til å betale det beløpet skatteoppkreveren krevde, dvs. kr 364.000,- (avrundet). I følge Henriksen inngikk han en avtale med skatteoppkreveren om det, om en delbetaling av den totale, erkjente gjelden med kr 364.000,-. Det var i hvert fall sånn han oppfattet avtalen.

Partene er følgelig uenig om hva som ble avtalt, og begge parter har vist til omstendigheter som støtter deres oppfatning. Avgjørende for lagmannsrettens vurdering er likevel at det fremstår mest sannsynlig at Henriksen hadde den oppfatningen av hva som ble avtalt som han i ettertid også har hevdet, dvs. at han skulle nedbetale en andel av den totale og erkjente gjelden til skatteoppkreveren med kr 364.000,-. Betalingen som ble gjort dagen etter, underbygger det. Brevet som ble sendt fra skatteoppkreveren til tingretten der konkursbegjæringen ble trukket og

tingrettens begrunnelse for å trekke begjæringen, er i seg selv ikke egnet til å så tvil ved om Henriksens oppfatning var riktig. Brevet fra skatteoppkreveren viste bare til en avtale «*om innbetaling av kr 364.000 innen kl 14:00 i dag*». Det samme gjelder tingrettens hevingskjennelse der det er vist til at selskapet «*har overholdt avtale om innbetaling av gjeld*». Brevet fra skatteoppkreveren til Henriksen den 11. mai 2010 som er omtalt noe nærmere nedenfor, kan etter omstendighetene tas til inntekt for noe annet. Lagmannsretten finner det derfor ikke sannsynliggjort at Henriksen brøt en avtale eller et løfte han hadde gitt skatteoppkreveren ved å forutsette at kr 292.035,- gikk til dekning av annet enn kravene i konkursbegjæringen.

Det er gjort gjeldende at skatteoppkreveren ikke hadde hatt myndighet til å trekke konkursbegjæringen dersom han var kjent med at en delbetaling skulle dekke en gjeld på kr 292.053,- som ikke var omfattet av begjæringen. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å ta stilling til grensene for skatteoppkreverens myndighet i et tilfelle som dette. Det kan ikke forventes at en skatteyter er kjent med grensene for motpartens kompetanse i et tilfelle som dette der det ikke ble gjort til tema og der skatteoppkreveren også brukte erkjennelsen av skyldig skattetrekk mot Henriksen og som støtte for konkursbegjæringen.

Det fremstår som skatteoppkreveren ikke har reflektert over at Henriksen innbetalte beløpet på kr 364.000,- fordelt på to, der det ene beløpet var det eksakt samme som Henriksen erkjente å skyldte i skattetrekk for 2009 og med en KID som var knyttet til forskuddstrekk. Det ble i hvert fall ikke tatt opp med Henriksen. Dersom uenigheten mellom partene hadde kommet i dagen da Henriksen foreviste kvitteringene, ville skatteoppkreveren hatt anledning til å opprettholde konkursbegjæringen. Han ville følgelig kunnet akseptere debtors betalingsønske uten konsekvenser for konkursbegjæringen.

Det innbetalte beløp ble ompostert av skatteoppkreveren til å dekke kravene i konkursbegjæringen, og skatteoppkreveren sendte brev til selskapet/Henriksen der skatteoppkreverens postering av innbetalingen fremgikk. Henriksen forklarte at han ikke fikk eller åpnet dette brevet. Ettersom Henriksen ønske med betalingen var å dekke forskuddstrekk for 2009, og det ikke er sannsynliggjort at det var i strid med Henriksens oppfatning av avtalen som ble gjort i konkurstmøtet 5. mai 2010, har det ikke betydning at han ikke i ettertid reagerte på omposteringen. Det kan være et bevismoment i hva som ble avtalt, som omtalt ovenfor, men kan ikke i seg selv ta fra debitor en valgtrett som han med rette har benyttet seg av umiddelbart før.

