



Skattenytt 11/2014

Ansvarlig utgiver:

Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)

Redaksjonen:

Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør

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

Redaksjonen i Skattenytt



Rolf Lothe
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



Karine Ugland Virik,
Administrerende direktør,
Skattebetalerforeningen



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

Innholdsfortegnelse

LAGMANNNSRETTSDOMMER	1
SkN 14-129 Spørsmål om fradrag for utgifter til seilbåt	1
SkN 14-130 Fradragsretten for tap på fordring	16
TINGRETTSDOMMER	26
SkN 14-131 Fradragsrett for renter.	26
SkN 14-132 Vedlikehold eller påkostning	47
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	54
SkN 14-133 Ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser - Skattemessig behandling ved overdragelse av virksomhet	54
SkN 14-134 Elysee-dommen, om uttaks- og utbyttebeskatning – Skattedirektoratets domskommentar	61
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	66
SkN 14-135 Momenter i lavskattelandvurderingen	66

Lagmannsrettsdommer

SKN 14-129 Spørsmål om fradrag for utgifter til seilbåt

Lovstoff: Skatteloven § 6-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 5. november 2014, **sak nr.:** LB-2013-144135

Dommere: Lagdommer Ole Nyfløt, konstituert lagdommer Jan Eivind Norheim, tilkalt dommer, dommer Hanne Tenden. **Saksgang:** Klagenemnda for merverdiavgift KMVA-2012-7375 - Skatteklagenemnda - Oslo tingrett TOSLO-2012-204398 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-144135 (13-144135ASD-BORG/03).

Parter: Elektrisk Kompagni AS (advokat Jørgen Bernhard Grønlie) mot Skatt Øst Avd Oslo (advokat Anne Cathrine Haug-Hustad).

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om et elektroinstallasjonsfirma hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift og fradrag ved inntektsligningen for anskaffelse og drift av seilbåt. Lagmannsretten fant at driften av seilbåten ikke kunne anses som virksomhet i seg selv. Seilbåten hadde heller ikke en tilstrekkelig nær sammenheng med elektroinstallasjonsvirksomheten til at utgiftene ga fradragsrett. Tilleggsavgift og tilleggsskatt ble fastholdt.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak av Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda og reiser spørsmål om den ankende part har fradragsrett for inngående merverdiavgift og fradragsrett ved inntektsligningen for anskaffelse og drift av en seilbåt.

Elektrisk Kompagni AS (heretter EK eller selskapet) ble stiftet 1896. Selskapet har siden starten drevet med elektrisk installasjon. Opprinnelig knyttet arbeidet seg til skips-, industri- og boliginstallasjon. I 1995 overtok nåværende styreleder og daglig leder Jonny Blomvik selskapet. Han hadde tidligere erfaring med installasjoner på messer og utstillinger, og selskapet fikk en stadig økende omsetning innen lys og strøm på messer og utstillinger, i tillegg til industri- og boliginstallasjon. Hoveddelen av selskapets oppdrag er i østlandsområdet.

I 2006 kjøpte selskapet en seilbåt av typen Najad 440 AC fra det svenske selskapet Najadvarvet AB. Prisen på seilbåten var EUR 450 503 ekskl. merverdiavgift, i deklarasjonsskjemaet omregnet til NOK 3 614 832 (NOK 4 518 540 inkl. mva). I selskapets regnskap ble båten aktivert med til sammen NOK 3 642 723, og det er ført fradrag for kostnader til å drifte båten i årene 2006 - 2008.

Båten ble innfortollet til Norge, og det ble betalt merverdiavgift med NOK 903 708. Innførselsavgiften ble fradragsført i selskapets omsetningsoppgave for 4. termin 2006. Inngående avgift på andre kostnader ved båtholdet ble løpende fradragsført fra og med 4. termin 2006 til og med 6. termin 2008.

Ved brev 19. oktober 2006 varslet Østfold fylkesskattekontor selskapet om oppgavekontroll for 4. termin 2006. På bakgrunn av kontrollen ble det fattet vedtak om etterberegning av et mindre beløp som ikke har betydning for saken.

Ved brev 19. juni 2009 ble selskapet varslet om at skattekontoret i Lillestrøm hadde besluttet å gjennomføre bokettersyn i virksomheten. I rapporten etter bokettersynet ble det vist til at formålet med anskaffelsen av seilbåten ble antatt å være av privat karakter, og selskapet ble varslet om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift og skattemessig tilbakeføring av fradragsføre kostnader i forbindelse med anskaffelse og drift av seilbåten.

Skattekontoret (Skatt øst) traff 30. oktober 2010 vedtak med slik slutning:

Avgiftsmessige forhold:

Avgiftsåret 2006: Inngående avgift tilbakeføres med kr 919 859

Avgiftsåret 2007: Inngående avgift tilbakeføres med kr 18 279

Avgiftsåret 2008: Inngående avgift tilbakeføres med kr 16 615

Tilleggsavgift ilegges med 30% de enkelte avgiftsår.

Skattemessige forhold:

Inntektsåret 2006: Alminnelig inntekt økes med kr 785 338 fra kr 23 334 til kr 762 004.

Tilleggsskatt ilegges med 30% av skatt på inntektsøkningen.

Inntektsåret 2007: Alminnelig inntekt økes med kr 658 841 fra kr 957 927

til kr 1 616 768.

Tilleggsskatt ilegges med 30% av skatt på inntektsøkningen.

Inntektsåret 2008: Alminnelig inntekt økes med kr 497 682 fra kr 895 043

til kr 1 392 725.

Tilleggsskatt ilegges med 30% av skatt på inntektsøkningen.

Felles: renter ilegges med hjemmel i skattebetalingsloven § 11-2.

Klagenemnda for merverdiavgift traff den 18. juni 2012 slikt vedtak:

Den påklagede etterberegningen og ilagt tilleggsavgift stadfestes.

Skatteklagenemnda traff 16. oktober 2012 vedtak med slik slutning:

Skatteklagenemnda fastholder skattekontorets vedtak.

Ved stevning 18. desember 2012 til Oslo tingrett reiste EK søksmål mot staten v/Skatt øst med påstand om at vedtakene av Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda er ugyldig og at ligningen for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 oppheves.

Oslo tingrett avsa 5. juli 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.

2. Elektrisk Kompagni AS dømmes til å betale Staten v/Skatt øst 62 200 - sekstitotusentohundre - kroner i sakskostnader innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

Tingretten kom til at seilbåten ikke har den nødvendige tilknytning til EKs virksomhet innen elektroinstallasjon/messebelysning. Tingretten fant videre at driften av seilbåten i seg selv ikke fyller kravet til næringsvirksomhet. Kostnadene ved anskaffelse og drift av seilbåten var således ikke fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1 og merverdiavgiftsloven av 1969 § 21. Det forelå dermed grunnlag for å endre beregningsgrunnlaget for skatt og merverdiavgift, jf. ligningsloven § 8-1 og merverdiavgiftsloven av 1969 § 55. Tingretten fant videre at det var grunnlag for tilleggsskatt og tilleggsavgift med 30 %. Vedtakene av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift var følgelig gyldige.

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

Elektrisk Kompagni AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 7. og 8. oktober 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Den ankende part v/styreleder møtte sammen med sin prosessfullmektig og ga forklaring. Ankemotparten var representert ved prosessfullmektig. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, Elektrisk Kompagni AS, har i hovedtrekk anført:

Formålet med båtkjøpet var bruk i installasjonsvirksomheten og utleie, slik vedtakene bygger på. Det er ikke holdepunkter for å hevde at båten hovedsakelig ble anskaffet for at hovedaksjonær skulle bruke båten privat, slik tingretten har lagt til grunn.

Lagmannsretten kan heller ikke prøve om vedtakene er gyldige ut fra at hovedformålet med båtkjøpet var aksjonærens private bruk. Dette fordi fradragsnektelsen i vedtakene er begrunnet ut fra at hovedformålet var en ikke næringsmessig utleieaktivitet, og det er noe annet enn anskaffelse til aksjonærens private bruk.

Det kan uansett ikke ses bort fra selskapsformålet som forelå på anskaffelsestidspunktet. Båten ble anskaffet for å brukes i installasjonsvirksomheten, og det vil iallfall foreligge delvis fradragsrett. Uansett kan ikke driftsutgifter som er pådratt for å bruke båten i skatte- og avgiftspliktig virksomhet nektes fradragsført ut fra en begrunnelse om at hovedformålet med båtkjøpet var at aksjonæren skulle bruke båten privat.

Det avgjørende for retten til fradrag for inngående merverdiavgift er hvordan seilbåten - da den ble anskaffet - skulle brukes. Seilbåten ble anskaffet for å brukes som et driftsmiddel i avgiftspliktig installasjonsvirksomhet, og den er blitt brukt i den avgiftspliktige virksomheten gjennom hele bokettersynsperioden.

Det er ikke grunnlag for å tolke tilknytningskravet «til bruk i» avgiftspliktig virksomhet innskrenkende, jf. legalitetsprinsippet. At staten mener investeringen ikke er hensiktsmessig er ikke en holdbar begrunnelse. Det kan heller ikke nektes fradrag ut fra en hovedformåls lære.

Det er uansett feil å nekte fradrag med den begrunnelse at båtutleien objektivt sett ikke har vært egnet til å gå med overskudd i 2006, 2007 og 2008. Kostnadene må i tilfelle fordeles på ulike bruksområder; det må være klart uriktig å henføre alle kostnadene til båtutleieformålet, slik vedtaket fra klagenemnda bygger på. Under enhver omstendighet må det være feil å bruke en avskrivningssats på 10 % og avgrense leieperioden til kun tre år.

Når det gjelder spørsmålet om skattemessig fradrag, må det tas stilling til om skattyters formål med å pådra kostnaden har vært å erverve skattepliktig inntekt. Dersom en kostnad er pådratt med flere formål for øye, er det avgjørende hva som har vært hovedformålet. Det gjøres gjeldende at hovedformålet med båtkjøpet har vært å erverve skattepliktig inntekt. Skattemyndighetene skal ikke sensurere forretningsskjønnet til den som gjennomfører en investering eller pådrar seg en kostnad.