Skatteoppkreveren har for øvrig gjort gjeldende at forskuddstrekk for 2009 ennå ikke var fastsatt og at det derfor ikke forelå noe krav som kunne dekkes ved Henriksens innbetaling. Det er ikke lagmannsretten enig i. Kravet var riktig nok ikke endelig fastsatt, men det forelå i det minste en forpliktelse for selskapet til å innbetale forskuddstrekk i henhold til egen oppgave, jf. skattebetalingsloven § 10-10. Hvordan et slikt krav rent formelt behandles og registreres i myndighetenes registre, er underordnet. I anledning statens argumentasjon i denne forbindelse, vil lagmannsretten legge til at KID-nummeret som Henriksen hadde fått i Altinn for betaling av forskuddstrekk i henhold til egen oppgave, ble akseptert ved betalingen 6. mai 2010, og således heller ikke ga Henriksen grunn til å tro at betalingen av forskuddstrekket ikke (lenger) var et krav mot selskapet.

Det er på det rene at selskapet har overtrådt flere lovpålagte påbud som for eksempel å foreta skattetrekk, ha skattetrekkskonto, innlevere oppgave for skattetrekk og arbeidsgiveravgift, føre og

levere regnskap. Etter lagmannsrettens syn, er imidlertid det forsømmelser som ikke får betydning for vurderingen av Henriksens krav i saken. De omtales derfor ikke nærmere.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at Henriksen får medhold i sitt krav om at beløpet på kr 292.035,- skal posteres som betaling av forskuddstrekk for 2009 og at posteringen som skatteoppkreveren tidligere har gjort, er rettsstridig.

Raymond Henriksen har vunnet saken fullstendig, og han har krevd sine sakskostnader for tingretten og lagmannsretten dekket i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Lagmannsretten har vurdert, men ikke funnet grunnlag for å anvende noen av unntaksreglene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd eller § 20-4. Advokat Berg Nordahl har fremlagt krav om dekning av kostnader for tingretten med kr 95.467,- og for lagmannsretten med kr 116.050,- (inkludert rettsgebyr). Det har ikke kommet innsigelser til kravene. Lagmannsretten finner kostnadene nødvendige og rimelig for å ivareta Henriksens interesser i saken, og staten ved Skatteoppkreveren i Tønsberg pålegges å erstatte hans utgifter i henhold til oppgavene.

Dommen er enstemmig.

Slutning:

- 1. Staten ved Skatteoppkreveren i Tønsbergs omdisponering/ompostering av innbetalt forskuddstrekk for sjette termin 2009 på kr 292.035,- er rettsstridig og ugyldig.*
- 2. Omdisponeringen/omposteringen av kr 292.035,- skal tilbakeføres som innbetalt forskuddstrekk for 2009.*
- 3. Staten ved Skatteoppkreveren i Tønsberg dømmes til å betale til Raymond Henriksen sakens omkostninger for tingretten med 95 467 - nittifemtusenfirehundreogsekstisju - kroner og for lagmannsretten med 136 690 - etthundreogtrettisekstusensekshundreognitti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SKN 17-018 Rabatterte billetter – skattemessige konsekvenser

Lovstoff: Skatteloven § 5-10, jf. § 5-1.

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 23. desember 2016, avgitt 17. desember 2016.

Rabatterte periodebilletter til kollektivtransport i forbindelse med arbeidsforhold – skattemessige konsekvenser

Rabatt på periodebilletter til kollektivtransport som gis til ansatte ved bestemte arbeidsplasser vil medføre skatteplikt for den ansatte, forutsatt at rabatten har klar sammenheng med arbeidsforholdet.

Det er ikke noe vilkår at fordelene stammer direkte fra arbeidsgiveren. Den skattepliktige fordelene settes i utgangspunktet til differansen mellom rabattert periodebillett og ordinær periodebillett. Arbeidsgivere plikter å ta hensyn til fordelene ved gjennomføring av forskuddstrekk og rapportering via a-ordningen.

Det er etablert ordninger der ansatte ved visse arbeidsplasser gis anledning til å kjøpe periodebilletter til kollektivtransport til rabattert pris. Slike rabatterte periodebilletter kan inneha noe avvikende eller andre egenskaper enn ordinære periodebilletter.

Som ledd i ordningen kan f.eks. arbeidsgiver inngå avtale med tjenestetilbyder og betale en mindre månedlig sum per ansatt som benytter seg av tilbudet. Ansatte som benytter seg av tilbudet kjøper billetten direkte fra kollektivselskapet. Slike ordninger vil ofte være et resultat av et samarbeid mellom offentlige myndigheter og kollektivselskaper, og formålet er blant annet å redusere bruk av bil i sentrale områder.

Spørsmålet er om slike ordninger må anses som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid for de ansatte som benytter seg av tilbudet.