Det er uansett feil å nekte fradrag ut fra at båtutleien ikke har vært objektivt egnet til å gå med overskudd. I den utstrekning det skulle være relevant må kostnadene fordeles på de ulike bruksområder.

Under enhver omstendighet må driftsutgifter (fraktutgifter mv.) være fradragsberettiget.

Det bestrides at det er grunnlag for å ilegge tilleggsavgift og tilleggsskatt.

I vedtaket om ileggelse av tilleggsavgift er det lagt til grunn at båten er blitt anskaffet til privat bruk, men det er ikke dette som er begrunnelsen for etterberegningen av merverdiavgift. Etterberegningen er dels begrunnet med at det ikke er tilstrekkelig tilknytning mellom anskaffelse av båten og avgiftspliktig virksomhet, dels har den vært begrunnet med at utleien ikke har vært næringsmessig. Tilleggsavgift kan ikke ilegges på et annet grunnlag enn det etterberegningen gjelder. Det er uansett ikke sannsynliggjort at båten og driftsutgifter utelukkende er anskaffet til privat bruk, slik vedtaket forutsetter.

Når det gjelder tilleggsskatten, er det feil når det fremheves i vedtaket at kontrollen i 2006 var en ren formalkontroll. Faktum er at skattekontoret undersøkte hva båten skulle brukes til. Skattekontoret må bebreides for ikke å ha innhentet opplysninger om forventede leieinntekter dersom dette er avgjørende for fradragsretten.

Elektrisk Kompagni AS har nedlagt slik påstand:

1. Vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift av 18. juni 2012 i klagesak nr. 7375 er ugyldig.
2. Ligningen for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 oppheves.
3. Staten v/Skatt øst betaler Elektrisk Kompagni AS sakskostnader for både tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, Staten ved Skatt øst, har i hovedtrekk anført:

Tingretten har korrekt lagt til grunn at driften av seilbåten ikke i seg selv fyller kravet til næringsvirksomhet. Bruken av seilbåten er ikke egnet til å gå med overskudd. Driften ville gått med betydelige underskudd, selv om man legger til grunn selskapets inntektskalkyler og avskrivningssatser.

Tingretten har videre korrekt lagt til grunn at seilbåten ikke har den nødvendige tilknytning til EKs virksomhet.

Etter merverdiavgiftsloven av 1969 § 21 er det et vilkår for å kunne trekke fra inngående avgift på varer eller tjenester at varene eller tjenestene er «til bruk i» virksomhet med avgiftspliktig omsetning. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppførelsen være relevant for virksomheten eller ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne, jf. Rt-2012-432 (Elkjøp) avsnitt 43.

Etter hovedregelen om fradrag for kostnader i skatteloven § 6-1 gis det fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

Ingen av disse vilkårene er oppfylt når det gjelder anskaffelsen og drift av seilbåten. Anskaffelse og drift av seilbåten er hverken relevant for eller har en naturlig og nær tilknytning til elektrovirksomheten.

Staten viser i denne sammenheng til at båten i svært liten grad faktisk har vært brukt som losjibåt under messeoppdrag. Kun ved fem anledninger - i til sammen 56 dager i løpet av 2006, 2007 og 2008 - har båten vært benyttet som losjibåt. Med utgangspunkt i en leie på 25 000 kroner per uke, slik selskapet har kalkulert med, ville leie av en tilsvarende båt i så mange dager ha kostet 200 000 kroner. Innkjøp av en seilbåt til ca fire og en halv million kroner står ikke i noe rimelig forhold til denne bruken.

Driftsutgifter i form av frakt av båten fra/til messeområder hvor selskapet har oppdrag, ville kunne ha gitt rett til fradrag etter fordelingsregelen i merverdiavgiftsloven av 1969 § 23, men dette ble ikke dokumentert og anført overfor avgiftsmyndighetene. Dersom selskapet mener det vil kunne kreve fradrag for deler av driftsutgiftene, må det i tilfelle fremmes en omgjøringsbegjæring til avgiftsmyndighetene.

Tingretten har også korrekt kommet til at det er grunnlag for tilleggsavgift og tilleggsskatt med 30 %, slik Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda har fastsatt. Ved uaktsomhetsvurderingen etter merverdiavgiftsloven (§ 21-3 i den gjeldende loven av 2009), må det tas hensyn til at selskapet har unnlatt å søke opplysninger om vilkårene for fradrag. Det må også legges vekt på at det reelle formålet med kjøpet har vært privat bruk, og at båten ikke var ført på riktig saldogruppe i selvangivelsen. Selskapets styreleder/daglig leder burde ha skjønnet at oppgavekontrollen i 2006 var en ren formalkontroll som ikke innebar noen godkjennelse av fradragsføringen av anskaffelseskostnaden.

Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten er kommet til at anken forkastes.

Saken gjelder gyldigheten av to vedtak knyttet til selskapets anskaffelse og drift av seilbåt:

- Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 18. juni 2012, hvor EK ble nektet fradrag for inngående merverdiavgift med 954 753 kroner. I tillegg påløp renter med 260 824 kroner, samt ilagt tilleggsavgift på 30 %.
- Skatteklagenemndas vedtak av 16. oktober 2012, hvor EK ble nektet fradrag for kostnader med påfølgende økning i alminnelig inntekt med 908 282 kroner for 2006, 824 238 kroner for 2007 og 671 576 kroner for 2008. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift beror på merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969, som fortsatt var i kraft da anskaffelsen av seilbåten fant sted. Hovedregelen om fradragsrett i § 21 første ledd første punktum lyder slik:

En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel.

Hovedregelen om fradrag ved inntektsskatteligningen står i skatteloven § 6-1 første ledd første punktum og lyder slik:

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

Reglene om hvem som er næringsdrivende etter skattelovgivningen og avgiftslovgivningen er ikke helt sammenfallende, men i alminnelighet vil det være samme vurdering som foretas. Lagmannsretten legger til grunn at virksomhetsbegrepet i relasjon til skattelovgivningen og virksomhetsbegrepet i relasjon til avgiftslovgivningen i saken her vil være sammenfallende.

EK har anført at formålet med båtkjøpet var tredelt: Båten skulle brukes som losji for ansatte under oppdrag med messebelysning langs kysten, herunder oppdrag på oljemessen i Stavanger. Den skulle også brukes til inntektsbringende utleie (chartervirksomhet) om sommeren, da messevirksomheten lå nede. Videre skulle båten brukes til «teambuilding»-turer for ansatte. Det var summen av disse formålene som var styrende for båtkjøpet.

EK har i brev 22. september 2009 gitt en nærmere forklaring på formålet med kjøpet:

Båten ble kjøpt inn av 3 grunner, den ene var å bruke den som bolig under noen av messene som vi jobber med, da spesielt VM i offshore i Arendal og ONS i Stavanger. Dette for å spare kostnader med hotell, og vi tenkte spesielt på ONS i Stavanger. Dette da vi har veldig mye jobb der, og at prisene på hotell er veldig høye under selve arrangementet. Dette har så langt fungert bra.

Den andre grunnen var å ta med kunder og ansatte på tur, vi har årlig en tur vi ansatte til Skagen i pinsen, og har hatt som tradisjon å ta med kunder ut på dagsturer. Skagen turen har fungert så langt, men kundeturene har det dessverre ikke blitt så mye av som planlagt.

Den tredje og viktigste grunnen var at vi jobber i en bransje som har 2 sesonger, før og etter sommeren. Det er ingen messer i sommer månene. Så for å spe på inntektene i denne perioden ville vi leie den ut med skipper, og lage turer langs svenske kysten og noen over til Skagen ettersom kundene ønsket. Vi har sjekket markedet, og det var bra den gang i 2005 og 2006. Denne delen har ikke fungert som ønsket, og det er en årsak til dette. Vi har leid ut båten uten skipper, men bare i sommeren 2008. Dette ble fakturert med vanlig 25 % mva og bokført som vanlig salg.

Årsaken til at utleiedelen ikke fungerer er rett og slett at båten ikke har fungert som den skulle teknisk.

For tingretten ble det ikke anført fra selskapets side at utleien må anses som en egen virksomhet, jf. dommen side 10 og 11. Under tingrettsbehandlingen ble det fra saksøkerens side først og fremst fokusert på tilknytningen til den allerede eksisterende virksomheten, og det var derfor dette tingretten vurderte. Det fremgår likevel av dommen at tingretten uansett kom til at utleievirksomheten ikke utgjorde en egen virksomhet, da den ikke objektivt sett var egnet til å gå med overskudd. For lagmannsretten har selskapet anført at det er feil å nekte fradrag med den begrunnelse at båtutleien ikke var objektivt egnet til å gå med overskudd, mens det fra statens side har vært et hovedpunkt at drift av seilbåten i seg selv ikke kan anses som virksomhet i skatte- og avgiftsrettslig forstand. Spørsmålet har vært prosedert med utgangspunkt i kalkyler over inntekter og kostnader hvor både antatte utleieinntekter og besparelse ved bruk som losjibåt er tatt med på inntektssiden.

Selskapet har samtidig anført at det ikke har vært noen atskilt utleievirksomhet og at båtutleien må vurderes i lys av den totale virksomheten. Lagmannsretten forstår dette slik at vurderingen av om utleieaktiviteten kan anses som næringsvirksomhet, må skje på grunnlag av virksomheten i sin helhet. Det er imidlertid etter lagmannsrettens syn ikke en slik innholdsmessig eller økonomisk nærhet mellom båtutleien på den ene side og virksomheten for øvrig på den annen side at disse aktivitetene kan anses som én virksomhet. Lagmannsretten viser til Lignings-ABC 2012/13 side 1483, hvor det er oppregnet en del momenter som trekker i retning av at det foreligger én virksomhet. Vurderingen av om driften av båten må anses for virksomhet, må derfor som utgangspunkt skje separat for denne aktiviteten. Begge parter har imidlertid under prosedyren tatt utgangspunkt i kalkyler og beregninger som forutsetter at det ved vurderingen av om driften av båten i seg selv kan anses som virksomhet, ikke bare skal ses hen til rene utleieinntekter, men også til besparelser ved bruk av båten som losjibåt.

Spørsmålet om driften av seilbåten i seg selv utgjør en virksomhet

I det følgende drøftes først spørsmålet om driften av seilbåten i seg selv utgjør en virksomhet i skatte- og avgiftsmessig forstand. Dernest behandles spørsmålet om fradrag kan begrunnes i tilknytning til elektrovirksomheten.

Spørsmålet om drift av seilbåten i seg selv gir rett til fradrag for anskaffelser og driftsutgifter må vurderes på bakgrunn av virksomhetsbegrepet, slik dette er forstått i rettspraksis, administrative uttalelser og skatte- og avgiftsrettslig litteratur.

En sentral avgjørelse når det gjelder innholdet i virksomhetsbegrepet er Høyesteretts dom i Rt-1985-319 (Ringnes). Her uttales det på side 323:

Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lenger sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene. [...]

Hva som skal til for å anse en aktivitet som virksomhet, er definert slik i Lignings-ABC 2012/2013 s 1473:

Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyters regning og risiko

Ved vurderingen av om virksomheten er egnet til å gi overskudd, skal det tas utgangspunkt i situasjonen på det tidspunkt anskaffelsen eller oppførelsen finner sted, jf. Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen) på s 258 og Rt-2006-293 (Arves trafikkskole) avsnitt 33 jf. avsnitt 49.

Vurderingen av om en aktivitet er egnet til å gi overskudd, vil bero på objektive kriterier. Eierens subjektive oppfatning er ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at virksomheten er egnet til å gi overskudd, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 6. utgave s 192.

EK har vist til to former for inntekt/besparelse ved bruk av båten: leieinntekter ved utleie av båten og besparelse ved bruk som losjibåt i forbindelse med messeoppdrag. Det er blant annet vist til følgende kalkyle over inntekter og kostnader for en sesong, satt opp av EK i forbindelse med selskapets klage til Skatt øst 13. desember 2010:

Utleie 6 uker charter	150 000
Sparte kostnader ved benyttelse som losjibåt	<u>165 000</u>
Sum inntekter	<u>315 000</u>
Løpende driftskostnader	60 000
Renter lån	76 000
Andre kapitalkostnader	50 000
Avskrivninger (5 % lineær avskrivning)	<u>182 000</u>
Sum kostnader	<u>368 000</u>

EK gjør gjeldende at selskapet i et oppstartsår - med høye kapitalkostnader og store avskrivninger - kun ville gå med et forholdsvis beskjedent underskudd, og at det ville være muligheter for et overskudd ved noe mer utleie eller ved noe mer utnyttelse av båten som losjibåt. Det hadde derfor vært mulig å tjene penger på båten dersom den hadde svart til forventningene med hensyn til funksjonalitet og pålitelighet.

Staten gjør gjeldende at båtdriften ville ha gått med betydelig underskudd, selv om selskapet hadde hatt de inntekter og besparelser som selskapet selv har anført. Staten viser blant annet til at besparelse som losjiskip blir betydelig lavere enn anført av selskapet når flere år ses under ett, idet det største messearrangementet - oljemessen i Stavanger - bare holdes annethvert år. Videre mener staten at avskrivninger må baseres på 10 % saldoavskrivninger, hvilket vil gi et vesentlig høyere beløp i årlige avskrivninger.

Tingretten (dommen side 11) har sluttet seg til skattekontorets og Skatteklagenemndas vurdering og konklusjon om at båten - hverken hva gjelder losji og utleie eller utleie isolert sett - var objektivt egnet til å gå med overskudd.

Lagmannsretten slutter seg til denne vurderingen og konklusjonen. Det er heller ikke etter lagmannsrettens syn sannsynliggjort at bruken av båten var egnet til å gi et økonomisk overskudd.

Det er på det rene at den faktiske bruk av seilbåten i seg selv ikke gir grunnlag for å anse driften av båten som virksomhet. Som det fremgår av oversikten over bruken av båten i perioden 2006 - 2008, har seilbåten faktisk bare vært leid ut som charterbåt ved én anledning. I 2008 ble båten leid ut med skipper i to uker for en pris på 50 000 kroner inkl. mva. EK anfører tekniske problemer som grunn til at båten ikke har vært utleid i større omfang. Om dette har tingretten lagt til grunn (dommen side 3):

I perioden 2006-2008 oppstod det flere problemer med båten som gjorde at den gjentatte ganger måtte inn til reparasjon. Etter oppholdet i Stavanger i 2006 ble båten seilt til Heitman Marin som brukte båten under «Båter i sjøen». Båten ble deretter sendt til verftet for reparasjon etter motorhavari. Etter turen til Skagen i 2007, på vei til Arendal, oppstod ytterligere problemer med båten, og styringen på båten måtte bygges helt om. Dette kunne gjøres først på høsten. Båten ble derfor seilt til Heitman Marin i Drøbak hvor den skulle stå på utstilling vinteren 2007-2008. Båten fikk da problemer med «trimmet», og styringen måtte bygges om igjen. Båten ble liggende hos verftet frem til velferdsturen til Skagen i 2008. Under regattaen i 2008 ble styresnekka ødelagt, og båten måtte igjen tilbake til verftet for reparasjon. Etter messen i Stavanger i 2008 oppstod det igjen problemer med båten, og den måtte tas inn til verftet for reparasjon.

For å vurdere om bruk av båten var egnet til å gi overskudd, må det tas utgangspunkt i hvilke kalkyler som må anses realistiske med utgangspunkt i situasjonen på anskaffelsestiden, samt hvilken dokumentasjon som foreligger om formålet med kjøpet og selskapets eventuelle planer om inntektsbringende aktiviteter.

Det foreligger ingen kalkyle eller budsjett som viser hvilke forutsetninger med hensyn til inntekter og kostnader som er lagt til grunn for anskaffelsen av båten. De kalkyler som er fremlagt i saken, er utarbeidet i ettertid, i forbindelse med klagebehandlingen. Skattekontoret har i vedtaket 30. oktober 2010 ansett kalkylenes bevisverdi som begrenset, da grunnlagsmaterialet er mangelfullt. Lagmannsretten er enig i det. Det har ikke vært noe profesjonelt opplegg rundt utleievirksomheten, hvilket måtte kunne forventes ved en næringsinvestering i denne størrelsesorden. Det er ikke foretatt noen markedsundersøkelser på forhånd for å kartlegge kundegrunnlaget og interessen i markedet.

Heller ikke selskapets egen (reviderte) kalkyle viser for øvrig overskudd på «driften» av båten, selv om man regner med besparelsene ved å bruke båten som losjibåt på inntektssiden.

Skattekontoret har i vedtaket av 30. oktober 2010 skrevet følgende om selskapets kalkyler og mulighetene for å gå med overskudd:

Det legges derfor til grunn at den kalkulerte inntekten med kr 175 000 for charter er satt for høyt. Uansett viser de beregnede kostnadene for 2006, 2007 og 2008 at det ut i fra selskapets kalkyler vil foreligge betydelig underskudd. Selv med en inntekt på kr 175 000 for charterutleie og kostnadsbesparelse på kr 70 000 vil underskuddet være så betydelig at det ikke er egnet til å gå med overskudd.

[...]

Det bemerkes i denne sammenheng, som rapporten, at det i alminnelighet er fullt mulig å drive utleie av seilbåter med overskudd, men slik selskapet har lagt opp driften av seilbåten i dette tilfellet [er det] ikke noe som tyder på at det vil være mulig å gå med overskudd. Selskapet har ikke lagt frem noen dokumentasjon på at det i perioden 2006 til 2008 er gjort noe aktivt for å drive utleie av båten. [...]

Lagmannsretten slutter seg til disse vurderinger fra skattekontorets side. Lagmannsretten tilføyer at det heller ikke er lagt frem noen form for dokumentasjon i form av budsjetter, kalkyler, markedsføringsplaner eller annet som kan kaste lys over selskapets intensjoner og forutsetninger på kjøpstidspunktet. Videre må det tas i betraktning at utleie ikke er selskapets hovedbeskjeftigelse og at sommersesongen er begrenset til noen få måneder i året. Selskapet vil også være avskåret fra å drive utleie de perioder om sommeren da seilbåten brukes som losjibåt i forbindelse med installasjons-/messebelysningsoppdrag og frakt til og fra stedene hvor messene holdes.

Lagmannsretten er på denne bakgrunn kommet til samme konklusjon som tingretten, nemlig at båtutleien - hverken i seg selv eller sammen med besparelsene ved bruken som losjibåt - kan anses som en egen virksomhet som gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift og ved skatteligningen.

Kan fradrag begrunnes i tilknytning til elektrovirksomheten?

Når det gjelder merverdiavgift, er det som nevnt et vilkår for å kunne trekke fra inngående avgift at det dreier seg om varer eller tjenester «til bruk i» avgiftspliktig omsetning, jf. merverdiavgiftsloven av 1969 § 21 første ledd, som kommer til anvendelse i denne saken. Tilknytningskriteriet «til bruk i» er for øvrig det samme i merverdiavgiftsloven av 2009 § 8-1.

Høyesterett har kommet med generelle uttalelser om forståelsen av tilknytningskriteriet i Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors) og Rt-2012-432 (Elkjøp). I et sentralt avsnitt i Rt-2001-1497 på side 1502 er det uttalt:

På bakgrunn av lovens ordlyd og forarbeidene må vurderingstemaet, som førstvoterende understreket i Rt-1985-93, være hvilken tilknytning oppofrelsen har til den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet. Avgjørende må være om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten.