Utgangspunktet er at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig etter sktl. § 5-10, jf. § 5-1. Det er ikke noe vilkår at fordelene stammer direkte fra arbeidsgiveren, så lenge det kan konstateres en sammenheng mellom fordel og arbeid/virksomhet. Dette må også gjelde om rabatten helt eller delvis er finansiert av offentlige midler. Om rabatt på periodebillett kun er tilgjengelig for personer som er ansatt hos en arbeidsgiver som f.eks. betaler et medlemsgebyr til billettutsteder, vil det normalt være en tilstrekkelig sammenheng mellom arbeidsforholdet og fordelene.

Det vises til Finansdepartementets uttalelse av 8. oktober 2007 (Utv. 2007/1575) der det fremgår at skatteplikt for lønnsytelser også gjelder «private fordeler som arbeidsgiveren ikke har direkte kostnader til, men hvor hans forhandlingsstyrke eller posisjon for øvrig er utslagsgivende for at de ansatte oppnår fordelene».

For å ta stilling til hva den skattepliktige fordelene utgjør for den enkelte ansatte, er det nødvendig å fastsette verdien av tjenestene som den ansatte får tilgang til. I denne sammenheng er det naturlig å sammenligne rabatterte periodebillett med billettyper som ellers er tilgjengelige i den aktuelle regionen. Om det konstateres at den rabatterte periodebilletten i all hovedsak gir tilgang til de samme tjenestene som en ordinær periodebillett, kan den skattepliktige fordelene settes til differansen mellom rabatterte billett og ordinær billett.

Arbeidsgivere plikter å registrere hva den skattepliktige fordelene utgjør for den enkelte ansatte som benytter seg av rabattordningen, slik at dette kan hensyntas ved gjennomføring av forskuddstrekk og rapportering via a-ordningen.

SkN 17-019 SKDs kommentar til IKEA-dommen

Lovstoff: Skatteloven § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Domskommentar fra Skattedirektoratet avgitt 15. desember 2016.

Rentefradrag nektet med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Høyesterett avsa 18. oktober 2016 dom hvor et selskap ble nektet fradragrett for renter på konserninternt lån etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ("Ikea-saken"). Rentebetalingen knyttet seg til at selskapet, etter å ha utfisjonert eiendommene, lånefinansierte et aksjekjøp som førte til at selskapet ble indirekte eier av de samme eiendommene. Fisjonen innebar en kapitalnedsettelse og dermed utdeling av selskapets egenkapital.

Dommen gir viktige avklaringer av anvendelsesområdet for skatteloven § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ved omgåelsesvurderinger.

Bakgrunn

Ikea Handel og Eiendom AS (Ikea), konsernspiss i den norske delen av det internasjonale Ikea-konsernet, eide frem til mai 2007 fem eiendommer og to eiendomskontrakter (heretter eiendommene) i Norge til en samlet verdi av ca. 2,1 milliarder kroner.

Ikea-konsernet foretok i 2006 og 2007 en omorganisering av eierskapet til eiendommene. Ikeas nederlandske morselskap stiftet først et nytt holdingselskap og syv særskilte "single purpose-selskaper". Ikea utfisjonerte deretter eiendommene, slik at hvert av de syv selskapene overtok en eiendom. Fisjonen ble foretatt til kontinuitet og utløste ingen gevinstbeskatning.

I august 2007 ble aksjene i de syv nyopprettede selskapene overført til det nyopprettede holdingselskapet ved tingsinnskudd til virkelige verdier. Ikea kjøpte så det nyopprettede holdingselskapet til virkelig verdi. Kjøpet ble finansiert ved konserninternt lån fra et belgisk konsernselskap. I perioden 2008-2012 betalte Ikea renter på ca. 439 millioner kroner, og krevde fradrag for rentene ved ligningen.

Skattekontoret nektet fradrag for rentekostnadene med hjemmel både i skatteloven § 13-1 og regelen om ulovfestet gjennomskjæring. Tingretten stadfestet ligningen og la til grunn at rentefradrag kunne nektes etter både skatteloven § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Lagmannsretten nektet fradrag med hjemmel i skatteloven § 13-1, og vurderte derfor ikke om vilkårene for å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen var oppfylt.

Høyesteretts dom

Spørsmålet for Høyesterett var om Ikea ved ligningen for inntektsårene 2008 – 2012 kunne nektes fradrag for renter på konserninterne lån med grunnlag i skatteloven § 13-1, eventuelt den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Skatteloven § 13-1

Høyesterett tok utgangspunkt i ordlyden i skatteloven § 13-1 og påpekte at ordlyden i seg selv kunne tyde på at bestemmelsen hadde et ubegrenset anvendelsesområde i interessefellesskap når det kan påvises inntektsreduksjon (61).

Forarbeidene og forhistorien til bestemmelsen ga imidlertid etter Høyesteretts syn et mer nyansert bilde. En gjennomgang av bestemmelsens forarbeider tilsa at lovgiver har ment at bestemmelsen primært er en tilordnings- og prisingsregel ved transaksjoner mellom skattytere i interessefellesskap, hvor uriktig internprising og tynn kapitalisering utvilsomt faller inn under bestemmelsens anvendelsesområde (65).

Høyesterett påpekte at rettspraksis ikke ga noe veiledning for egenkapitaldisposisjoner og skatteloven § 13-1 (70). Retten pekte på at disposisjoner som foretas i sammenheng med selskapsendringer, i rettspraksis synes å ha blitt bedømt etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen (72).

Høyesterett fant heller ikke videre veiledning i Lignings-ABC eller juridisk litteratur (75 og 76).

Ved den endelige fastsettelsen av anvendelsesområdet for skatteloven § 13-1, tok Høyesterett utgangspunkt i (77) at regelen er gammel og at det parallelt er utviklet en ulovfestet gjennomskjæringsregel. Uttalelser fra lovgiver tilsa at det ikke hadde vært lovgivers intensjon at skatteloven § 13-1 skulle være et alternativ til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen (78). Etter rettens vurdering (79) ville det være tilnærmet umulig å trekke grensen mellom hvilke egenkapitaldisposisjoner som skulle tillates, og hvilke som skulle rammes av skatteloven § 13-1, fordi ellers lojale og legitime egenkapitaldisposisjoner etter sin art vil kunne føre til inntektsreduksjoner.

Høyesterett konkluderte etter dette med (81) at skatteloven § 13-1 ikke kommer til anvendelse der disposisjonsrekken omfatter reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning.

Av dette fulgte da at utfisjoneringsen av eiendommene til den nye holdingstrukturen (egenkapitaldisposisjonen) ikke kunne vurderes etter skatteloven § 13-1. Det var da ikke grunnlag for å avskjære fradrag for gjeldsrentene etter skatteloven § 13-1 knyttet til gjelden som var pådratt for å erverve aksjene i det nystiftede holdingselskapet (82).

Samtidig uttalte retten (81) at bestemmelsen kan anvendes på de deler av en slik disposisjonsrekke som bestemmelsen rammer, slik som internpris og tynn kapitalisering.

Ulovfestet gjennomskjæring

Høyesterett vurderte deretter om rentefradrag kan nektes med grunnlag i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Retten tok utgangspunkt i grunnvilkåret, dvs. at det hovedsakelige motivet for disposisjonen må være å spare skatt (85).

Høyesterett anså opprettelsen av selskapsstrukturen for å ha et tilstrekkelig forretningsmessig motiv (89). Spørsmålet var imidlertid om fremgangsmåten var hovedsakelig skattemessig motivert. Retten viste til at staten hadde gjort gjeldende at Ikea selv kunne ha etablert eiendomskonsernet, noe som ikke ville skapt behov for et lånefinansiert tilbakekjøp i siste ledd (93). Videre ga retten uttrykk for at det var et spørsmål om det, for å oppnå det forretningsmessige formålet, var nødvendig å overføre aksjene i det nyopprettede holdingselskapet til Ikea ved et lånefinansiert kjøp til virkelig verdi i stedet for at Ikea ervervet dem som et tingsinnskudd (93).

Spørsmålet var da om skattemessig motiverte og unødvendige enkeltledd i en transaksjonsrekke kan utløse gjennomskjæring.

Basert på rettspraksis slo retten fast at sluttledd og mellomledd i en transaksjonsrekke som i og for seg kan ha et overordnet forretningsmessig formål, kan utløse gjennomskjæring dersom de er unødvendige ledd på veien mot å oppfylle formålet (92).

Videre bekreftet Høyesterett at gjennomskjæringsregelen også må få anvendelse på unødvendige metoder for å gjennomføre et ellers nødvendig transaksjonsledd (93).