Lagmannsretten viser videre til Rt-2012-432 avsnitt 43:

Denne bestemmelse [merverdiavgiftsloven 1969 § 21 første ledd første punktum] har flere funksjoner. Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. De grunnleggende avgjørelsene er Rt-1985-93 (Sira-Kvina) og Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors). I enkelte senere avgjørelser har det til dels vært benyttet noen andre formuleringer, men disse avgjørelsene kan ikke oppfattes slik at de tilknytningskriterier som ble oppstilt i Rt-1985-93 og Rt-2001-1497, er blitt endret.

Det *skatterettslige* tilknytningsvilkåret er som nevnt formulert som et krav om at kostnaden må være «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf. skatteloven § 6-1 første ledd første punktum.

Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, 6. utgave side 189, refererer de mest sentrale høyesterettsdommene på området. Zimmer skriver her at skattyters formål med oppofrelsen - å skape inntekt - er et relevant tilknytningskriterium. Det avgjørende er imidlertid ikke hvilket formål skattyteren subjektivt hadde for øye da han pådro seg kostnaden. Vurderingen er objektivisert; det sentrale er hvilke(t) formål man kan slutte seg til ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger.

Zimmer skriver videre, blant annet under henvisning til Rt-2005-1434 (Total), at et krav til objektiv egnethet normalt ikke kan stilles som et generelt vilkår. Ligningsmyndighetene skal ikke overprøve skattyterens disposisjoner. Det er imidlertid ifølge Zimmer grunn til å merke seg at Høyesterett i Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen) understreker at formålet i det aktuelle tilfellet var klart inntektsrelatert.

Hvor to eller flere formål refererer seg til samme kostnad, er det i flere høyesterettsdommer forutsatt at man må velge en enten/eller-løsning. Det avgjørende er hvilket formål som er det viktigste. Ved vurderingen av hva som er hovedformålet, skal det legges vekt på i hvilken grad kostnaden må anses nødvendig og egnet, samt på tidsaspektet.

På samme måte som når det gjelder virksomhetsbegrepet, legger lagmannsretten til grunn at det heller ikke når det gjelder anvendelsen av tilknytningskriteriet, har noen betydning i denne saken å skille mellom den avgiftsrettslige og den skatterettslige vurdering.

Når det gjelder den faktiske bruken av seilbåten i perioden 2006 - 2008, viser lagmannsretten til følgende beskrivelse, inntatt på side 3 og 4 i tingrettens dom:

I løpet av perioden 2006-2008 er det enighet mellom partene om at båten ble brukt til følgende:

- VM i offshore i Arendal 2006
 - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til messen: ca. 40 000 NOK
 - Varighet: 3 døgn i juli
- Offshore Northern Seas i Stavanger 2006
 - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til messen: ca. 83 000 NOK
 - Varighet: 3 uker i august samt seiltid til og fra messen
- Velferdstur for ansatte til Skagen 2007
- VM i offshore i Arendal 2007
 - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til arrangementet: ca. 43 000 NOK
 - Varighet: 3 døgn i juli
- Velferdstur for ansatte til Skagen 2008
- Utleie av båten med skipper (Blomvik) i 2008
 - Pris for utleie: 50 000 NOK inkl. mva.
 - Varighet 2 uker
- VM i offshore i Arendal 2008
 - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til arrangementet: ca. 43 000 NOK
 - Varighet: 3 døgn i juli
- Offshore Northern Seas i Stavanger 2008
 - Verdi av selskapets oppdrag knyttet til messen: ca. 282 000 NOK
 - Varighet: 4 uker i august samt seiltid til og fra messen

Det er videre på de rene at båten også i det minste ble brukt av Blomvik en uke i 2007 og 2 uker i 2008. I tillegg har Blomvik benyttet båten under regatta - Watski Skagerak - i 2007, 2008, 2009, 2010 og 2011. Som regel ble ikke regattaen gjennomført grunnet problemer med båten.

EK har anført at verdien av selskapets oppdrag i forbindelse med Offshore Northern Seas i Stavanger i 2006 utgjør ca 240 000 kroner inkl. mva. EK har videre påpekt at verdien av selskapets oppdrag under VM i Offshore i Arendal i 2006 skal være 40 000 kroner ekskl. mva. For øvrig er partene enige om at det som er gjengitt i tingrettens dom om bruken av båten er korrekt, og lagmannsretten legger beskrivelsen til grunn.

Som nevnt har EK anført at det har vært tre formål bak anskaffelsen. Den bruk som har noen tilknytning til virksomhet, er bruken som losjibåt og «teambuilding». Når det gjelder bruken som losjibåt, er det ikke bestridt at seilbåten faktisk har vært brukt til losji for ansatte - to ganger under Offshore Northern Seas-messen i Stavanger og tre ganger under VM i offshore i Arendal, til sammen litt mer enn åtte uker i løpet av de tre årene 2006 - 2008. Videre er det ikke bestridt at seilbåten to ganger har vært brukt til tur for ansatte til Skagen.

Etter lagmannsrettens syn har imidlertid ikke kostnadene til anskaffelse og drift av seilbåten en slik naturlig og nær tilknytning til elektroinstallasjons- og messebelysningsvirksomheten at

kostnadene kan føres til fradrag ved avgiftsoppgjøret og inntektslikningen. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til at de fordeler selskapet har hatt i sparte oppholdsutgifter i ca 56 dager ikke står i noe rimelig forhold til utgiftene som er pådratt til anskaffelse og drift av seilbåten. Leie av en tilsvarende båt antas å ville ha kostet anslagsvis 200 000 kroner, basert på en leie på 25 000 kroner per uke, slik selskapet selv har kalkulert med. Det kan etter lagmannsrettens syn ikke være rom for tvil om at en slik besparelse ikke kan begrunne fradragsrett for en investering i en seilbåt til rundt fire og en halv million kroner. Lagmannsretten viser i denne sammenheng også til at oppdragene på steder ved kysten bare utgjør en mindre del av selskapets virksomhet. Det er ubestridt at virksomheten for det meste skjer innenlands.

Lagmannsretten viser for øvrig til tingrettens dom side 12, som også er dekkende for lagmannsrettens syn. Det er ikke anført noe fra selskapets side under ankebehandlingen som fører til en annen vurdering.

Heller ikke bruken av båten til velferdsturer for ansatte gir grunnlag for fradragsrett.

EK har - som en subsidiær anførsel - gjort gjeldende at iallfall driftsutgifter som er pådratt i forbindelse med transport av båten til og fra steder hvor selskapet har oppdrag langs kysten, må kunne føres til fradrag. Lagmannsretten er ikke enig i det og viser til det som fremgår om dette under fremstillingen ovenfor av statens anførsler, og som lagmannsretten slutter seg til.

Tilleggsskatt og tilleggsavgift

EK har anført at det under enhver omstendighet ikke er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt og tilleggsavgift.

Tilleggsskatt er ilagt med hjemmel i ligningsloven § 10-2. Første ledd første punktum i denne bestemmelsen lyder slik:

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

Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er oppfylt, jf. Rt-2008-1409 (Sørum). Tilleggsskatt beregnes med 30 % av den skatt som er eller kunne vært unndratt, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1 første punktum. Det er ikke noe krav om uaktsomhet, men tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom eller annen årsak, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1. Ved forsettlig eller grovt uaktsom overtredelse av opplysningsplikten kan det ilegges skjerpet tilleggsskatt, jf. § 10-5.

Tilleggsavgift er ilagt med hjemmel i merverdiavgiftsloven av 2009 § 21-3, som gjelder for vedtak om tilleggsavgift truffet etter lovens ikrafttredelse 1. januar 2010. § 21-3 første ledd første punktum lyder slik:

Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent

tilleggsavgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 [fastsetting av merverdiavgift ved skjønn] og § 18-4 første og annet ledd [endring av vedtak uten klage].

Det ligger i kravet om forsett eller uaktsomhet at den avgiftspliktige enten har forstått eller burde forstått at han overtrådte reglene. At den avgiftspliktige har unnlatt å sette seg inn i regelverket, for eksempel ved ikke å spørre rådgivere, kan bli å anse som uaktsomt, jf. Gjems-Onstad og Kildal, MVA-kommentaren, 4. utg. side 619.

EK bestrider at det er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt og tilleggsavgift. Båten har ikke vært skjult for myndighetene, og det har ikke vært gitt noen uriktige opplysninger.

Vedtaket om tilleggsavgift hevdes å være ugyldig fordi skattemyndighetene hadde all grunn til å undersøke om utleien var næringsmessig ved den kontrollen som ble gjennomført i 2006.

Lagmannsretten finner det klart at vilkårene for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 og de objektive vilkår for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3 er oppfylt. Ved å fradragføre ikke fradragsberettigede kostnader til anskaffelse og drift av seilbåten har selskapet ikke oppfylt plikten til å inngi riktige omsetningsoppgaver og selvangivelser, og opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skatte- og avgiftsmessige fordeler.

Lagmannsretten finner det også klart at vilkåret om forsett eller uaktsomhet i merverdiavgiftsloven § 21-3 er oppfylt. Etter lagmannsrettens syn burde styreleder/daglig leder Blomvik ha forstått at anskaffelsen av seilbåten og kostnader ved drift av båten ikke kunne fradragføres, hverken med hensyn til inngående merverdiavgift eller som fradrag i skattepliktig inntekt. I det minste må det anses uaktsomt at han som styreleder og daglig leder i selskapet ikke foretok nærmere undersøkelser om fradragsretten.