Etter rettens syn var det ikke tvilsomt at den valgte fremgangsmåte med pådragelse av gjeld med betydelige rentekostnader, var hovedsakelig skattemessig motivert og unødvendig (94). Grunnvilkåret var da oppfylt.

Høyesterett vurderte deretter om det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremsto som stridende mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen (tilleggsvilkåret/totalvurderingen).

Retten kunne ikke se (98) at valget av fremgangsmåte, dvs. utfisjoneringsen uten vederlag og lånefinansiert tilbakekjøp av det utfisjonerte, hadde forretningsmessig egenverdi for Ikea. Videre

mente retten (99) at det etter en totalvurdering ikke ville være forenlig med skattereglenes formål, fisjons-, kontinuitets- og fradragsreglene, å innrømme fradragsrett for rentene på det konserninterne lånet.

Ikea anførte at samme skattemessig resultat kunne vært oppnådd ved å gjennomføre omorganiseringen på en annen måte som ville være uangripelig. Høyesterett avviste dette (105) og ga uttrykk for at Ikea ikke hadde påvist en slik fullt ut avklart, alternativ fremgangsmåte.

Videre hevdet Ikea at lovgiver hadde vært kjent med de utfordringer rentefradrag mellom nærstående har skapt, uten å gripe regulerende inn. Retten avviste dette (106) og ga uttrykk for at den manglende regulering ikke skyldes at man ikke har villet ramme dette, men at dette er et område som var vanskelig å regulere treffsikkert.

Høyesterett konkluderte med at Ikea kunne nektes fradrag for gjeldsrentene med grunnlag i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Dommen er enstemmig.

Skattedirektoratets kommentar

Dommen gir viktige avklaringer av anvendelsesområdet for skatteloven § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ved omgåelsesvurderinger.

Skatteloven § 13-1

Skatteloven § 13-1 gir skattemyndighetene hjemmel til å endre skattegrunnlaget dersom interessefellesskap mellom partene er årsak til inntekts- eller formuesreduksjon.

Høyesteretts uttalelse i avsnitt 81 bygger på en bred gjennomgang av en rekke sentrale rettskilder. Avsnittet er sentralt for rettens syn på virkeområdet til skatteloven § 13-1:

"Mitt syn er at § 13-1 ikke kommer til anvendelse der disposisjonsrekken omfatter reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning. De vurderingstemaer som den ulovfestede gjennomskjæringsregelen inneholder, er velegnet for å bedømme slik tilfeller. (...) For ordens skyld legger jeg til at § 13-1 selvfølgelig kan anvendes på deler av en slik disposisjonsrekke som bestemmelsen rammer, slik som internpris og tynn kapitalisering."

Skattedirektoratet forstår dommen slik at den begrenser virkeområdet til skatteloven § 13-1 når det gjelder omgåelsesspørsmål knyttet til "egenkapitaldisposisjoner". Hva som etter dommen skal anses som egenkapitaldisposisjoner synes etter direktoratets vurdering uklart.

Høyesterett har ikke definert nærmere hva som omfattes av begrepet "egenkapitaldisposisjon". Ut fra avsnitt 53 og 79 legger Skattedirektoratet til grunn at begrepet omfatter utbytteutdelinger og utdelinger i forbindelse med kapitalnedsettelse og fisjoner.

I avsnitt 81 refereres det til egenkapitaldisposisjoner som inngår i en "disposisjonsrekke". Skattedirektoratet leser imidlertid dommen slik at retten drøfter egenkapitaldisposisjoner og omgåelsesspørsmål etter skatteloven § 13-1 generelt. Et sentralt moment i så henseende fremgår av avsnitt 79, hvor Høyesterett uttaler at det vil være tilnærmet umulig å trekke grensen mellom

hvilke egenkapitaldisposisjoner som skal tillates og hvilke som skal rammes av skatteloven § 13-1, fordi ellers lojale og legitime egenkapitaldisposisjoner etter sin art vil kunne føre til inntektsreduksjoner. Dette momentet vil etter Skattedirektorates syn gjøre seg gjeldende uavhengig av om en egenkapitaldisposisjon inngår i en disposisjonsrekke eller ikke.