Oppgavekontrollen for 4. termin 2006, som ble gjennomført av Østfold fylkesskattekontor i 2006, kan ikke ha gitt Blomvik noen berettiget forventning om at myndighetene hadde godkjent seilbåten som driftsmiddel i selskapets virksomhet. Det fremgår av fylkesskattekontorets rapport om oppgavekontrollen at kontrollen har vært begrenset til å gjelde stikkprøvemessig kontroll av innberettet merverdiavgift mot bilagsdokumentasjon i perioden. Det opplyses i rapporten at seilbåten ifølge daglig leder skal benyttes «til avgiftspliktig personbefordring» og som overnattingssted for de ansatte under oppdrag i Arendal og Stavanger, men skatterevisoren som har foretatt kontrollen har ikke foretatt noen vurdering av om seilbåten reelt ble benyttet i avgifts- og skattepliktig virksomhet. Det fremgår uttrykkelig av kontrollmelding vedrørende seilbåten at fradraget som var gitt for inngående avgift «betinges imidlertid at seilbåten reelt blir benyttet i avgiftspliktig virksomhet».

Det anføres videre at vedtaket om tilleggsavgift ikke bygger på begrunnelsen for etterberegningen. I sluttinnlegget fra EK er dette forklart slik:

I vedtaket for illeggelse av tilleggsavgift er det lagt til grunn at båten har blitt anskaffet for privat bruk, men det er ikke dette som er begrunnelsen for etterberegningen av merverdiavgift. Etterberegningen er dels begrunnet med at det ikke er tilstrekkelig tilknytning mellom anskaffelsen av båten og avgiftspliktig virksomhet og dels av utleien

ikke har vært næringsmessig. Ileggelse av tilleggsavgift kan ikke benyttes på et annet grunnlag enn det etterberegningen gjelder, jf. merverdiavgiftsloven § 73.

Merverdiavgiftsloven av 1969 § 73, som EK her viser til, inneholder vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt og svarer til § 21-3 i merverdiavgiftsloven av 2009.

Lagmannsretten bemerker at klagenemndas vedtak er begrunnet med at tilknytningskravet mellom anskaffelsen og driften av seilbåten og EKs øvrige virksomhet ikke var oppfylt, og at driften av seilbåten ikke kunne anses som næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand. Begrunnelsen for ileggelse av tilleggsavgift er i vedtaket angitt slik:

Ifølge Skattedirektoratets melding av 12. oktober 1987 avgitt av avgiftsavdelingen skal det i alminnelighet legges en tilleggsavgift på 30-50 prosent når den avgiftspliktige har gjort fradrag for inngående avgift for anskaffelser som er til privat bruk.

Det er avdekket at selskapet har fradragsført for mye inngående avgift i forbindelse med selskapets anskaffelse av seilbåt hvor formålet har vært privat bruk og det er således ført på et uriktig grunnlag.

Det vesentlige i denne begrunnelsen, slik lagmannsretten ser det, er at fradraget for inngående avgift er «ført på uriktig grunnlag». Holdt opp mot begrunnelsen for etterberegningen, kan ikke dette ses å være et nytt grunnlag for ileggelse av tilleggsavgift.

Lagmannsretten viser videre til at det i skattekontorets vedtak i endringssaken 30. oktober 2010 flere steder er lagt til grunn at formålet med anskaffelsen har vært privat bruk. I vedtaket på side 7 heter det således:

Selskapet ble i brev av 19.05.2010 varslet om at skattekontoret ville legge rapportens forslag og vurdering til grunn. Det ble vist til at charterdriften av seilbåten ikke er å anse som virksomhet verken avgiftsmessig eller skattemessig. Det ble vist til at formålet med anskaffelsen anses å være av privat karakter. [...]

Anførselen om at vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift er ugyldig fordi vedtaket om tilleggsavgift ikke bygger på begrunnelsen for etterberegningen, kan derfor ikke føre frem.

Lagmannsretten behøver etter dette ikke å ta standpunkt til hvilke eventuelle konsekvenser det ville hatt om tilleggsavgiften hadde vært ilagt med en annen begrunnelse enn grunnlaget for etterberegningen.

Anken forkastes etter dette i sin helhet, idet lagmannsretten også er enig i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Sakskostnader

Staten v/Skatt øst har fått medhold fullt ut og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første jf. annet ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Det er ikke forhold ved

saken som gir grunn til å fritta den ankende part helt eller delvis for sakskostnadsansvaret etter § 20-2 tredje ledd.

Staten v/Skatt øst har inngitt kostnadsoppgave hvor sum sakskostnader for lagmannsretten er oppgitt til 65 700 kroner, hvorav 60 900 kroner utgjør salær. Det er ikke fremsatt innsigelser mot oppgaven. Lagmannsretten finner at kostnadene har vært nødvendige og at det ut fra betydningen av saken har vært rimelig å pådra dem, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Sakskostnader tilkjennes med 65 700 kroner i samsvar med oppgaven.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Elektrisk Kompagni AS til staten ved Skatt øst 65 700 - sekstifemtusensyvhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

SkN 14-130 Fradragsretten for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 annet ledd.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 27. november 2014, sak nr.: LB-2014-28660

Dommere: Lagdommer Per Racin Fosmark, lagmann Siri Berg Paulsen, ekstraordinær lagdommer Helge Monstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-115898 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-28660 (14-028660ASD-BORG/01).

Parter: Haukaas Invest AS (advokat Svein Gunnar Stang Hansen) mot Staten v/skatt øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om et aksjeselskap hadde rett til fradrag for tap på en utestående fordring i et eiendomsselskap, hvor aksjeselskapet eide 51 prosent av aksjene. Lagmannsretten kom til at selskapet ikke hadde rett til fradrag. Retten la til grunn at selskapet kun drev konsulentvirksomhet - og ikke eiendomsvirksomhet. Det var ikke tilstrekkelig tilknytning mellom konsulentvirksomheten og lånet gitt til eiendomsselskapet.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 3. januar 2013 vedrørende ligningen til Haukaas Invest AS for 2008. Hovedspørsmålet i saken er om Haukaas Invest AS har lidt «tap i virksomhet», jf. skatteloven § 6-2 andre ledd.

Sakens bakgrunn:

Partene er enige om at tingrettens fremstilling av saken (dommen side 2-3) i hovedsak kan legges til grunn, og fra denne gjengis:

Haukaas Invest AS («HI») ble stiftet 21. desember 2005 og er 100 % eid av Morten Haukaas. Det er enighet mellom partene om at selskapets virksomhet i hvert fall er konsulentvirksomhet, for øvrig er selskapets virksomhet ett av spørsmålene som er av betydning for saken.

HI har investert i fast eiendom, enten direkte eller indirekte via aksjeselskaper. HI har således hatt eierandeler i blant annet Stolt Eiendom AS, Atlantica Eiendom AS, Innlandsutvikling AS og Din Eiendom 1 AS. Eierandelen til HI har variert avhengig av antallet medinvestorer, fra om lag 60 % og ned til om lag 30 %.

Saken gjelder et lån som ble gitt fra HI til Stolt Eiendom AS, og fradrag for tap på dette lånet.

Det ble gitt et lån fra HI til Stolt Eiendom AS i forbindelse med stiftelsen av Stolt Eiendom i 2006 på kr 1.429.500, jf. årsregnskapet til Stolt Eiendom for 2006. I løpet av 2007 ble lånet økt til kr 2.529.500, jf. årsregnskapet for 2007. Tapet som kreves fradragsført er på kr 2.079.500.

Tapet på lånet ble endelig da HI etterga lånet i sin helhet i forbindelse med salg av HIs eierandel til Rolf Høyen Eiendom AS. Tapet ble endelig i desember 2008, eventuelt i forbindelse med inngåelsen av avtalen om salg av aksjene og ettergivelse av gjeld, som er datert 2. april 2009.

(...)

HI krevde fradrag for tapet i selvangivelsen for 2008. Selskapet ble varslet av skattekontoret 23. september 2009 om at tapet ikke ble ansett som fradragsberettiget for 2008, begrunnet med at tapet ikke ble endelig før i 2009. HI bestred at tapet ikke var endelig i 2008, og skattekontoret besluttet å utvide saken og vurdere fordringen som ble krevd fradragsført, men skattekontoret varslet at fordringen ikke hadde den nødvendige tilknytningen til HIs næringsvirksomhet. Det ble lagt vekt på at det dominerende motivet for lånet var å starte opp ny levedyktig virksomhet.

Skattekontoret la til grunn at HI drev konsulentvirksomhet og investeringsvirksomhet, men at arbeidet som var utført på vegne av HI var kun alminnelig forvaltning av eierinteressene, ingen virksomhet. Fordringen hadde ikke tilstrekkelig tilknytning til virksomheten i HI. Skattekontorets vedtak er datert 1. juli 2010.

HI klagde på vedtaket 31. august 2010, og skatteklagenemda avsa sitt vedtak 3. januar 2013. Skatteklagenemda fastholdt vedtaket til skattekontoret, hovedsakelig med samme begrunnelse.

Hovedpunkter i begrunnelsen til skatteklagenemda:

Det er et vilkår om at skatteyter må drive næringsvirksomhet for at det skal kunne gis fradrag på tap på utestående fordring, jf. skatteloven § 6-2, andre ledd. I tillegg er det et vilkår om at det må være en særlig og nær tilknytning mellom virksomheten og fordringen.

Selskapet har hatt salgsinntekter i form av konsulenttjenester, og skatteklagenemda anser selskapet for å drive næringsvirksomhet i form av salg av konsulenttjenester.

Selskapet driver ikke investeringsvirksomhet ettersom aktiviteten isolert sett er relativt beskjeden.

Vilkåret om tilknytning mellom fordringen og HI ble vurdert i forhold til virksomheten med konsulenttjenester, samt hvorvidt virksomheten i Stolt Eiendom var en integrert del av HI.

Skatteklagenemda fant at aktiviteten som var utført i Stolt Eiendom ikke kunne knyttes opp mot konsulentvirksomheten i HI, og at det var sannsynliggjort at aktiviteten ble utført på vegne av Stolt Eiendom. Skatteklagenemda konkluderte med at lånet til Stolt Eiendom ikke hadde gitt HI forretningsmessige fordeler som kunne knyttes til selskapets næringsvirksomhet. Det ble drevet forskjellige virksomheter i Stolt Eiendom og HI, og det forelå ikke en sterk integrasjon mellom Stolt Eiendom og HI.

Etter en samlet vurdering av faktum fant skatteklagenemda at det ikke var tilstrekkelig næringsmessig tilknytning mellom fordringen mot Stolt Eiendom og næringsvirksomheten i HI. Fradrag for tapet på fordringen ble ikke gitt, jf. skatteloven § 6-2, andre ledd.

HI stevnet staten ved Skatt Øst 2. juli 2013 med påstand om at ligningen av HI for 2008 oppheves hva gjelder nektelsen av fradraget for tapet på fordringen mot Stolt Eiendom, og at HI innvilges fradrag for tapet ved ny ligning for 2008, subsidiært 2009.

Oslo tingrett avsa 4. desember 2013 dom med slik slutning:

1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten betaler Haukaas Invest AS til staten ved Skatt Øst 167.344 – etthundreogsekstifiretusentrehundreogførtifire - kroner innen to - 2 - uker etter dommens forkynning.

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

Haukaas Invest AS har i rett tid anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble avholdt 18. og 19. november 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Eneeier, daglig leder og styreleder i Haukaas Invest AS Morten Haukaas møtte sammen med sin prosessfullmektig og avgav forklaring. To representanter for Skatt Øst fulgte forhandlingene, jf. tvisteloven § 24-6 andre ledd, men de avgav ikke forklaring. Det ble avhørt ett vitne pr. telefon. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, Haukaas Invest AS, har i hovedtrekk anført:

Tingretten har riktig funnet at Haukaas Invest AS driver virksomhet, og at Morten Haukaas har vært ansatt i Haukaas Invest AS fra og med stiftelsen. Derimot har tingretten uriktig funnet at eiendomskonsulentvirksomheten i Haukaas Invest AS i hvert fall delvis skal ha vært utøvet på vegne av Stolt Eiendom AS selv om denne virksomheten fullt ut er utøvet på vegne av Haukaas Invest AS. I tillegg har tingretten uriktig vurdert at morselskapet Haukaas Invest AS ikke har utøvet aktivt eierskap selv om aktiviteten på vegne av Haukaas Invest AS har gått klart ut over alminnelige eierbeføyelser, og at virksomhetene er integrerte.

Morten Haukaas har hverken ansettelseskontrakt, fått utbetalt lønn, sykepenger eller feriepenger fra Stolt Eiendom AS. Han var og er ikke ansatt i dette selskapet. Utgiftsgodtgjørelse knyttet til styreverv, samt et formelt kryss for daglig leder i stedet for kontaktperson i samordnet registermelding til Foretaksregisteret, endrer ikke dette.

Eiendomskonsulentvirksomheten har, på samme måte som øvrige konsulenttenester fra Haukaas Invest AS, vært utøvet på vegne av morselskapet Haukaas Invest AS. Morten Haukaas har ikke hatt arbeidsplikt i Stolt Eiendom AS. Da beslutningene er tatt på aksjonærnivå, er det ikke styreferater, møtereferater mv. i Stolt Eiendom AS.

Haukaas Invest AS har utøvet et aktivt eierskap langt ut over ordinære eierbeføyelser, slik at tilstrekkelig integrasjon foreligger. Det aktive eierskapet har bestått i deltagelse i finansieringen av driften, innleie som prosjektleder, og dermed også deltatt i den overordnede styringen av innleid personell som arkitekt, entreprenør og lignende, gjerne daglig og minst hver uke. Stolt Eiendom AS har ikke hatt administrativt ansatte, men leide inn personell til å utføre byggevirksomheten. Aksjonærene har i fravær av egen administrasjon i Stolt Eiendom AS fattet beslutningene og styrt prosjektene.

Det betydelige innlånet medførte stadig økt aktivitetsnivå fra Haukaas Invest AS' side.

Organiseringen av eiendomsvirksomheten for Haukaas Invest AS med flere single purpose-selskaper er en velkjent organisering innenfor eiendomsbransjen. Investeringen i Stolt Eiendom AS var Haukaas Invest AS' tredje eiendomsinvestering.

Lånet er i tilstrekkelig grad knyttet til eiendomsvirksomheten utøvet på vegne av Haukaas Invest AS. Denne eiendomsvirksomheten har blant annet vært knyttet til Stolt Eiendom AS. Finansieringen av Stolt Eiendom AS skjedde dels ved egenkapital og dels ved fremmedkapital. Ved denne finansieringen dannet man også grunnlaget for et økonomisk fundament for på sikt å kunne fakturere konsulenttimer fra Haukaas Invest AS for tjenester ytt Stolt Eiendom AS i form av prosjektledelse. Uten eierskapet og mulighetene for å fremme sin egen virksomhet ville ikke Haukaas Invest AS ytt et så vidt betydelig lån uten at dette var i Haukaas Invest AS' egeninteresse.

Under enhver omstendighet er konsulentvirksomheten i Haukaas Invest AS samt det aktive eierskapet samlet sett tilstrekkelig tilknyttet hverandre.

Ettergivelse av lånet ble muntlig avtalt i desember 2008, og tapet er således lidt i 2008. Subsidiært er fordringen tapt da debitorselskapet hadde en underdekning på 3,2 millioner kroner pr. 31. desember 2008. Atter subsidiært er fordringen uansett å anse som endelig tapt, da ettergivelsen skjedde våren 2009 ved formalisering av avtalen.

Det faktum at ligningsmyndighetene uten ytterligere begrunnelse legger til grunn at Morten Haukaas ikke har utført noen del av sin aktivitet i Haukaas Invest AS' eiendomsvirksomhet (kun konsulentvirksomhet), til tross for betydelige verdier som forvaltes, er ikke slik prøvning som ligningsloven § 8-1 krever. Skatteklagenemndas vedtak og tingrettens dom bygger således på feilaktig grunnlag. Det er for øvrig lite sannsynlig og har formodningen mot seg at daglig leder ikke skulle ha benyttet betydelig del av sin arbeidskapasitet i et selskap med balanse 17 millioner kroner ved utgangen av 2007. Haukaas Invest AS har således rett til skattemessig tap på fordringene på 2 079 500 kroner. Skatteklagenemndas vedtak er derfor ugyldig, og ligningen må bli å oppheve.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Prinsipalt at ligningen oppheves vedrørende Haukaas Invest AS for inntektsåret 2008 for så vidt gjelder nektelse av fradrag for kr 2 079 500 knyttet til tap på fordring mot Stolt Eiendom AS. Ved ny ligning gis Haukaas Invest AS for inntektsåret 2008 fradrag med kr 2 079 500.
2. Subsidiært at ligningen oppheves vedrørende Haukaas Invest AS for inntektsåret 2009 for så vidt gjelder nektelse av fradrag for kr 2 079 500 knyttet til tap på fordring mot Stolt Eiendom AS. Ved ny ligning gis Haukaas Invest AS for inntektsåret 2009 fradrag med kr 2 079 500.
3. Haukaas Invest AS tilkjennes sakens kostnader for tingretten og for lagmannsretten.

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

Det er tre vilkår for fradrag i skattepliktig inntekt ved tap på fordring; virksomhet, realisert tap og særlig og nær tilknytning. Hovedproblemstillingen er om Haukaas Invest AS drev eiendomsvirksomhet eller investeringsvirksomhet, og om det var tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten i Haukaas Invest AS og tapet på utlån. I tillegg oppstår spørsmålet om når tapet ble realisert; i 2008 eller 2009.

Når det gjelder virksomhetsbegrepet, må man først definere den relevante aktiviteten, og det må foretas en avgrensning mot passiv kapitalplassering. Det er tale om separat vurdering av forskjellige typer virksomhet. Konsulentvirksomhet, eiendomsvirksomhet og investeringsvirksomhet er klart forskjellige virksomhetsområder.

En inntekt tilordnes ett enkelt skattesubjekt. Salgs- og leieinntekter til de eiendommer som Stolt Eiendom AS eide, skal tilordnes Stolt Eiendom AS.

Konsulentvirksomheten til Haukaas Invest AS er utvilsomt virksomhet i skattelovens forstand. Det har derimot ikke vært eiendomsvirksomhet i Haukaas Invest AS. Aksjeinvesteringer gir ikke eiendomsvirksomhet, og virksomheten i Spania er ikke tilstrekkelig til å oppfylle kravet. Haukaas Invest AS drev heller ikke investeringsvirksomhet i skattelovens forstand. Kravet til relevant omfang er ikke oppfylt, i realiteten var Haukaas Invest AS et holdingsselskap, og Morten Haukaas arbeidsinnsats i Stolt Eiendom AS må tilordnes dette selskapet.

Det er ingen særlig og nær tilknytning mellom konsulentvirksomheten til Haukaas Invest AS og utlånet til Stolt Eiendom AS. Investeringen i Stolt Eiendom AS og senere lån gav ikke noe inntekspotensiale i konsulentvirksomheten. Dersom retten legger til grunn at det var eiendomsvirksomhet i Haukaas Invest AS, er heller ikke tilknytningskravet oppfylt. Det samme gjelder hvis man legger til grunn at det forelå investeringsvirksomhet i Haukaas Invest AS. Den var i så fall ikke hovedmotivet for utlånet til Stolt Eiendom AS, da hovedmotivet var å drive eiendomsvirksomhet i skattesubjektet Stolt Eiendom AS i samarbeid med Høyen og hans selskap.

Under enhver omstendighet ble tapet først realisert i 2009 og ikke i 2008. Det var først når ettergivelsen av lånet ble formalisert i 2009, at kravet var oppfylt. Banken stilte også krav om refinansiering innen 15. januar 2009.

Det er nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsrettens syn på saken:

Innledning:

Lagmannsretten er kommet til at anken må forkastes, og har kommet til samme konklusjon som tingretten og skatteklagenemnda.