Skattedirektoratet antar etter dette at omgåelsesspørsmål knyttet til egenkapitaldisposisjoner som beskrevet over, ikke kan bedømmes etter skatteloven § 13-1, uavhengig av om de inngår i en rekke av disposisjoner eller ikke. Slike omgåelsesspørsmål må vurderes etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Skattedirektoratet bemerker at dommen for øvrig ikke representerer noen innskrenkning av anvendelsesområdet for skatteloven § 13-1, herunder at bestemmelsen hjemler såkalt strukturell justering av avtaleforhold (f.eks. tynn kapitalisering) som ledd i fastsettelse av internpris mellom parter i interessefellesskap.

Ulovfestet gjennomskjæring

Gjennomskjæringsnormen er etablert av Høyesterett gjennom rettspraksis, og anviser at dersom hovedformålet med disposisjonen er å spare skatt (grunnvilkår), og det etter en totalvurdering av disposisjonens virkninger, skattyters formål og omstendighetene for øvrig, er i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, kan reelle og lovlige transaksjoner mv. gis andre skattemessige virkninger enn det som følger av de ordinære skattereglene.

Ikea-dommen viderefører hovedlinjene i denne normen. Høyesterett slår fast at gjennomskjæring ikke bare kan foretas av disposisjonsrekken som sådan, men også ved forretningsmessig unødvendige og skattemessig motiverte sluttledd, mellomledd og metoder. Ethvert forretningsmessig unødvendig og skattemotivert enkeltledd i en transaksjonsrekke, eller unødvendige metoder for å gjennomføre et ellers nødvendig transaksjonsledd, kan utløse gjennomskjæring.

Ved den konkrete vurderingen av om grunnvilkåret for ulovfestet gjennomskjæring er oppfylt legger retten avgjørende vekt på disposisjonsrekkens økonomiske virkninger for Ikea (94). Negative økonomiske virkninger for det norske selskapet tilsa manglende forretningsmessig motiv, samtidig som store skattebesparelser ble oppnådd på konsern-nivå. Dommen bekrefter uttalelsene i Rt. 2006 s.1232 (Telenor Eiendom) om at virkninger i form av skattebesparelser er et sterkt bevismoment, og utgjør en presumsjon for skattemotivasjon med mindre skattyter kan tilbakevise dette.

Høyesterett henviser under totalvurderingen til forarbeidene til fusjons- og fisjonsreglene, Ot. prp. nr. 71 (1995-96) punkt 2.3.5.4. Det uttales her at unntak fra realisasjonsbeskatning ikke bør gjøres i større utstrekning enn det som er nødvendig og rimelig for å ivareta omstillingsbehov, og at omorganiseringer som i hovedsak er skattemessig motivert ikke bør komme inn under skattefritaket. Retten presiserer at dette er et bærende hensyn som også treffer den metode som var anvendt i Ikea-saken. Dette bekrefter etter Skattedirektoratets oppfatning at uttalelsene i forarbeidene må anses å gi uttrykk for et generelt prinsipp.

Når det gjelder anførsler om at samme skattemessig resultat kunne ha vært oppnådd ved en annen fremgangsmåte, bekrefter retten utgangspunktet om at skattyter må finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er foretatt. Høyesterett foretar en nyttig presisering når det uttales at dersom en metode er valgt etter profesjonelle overveielser, må det kreves at den alternative fremgangsmåte ville vært uangripelig og uten tvil ville ha gitt et likt skattemessig resultat. Skattedirektoratet legger således til grunn at det skal mye til for at alternative disposisjonsmuligheter må hensyntas ved omgåelsesvurderinger.

Høyesterett kommer også inn på betydningen av at lovgiver har vært kjent med de utfordringer rentefradrag mellom nærstående har skapt, uten å gripe regulerende inn. Det gis uttrykk for at den manglende regulering ikke skyldes at man ikke har villet ramme dette, men at dette er et område som var vanskelig å regulere treffsikkert. Skattedirektoratet bemerker at dommen nyanserer uttalelsene i Rt. 2014 s. 227 (ConocoPhillips), og direktoratet legger til grunn at betydningen av manglende lovregulering må vurderes konkret i den enkelte sak.

SKN 17-020 SKDs kommentar til Høyesteretts dom av 2. november 2016 (Evry AS)

Lovstoff: Skatteloven § 6-24 (2)

Domskommentar fra Skattedirektoratet avgitt 20. januar 2017.

Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 2. november 2016 – fradragsrett for transaksjonskostnader ved ikke-gjennomførte aksjekjøp etter skatteloven § 6-24 (2)

Høyesterett avsa 2. november 2016 dom i saken mellom Evry ASA og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). Saken gjaldt spørsmål om skatteloven § 6-24 gir fradragsrett for utgifter til kjøp av aksjer når det ikke blir noe av aksjekjøpet. Dommen gir en avklaring av rekkevidden til skatteloven § 6-24 (2) før presiseringen av bestemmelsen ble gitt med virkning fra og med 2016.

Evry ASA (tidligere EDB Business Partner ASA) er et større IT-selskap. I 2008 foretok selskapet flere mulige strukturelle grep for å utvikle selskapet. Sentralt stod en prosess som tok sikte på oppkjøp av aksjene i et finsk IT-selskap, Tieto Oyj. Forhandlinger om oppkjøp førte ikke frem.

I selvangivelsen for inntektsåret 2008 krevde Evry fradrag med kroner 34 766 812 for kostnader knyttet til oppkjøpsforsøket. Skatteklagenemnda aksepterte fradrag for kroner 13 307 531. De øvrige kroner 21 459 281 ble ansett som ikke-fradragsberettigede ervervskostnader.

Evry tok ut stevning, hvorpå Asker og Bærum tingrett opphevet skatteklagenemndas vedtak i dom av 20. mars 2015.

Staten anket tingrettens avgjørelse inn for Borgarting lagmannsrett, som i dom 8. januar 2016 frifant staten.

Evry anket dommen inn for Høyesterett, som forkastet anken i dommen av 2. november 2016. Dommen er enstemmig.

Høyesterett dom

Spørsmålet Høyesterett skulle ta stilling til var om kostnader til forsøk på aksjeerverv som ikke blir gjennomført, er omfattet av fradragsbegrensningene i skatteloven § 6-24 (2) (slik den lød i 2008):

§ 6-24. Kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt mv.

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

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

Høyesterett slo fast at ordlyden ikke løste spørsmålet (34).

Høyesterett gjennomgikk deretter forarbeidene til skatteloven § 6-24, Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) pkt. 15.1 og 15.3, og kom til at heller ikke disse omtalte spørsmålet (42). Retten peker på at forarbeidene synes å forutsette at det dreier seg om kostnader knyttet til aksjer som er ervervet. Det vises til at forarbeidene prinsipielt begrunner forslaget om innføringen av skatteloven § 6-24 med at når hensikten med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning, bør det ikke være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten, og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg kostnaden (39). Videre viser retten til at den mer praktiske begrunnelsen for innføringen av bestemmelsen; vanskelighetene med fordeling av kostnader som fortsatt ville være fradragsberettigede etter skatteloven § 6-1, og kostnader som ikke ville ha tilstrekkelig nær tilknytning til skattepliktige inntekter innad i et konsern (39).

Disse hensynene slår ikke til for kostnader knyttet til aksjeerverv som ikke gjennomføres (43). Sammenholdt med at det er systemfremmed å innrømme fradrag for kostnader knyttet til skattefrie inntekter, konkluderer Høyesterett med at skatteloven § 6-24 (2) må forstås slik at den gjelder uavhengig av om ervervet blir gjennomført eller ikke (43). Denne tolkningen er etter rettens syn innenfor de tolkningsalternativene som ordlyden åpner for (44).

Skattedirektoratets kommentar

Etter skatteloven § 6-1 gis det fradrag for kostnader som har tilknytning til skattepliktige inntekter. Kostnader knyttet til erverv av aksjer må aktiveres på aksjene og kommer først til fradrag når aksjene realiseres.

Innføringen av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 i 2004, som innebærer fritak for skatt på bl.a. aksjeutbytte og gevinst ved realisasjon av aksjer, medførte at kostnader knyttet til fritaksmetode-aksjer ikke var fradragsberettiget. En slik løsning ble imidlertid ikke ansett å være tilfredsstillende. Hensynet til et mer konsistent skattesystem for selskaper og aksjonærer tilsa at det burde innføres unntak fra hovedregelen, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005-06) pkt. 15.1 og 15.3. I 2005

ble det derfor innført en bestemmelse om fradragsrett for "*kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38*" i skatteloven § 6-24 (1). For ervervskostnader, som utenfor fritaksmetoden ville vært aktiveringspliktige på aksjen, ble det i annet ledd innført en regel som avskjærer fradragsrett. I motsetning til ervervskostnader utenfor fritaksmetoden, og som kommer til fradrag ved realisasjon, innebærer § 6-24 (2) at ervervskostnader innenfor fritaksmetoden ikke kommer til fradrag.