Haukaas Invest AS har anført at ligningsmyndighetene i denne saken ikke har foretatt en fullstendig prøving slik ligningsloven § 8-1 krever, og skatteklagenemndas vedtak og tingrettens dom bygger derfor på et feilaktig grunnlag. Lagmannsretten mener imidlertid at ligningsmyndighetene har foretatt en fullstendig bevisbedømmelse på bakgrunn av de opplysninger som forelå, og at kravene i ligningsloven § 8-1 er oppfylt. Det er ikke noe i skatteklagenemndas vedtak som tilsier at ligningsloven ikke er fulgt.

Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1 første ledd som knytter fradraget til kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Lovens § 6-2 andre ledd inneholder en spesialregel om fradragsrett for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Gevinst og tap ved realisasjon av fordring utenfor virksomhet reguleres i kapittel 9, hvor det fremgår av § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 at gevinst ved realisasjon av fordringer ikke er skattepliktig. Det følger da av § 9-4 første ledd at tap på utestående fordring ikke gir fradragsrett.

Skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum lyder slik:

Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.

Partene er enige om at det oppstilles tre kumulative vilkår for fradrag i skattepliktig inntekt ved tap på fordring. Det må utøves virksomhet, det må foreligge tilstrekkelig tilknytning mellom

fordringen og virksomheten, og tapet må anses endelig konstatert. Ved bevisbedømmelsen skal det mest sannsynlige faktum legges til grunn.

Lagmannsretten vil først se på kravet til virksomhet, herunder hvilken type virksomhet Haukaas Invest AS drev. Deretter vil lagmannsretten vurdere om det var tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten i Haukaas Invest AS og tap på utlån.

Virksomhetsbegrepet og hvilken virksomhet Haukaas Invest AS drev

Det er ingen definisjon i skatteloven (legaldefinisjon) av hva som anses som virksomhet. Om den aktuelle aktiviteten skal regnes som virksomhet, må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 48. Det må foretas en konkret og sammensatt helhetsvurdering. Vilåårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet, er at aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skatteyters regning og risiko. Det må trekkes en grense mot passiv kapitalforvaltning eller kapitalplassering. Et sentralt moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten, og hvor mye som skyldes kapitalverdien. Hvorvidt det foreligger én eller flere virksomheter må avgjøres konkret.

Det er enighet om at Haukaas Invest AS drev *konsulentvirksomhet*, og at denne virksomheten isolert sett ikke gir fradragsrett for tapet. Spørsmålet er om det i tillegg også var *eiendomsvirksomhet/investeringsvirksomhet* i Haukaas Invest AS. Selskapet har anført at det foreligger et aktivt eierskap knyttet til eiendomsvirksomhet i Haukaas Invest AS, og at det ikke er tale om passiv kapitalplassering. Staten har derimot anført at det skatterettslig hverken har vært eiendomsvirksomhet eller investeringsvirksomhet i Haukaas Invest AS.

Slik lagmannsretten ser det, og basert på det som er anført fra Haukaas Invest AS, blir det sentrale spørsmålet om Haukaas Invest AS drev eiendomsvirksomhet. For ordens skyld bemerkes at lagmannsretten forstår Haukaas Invest slik at det for lagmannsretten ikke er gjort gjeldende at selskapet har drevet investeringsvirksomhet. Lagmannsretten går derfor ikke nærmere inn på kravene til investeringsvirksomhet som her uansett ikke ville være oppfylt.

Haukaas Invest AS har anført at det forelå et aktivt eierskap knyttet til eiendomsvirksomheten i selskapet. Det er vist til eiendom i Spania, investeringene i Innenlandsutvikling AS, Atlantica Eiendom AS og Stolt Eiendom AS, garanti til Atlantica Eiendom AS, fordring mot Stolt Eiendom AS, kontanter 10 millioner kroner for å vurdere eiendomsinvesteringer og omfattende arbeidsinnsats fra Morten Haukaas. Videre er det vist til at Morten Haukaas' arbeidsinnsats har bestått i fakturert arbeid som konsulent i Haukaas Invest AS, ufakturert arbeid som konsulent i Stolt Eiendom AS og eiendomsvirksomhet i Haukaas Invest AS.

Staten har anført at virksomheten i Spania ikke oppfyller kravene til eiendomsvirksomhet. Den oppfyller ikke kravet til antall utleieleiligheter og innebærer ikke oppføring av bygg. Eiendom i Spania ble også solgt med tap, og det er ikke presentert noen analyse som viser at dette er prosjekter som er egnet til å gå med overskudd. Det er heller ikke aktuelt med noen konsulentaktiviteter med eiendomstilsnitt. Investeringene i Innenlandsutvikling AS, Atlantica Eiendom AS og Stolt Eiendom AS er ikke eiendomsvirksomhet i skattelovens forstand, men passiv kapitalplassering.

Lagmannsretten er enig med staten i at virksomheten i Spania ikke skatterettslig er å anse som eiendomsvirksomhet. I 2008 hadde Haukaas Invest AS en sameieandel i en leilighet i Spania. Det ble under ankeforhandlingen opplyst at det dreide seg om to leiligheter, selv om det ikke er fremlagt noen dokumentasjon i den forbindelse. Slik lagmannsretten ser det, har det imidlertid ingen betydning om det dreier seg om én eller to leiligheter. Det fremgår av Lignings ABC 2014 punkt 3.3.12 at for at utleie skal anses som virksomhet, må det dreie seg om fem boenheter eller mer når det gjelder bolig- og fritidsformål. I dette tilfellet var det også i sameieavtalen bestemmelse om at utleie og utlån måtte godkjennes av den andre sameieparten. Det forhold at et hus i Spania ble kjøpt i 2009 tilsier ingen annen vurdering.

Når det gjelder aksjeinvesteringene i Innenlandsutvikling AS, Atlantica Eiendom AS og Stolt Eiendom AS, fremstår disse som passiv kapitalplassering - og ikke eiendomsvirksomhet. Eiendomsutviklingen foregår i de respektive selskapene, med ulike samarbeidspartnere. Morten Haukaas forklarte i retten at planen var å fakturere Stolt Eiendom AS for hans arbeid som prosjektleder, men at det ikke var økonomi i selskapet til dette. Etter lagmannsrettens syn kan dette imidlertid ikke føre til at Haukaas Invest AS drev eiendomsvirksomhet i skatterettslig forstand. Slik saken er opplyst for lagmannsretten, ønsket Morten Haukaas gjennom sitt selskap å investere i ulike prosjekter med det formål å få avkastning, og at han samtidig kunne få inntekter som konsulent fra de enkelte selskaper. Det er ikke sannsynliggjort at arbeidet for Stolt Eiendom AS ble gjort på vegne av Haukaas Invest AS, og dette arbeidet må skatterettslig tilordnes Stolt Eiendom AS - og ikke Haukaas Invest AS.

For lagmannsretten er også Morten Haukaas' rolle i Stolt Eiendom AS noe uklar, da han har undertegnet flere dokumenter som daglig leder. Selv forklarte han at dette ikke medførte riktighet, og at det hele skyldtes en feil. Hans regnskapsfører forklarte også som vitne i retten at det aldri var tale om at Morten Haukaas skulle ansettes som daglig leder i Stolt Eiendom AS. Dette forholdet får imidlertid uansett ikke avgjørende betydning for vurderingen av om Haukaas Invest AS drev eiendomsvirksomhet.

Tilknytningskravet

Det er videre en forutsetning for å få fradrag etter skatteloven § 6-2 andre ledd at den tapte fordringen må ha en særlig og nær tilknytning til skattyters virksomhet, jf. blant annet Rt-2008-145 (Norsk Struts) avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis. Som anført av staten, er det skattyter som må godtgjøre denne tilknytningen, jf. Rt-1993-396 (Tinfos Jernverk AS).

Da lagmannsretten ovenfor har kommet til at virksomhetskravet er oppfylt når det gjelder konsulentvirksomheten, er det nødvendig å ta stilling til hvorvidt det foreligger et endelig konstatert tap med tilstrekkelig tilknytning til konsulentvirksomheten. For at det skal foreligge en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og virksomheten, må hovedformålet med lånet være forretningsmessige fordeler for egen virksomhet, eller at debitor er en integrert del av långivers virksomhet, jf. Rt-2005-1171 (Skjælland).

Lagmannsretten finner det klart at Stolt Eiendom AS ikke var en integrert del av Haukaas Invest AS. Det ble drevet forskjellig virksomhet i Haukaas Invest AS og Stolt Eiendom AS, henholdsvis konsulentvirksomhet og eiendomsutvikling.

Dersom motivet, eller det dominerende motivet, med aksjeinvesteringen/lånet i Stolt Eiendom AS, var hensynet til Haukaas Invest AS konsulentvirksomhet, vil tilknytningskravet kunne være oppfylt. Har det dominerende motiv vært kapitalplassering eller ønske om å starte ny virksomhet, blir resultatet det motsatte, jf. Rt. 1993 sid 396. I Rt-1986-58 (Asdahl) ble det presisert at vurderingen av motivet fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, og ikke i antagelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skatteyder kan ha hatt.

Lagmannsretten har kommet til at investeringen i Stolt Eiendom AS og det senere lånet ikke gav noe nevneverdig inntekspotensiale i konsulentvirksomheten. Haukaas forklarte i retten at lånet ble gitt etter krav fra banken om at finansieringen av Stolt Eiendom AS skulle bestå av 1/6 i egenkapital i forhold til finansieringen fra banken med 5/6. Lånet ble følgelig gitt av hensyn til bankforbindelsen til Stolt Eiendom AS. Ut fra bevisføringen legger lagmannsretten til grunn at det for Haukaas Invest AS ikke var aktuelt å fakturere annet enn prosjektlederoppgaver, men det var ikke penger i Stolt Eiendom AS til dette. Under enhver omstendighet var det ingen sikkerhet for inntekspotensiale som konsulent, og det var ingen avtaler om dette. Haukaas forklarte forøvrig også at den andre aksjonæren, Høyen, ville stoppet fakturering om han ikke fikk like mye.