For Høyesterett anførte Evry at de aktuelle kostnadene måtte falle inn under skatteloven § 6-24 (1), og at annet ledd bare kunne omfatte ervervskostnader til aksjer som faktisk ble ervervet. En annen løsning ville ifølge Evry innebære en utvidende fortolkning av bestemmelsen som ikke er forenlig med skatterettens forutberegnelighetsprinsipp. I tingretten fikk selskapet medhold i denne argumentasjonen.

Staten la imidlertid til grunn at fradragsbegrensningen kommer til anvendelse uavhengig av om aksjeerhvervet gjennomføres eller ikke. Høyesterett bekrefter denne forståelsen.

Høyesteretts avgjørelse gir, etter direktoratets vurdering, en klar forståelse av rekkevidden til skatteloven § 6-24 (2). Avgjørelsen vil ha generell betydning for tilsvarende saker fra tiden før lovpresiseringen som trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016. Bestemmelsen fikk da en presisering om at ervervs- og realisasjonskostnader ikke er fradragsberettiget, uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres eller ikke.

Høyesterett tar ikke stilling til hvilke typer oppkjøpskostnader som omfattes av hhv. skatteloven § 6-24 (1) og (2). Dette må avgjøres etter en konkret vurdering av den enkelte kostnad. Kostnader som etter direktoratets syn kan falle inn under første ledd, er kostnader pådratt for f.eks. å skape driftsmessige synergier mellom eksisterende selskap på kjøpersiden og selskap man vurderer å kjøpe. Annet ledd kan omfatte kostnader som knytter seg til tilrettelegging av, og forsøk på, oppkjøp av konkrete selskaper.

Skattedirektoratet registrerer at Høyesterett presiserer at den fradragsrett som følger av skatteloven § 6-24 (1) er en unntaksregel, da den må anses som et avvik fra skattelovens system ved at den innrømmer fradrag for kostnader knyttet til skattefrie inntekter. Etter direktoratets vurdering rokker ikke unntaksbestemmelsen ved de alminnelige tilordningsprinsipper.

Forskriftsendringer

SKN 17-021 Endring til utfylling og gjennomføring av skatteloven

Forskrift om endring i til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 31. januar 2017 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 6-50 åttende 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:

§ 6-50-3 første til tredje ledd skal lyde:

- (1) Selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd skal føre ett samlet regnskap over mottatte gaver. Regnskapet skal være revidert av revisor, og vise at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål som nevnt i skatteloven § 6-50 første ledd. Kravet til revisjon gjelder bare hvis summen av de mottatte gaver overstiger 10 000 kroner i året.
- (2) Selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd skal gi de nødvendige opplysninger til Skattedirektoratet innen fastsatte frister, jf. skatteforvaltningsloven § 7-10 bokstav c.
- (3) Selskapet, stiftelsen, sammenslutningen, herunder tros- og livssynssamfunn må være registrert i Enhetsregisteret på innberetningstidspunktet. Registrering må være skjedd før det gis forhåndsuttalelse om at organisasjonen faller inn under ordningen.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

SkN 17-022 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 2. februar 2017 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-3 og 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:

§ 5-4-3 annet ledd og tredje ledd skal lyde:

(2) Arbeidsgiveren kan la være å foreta forskuddstrekk i ytelser som er unntatt fra opplysningsplikt etter skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 første ledd annet punktum, tredje ledd, femte ledd eller sjuende ledd.

(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 skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 tredje ledd. Trekkplikten inntreer fra og med det tidspunktet hvor lønn mv. overstiger grensen for opplysningsplikt som nevnt i første punktum.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

SkN 17-023 Endring i skattebetalingsforskriften

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 7. februar 2017 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-10 og 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:

§ 5-10-20 første ledd skal lyde:

(1) Arbeidsgiver skal ved hver lønnsutbetaling gi skattyteren kvittering for foretatt forskuddstrekk og utleggstrekk. Kvitteringen skal inneholde skattyters navn og fødselsnummer, angivelse av trekkperioden, hvilken tabell eller prosentsats det er trukket etter, bruttolønnen, beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med spesifisering av fradrag etter skattebetalingsloven § 5-9, størrelsen på foretatt forskuddstrekk og utleggstrekk samt arbeidsgivers navn og organisasjonsnummer, eller for private arbeidsgivere fødselsnummer.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2016.