Konklusjonen blir etter dette at det ikke var noen særlig og nær tilknytning mellom konsulentvirksomheten i Haukaas Invest AS og investeringen/lånet til Stolt Eiendom AS.

Haukaas Invest AS har som nevnt anført at selskapet også drev eiendomsvirksomhet og begrunnet dette nærmere. Lagmannsretten finner det derfor riktig å bemerke at selv om man eventuelt la dette til grunn, er tilknytningskravet mellom eiendomsvirksomheten og lånet til Stolt Eiendom AS ikke oppfylt. Eiendomsvirksomheten til Haukaas Invest AS må i så fall være eiendommene i Spania, og det er ingen støtte til denne virksomheten å låne ut penger til Stolt Eiendom AS. Det er heller ikke noen integrert virksomhet mellom virksomheten i Spania og lånet til Stolt Eiendom AS.

Konklusjon

Haukaas Invest AS drev i skattelovens forstand kun ren konsulentvirksomhet. Det er ikke tilstrekkelig tilknytning mellom denne virksomheten og det lånet som ble gitt til Stolt Eiendom AS. Det følger av dette at tapet på fordringen mot Stolt Eiendom AS ikke er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-2 andre ledd første punktum.

Da lagmannsretten har kommet til at vilkårene for fradrag for tapet ikke er oppfylt, behøver lagmannsretten ikke ta stilling til om tapet var endelig konstatert i 2008 eller 2009.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at skatteklagenemndas vedtak av 3. januar 2013 er gyldig.

Saksomkostninger

Staten v/Skatt øst har vunnet saken og har krav på erstatning for sine saksomkostninger for lagmannsretten, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Lagmannsretten mener at det ikke foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta Haukaas Invest AS helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokat Helge Skogseth Berg har innlevert saksomkostningsoppgave på totalt 106 875 kroner. Det har ikke vært bemerkninger fra motparten til omkostningsoppgaven. Lagmannsretten mener at omkostningene har vært nødvendige, og at det ut fra betydningen av saken har vært rimelig å pådra dem, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, jf. femte ledd første punktum.

Ut fra det resultat lagmannsretten har kommet til, er det ikke grunnlag for å gjøre noen endring i tingrettens saksomkostningsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Haukaas Invest AS betaler 106 875 - etthundreogsekstusenåttehundreogsyttifem - kroner i saksomkostninger for lagmannsretten til staten v/Skatt øst innen 2 - to - uker etter forkynnelsen av denne dommen.*

Tingrettsdommer

SkN 14-131 Fradragsrett for renter.

Lovstoff: Skatteloven § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring.

Oslo tingrett: Dom av 19. november 2014, **sak nr.:** 14-076330TV1-OTIR/03

Dommer: Tingrettsdommer Kim Heger.

Parter: Ikea Handel og Eiendom AS (advokat Bettina Banoun) mot Skatt øst (advokat Jon Vinje).

Sammendrag: Saken gjelder ligning av Ikea Handel og Eiendom AS for inntektsårene 2008 til 2012. Ved ligningen for de aktuelle årene ble selskapet ikke innrømmet rentefradrag med til sammen omtrent 439 millioner kroner på et konserninternt lån til Ikea Service Centre NV i Belgia på omtrent 2,1 milliarder kroner. Lånet ble tatt opp i 2007 i forbindelse med gjennomføringen av en konsernintern omorganisering av eiendomsmassen i Norge. Fremgangsmåten ved omorganiseringen var at Ikea Handel og Eiendom AS utfisjonerte sine syv eiendommer til syv nystiftede aksjeselskaper. De syv selskapene var eid av Ikea Handel og Eiendom AS' morselskap i Nederland, Ingka Pro Holding BV. Fisjonen skjedde med regnskapsmessig og skattemessig kontinuitet, og utløste ingen gevinstbeskatning av Ikea Handel og Eiendom AS. Ingka Pro Holding BV benyttet deretter aksjene i de syv eiendomsselskapene som tingsinnskudd i dets norske nystiftede selskap Ikea Eiendom Holding AS, hvorefter egenkapitalen i Ikea Eiendom Holding AS steg til eiendommenes virkelige verdi, omtrent 2,1 milliarder kroner. Tingsinnskuddet utløste ingen beskatning i verken Nederland eller Norge. Siste ledd i prosessen var at Ikea Handel og Eiendom AS kjøpte alle aksjene i Ikea Eiendom Holding AS for omtrent 2,1 milliarder kroner, og kjøpet ble finansiert med ovennevnte lån. Tingretten opprettholdt skattekontorets vedtak om at Ikea Handel og Eiendom AS ikke hadde krav på fradrag for renteutgiftene på til sammen omtrent 439 millioner kroner. Retten la til grunn at saksforholdet ble rammet av både skatteloven § 13-1 og reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

Saken gjelder gyldigheten av skattekontorets vedtak av 6. november 2013 om endring av skatteligningen for Ikea Handel & Eiendom AS for inntektsårene 2008 - 2012.

1. Nærmere om hva saken gjelder

Ikea Handel & Eiendom AS eide frem til 2007 fem eiendommer og to eiendomskontrakter i Norge til en samlet verdi av ca. NOK 2,1 milliarder. Etter utfisjonering i august 2007 av eiendomsmassen fra Ikea Handel & Eiendom AS til egne eiendomsselskaper, eid av Ikea morselskapet i Nederland gjennom et nystiftet norsk holdingsselskap (Ikea Eiendom Holding AS), endte det med at Ikea Handel & Eiendom AS i november 2007 kjøpte tilbake eiendommene for ca. NOK 2,1 milliarder. Tilbakekjøpet ble gjort ved kontantkjøp av alle aksjene i Ikea Eiendom Holding AS, og ble fullfinansiert ved lån på ca. NOK 2,1 milliarder fra Ikea-konsernets internbank i Belgia. Etter dette satt Ikea Handel & Eiendom AS nok en gang med eiendomsmassen, men nå også med gjeld til internbanken på ca. NOK 2,1 milliarder.

Ikea Handel & Eiendom AS betaler renter og avdrag på det konserninterne lånet, og gjorde

fradrag i selvangivelsen for 2008 - 2012 for renter med til sammen NOK 439 210 000. I skattekontorets ligningsvedtak ble rentefradraget ikke godkjent, hvorefter skattekontoret foretok inntektspåslag lik rentefradraget. Det er ubestridt at skattbar nettoinntekt i Ikea Handel & Eiendom AS for inntektsårene 2008 - 2012, med og uten de omstridte rentefradragene, ser slik ut:

År	Inntekt /m rentefradrag	Underskudd til fremføring	Inntekt /u rentefradrag	Inntekt etter endring
2008	0	-17 149	107 501 000	107 483 851
2009	0		127 113 000	127 113 000
2010	0		65 318 000	65 318 000
2011	0		76 934 000	76 934 000
2012	17 143		62 344 000	62 361 143

Spørsmålet i saken er om Ikea Handel & Eiendom AS har krav på rentefradrag i den årlige inntekten for det konserninterne lånet, jfr. den ordinære rentefradragsregelen i skatteloven § 6-40, eller om slikt fradrag må nektes på grunnlag av armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæringsnorm.

2. Sakens bakgrunn

2.1.

Ikea Handel & Eiendom AS ble stiftet i 1962. og er morselskapet i den norske delen av Ikea-konsernet. Selskapet er direkte eid av et nederlandsk selskap i Ikea-konsernet, Ingka Pro Holding BV, som igjen er eid av Ingka Holding BV.

Frem til 2007 hadde Ikea Handel & Eiendom AS ingen ansatte. Selskapet var ansvarlig for importvirksomheten, samt satt som eier av fem eiendommer og to eiendomskontrakter i Norge. Eiendomsmassen (varehusene med tomter) hadde en bokført verdi på ca. NOK 1 milliard, og en reell verdi på ca. NOK 2,1 milliarder. Selskapet eide - og eier - også Ikea AS, som var ansvarlig for detaljhandelen, driften og utviklingen av varehusene, kjøp og salg av eiendommer og eventuell annen forretningsutvikling.

I 2006 grodde det frem et ønske i konsernet om å gjennomføre en selskapsrettslig omorganisering av eiendomsvirksomheten i Norge. Begrunnelsen er opplyst å være et behov om bl.a. å rendyrke eiendomsforvaltningen, tilrettelegge for ytterligere ervervelse av eiendommer, samt å skille risikoen ved eiendomsdrift fra detaljhandelen, jfr. 'Memo' av 25. januar 2006 fra Deloitte Advokatfirma DA til selskapet:

We understand that a possible future structure whit individual property companies can be favorable from a business perspective. We understand that this is because of the fact that IKEA is expanding rapidly in Norway and might purchase new land and build department stores at certain locations in Norway. In this relation IKEA also may sell currently held land and department stores. In order to simplify the future purchase and sale of land and department stores a new structure might be favorable compared to the current structure.

Likeledes heter det i protokoll fra styremøte 13. oktober 2006 i Ikea Handel & Eiendom AS:

Martin Bonekamp, assisted by Per F. Hetty, gave the Board a thorough presentation of current status in the intended restructuring with the purpose of creating a separate Property Group of Companies which would eventually employ the co-workers of the Property department and have an undivided focus on property Administration and development; business wise separated from the wholesaler operations of the Company. The intended separation will also be beneficial risk management wise; protecting the properties and future property development from any adverse development in the wholesaler and retail areas and vice versa.

I stevningen er bakgrunnen for reorganiseringen begrunnet slik:

På tidspunktet for transaksjonene denne saken gjelder, var den bokførte verdien av eiendomsmassen i Norge ca. NOK 1 milliard, mens den virkelige verdien var over NOK 2 milliarder. Eiendomsmassen til IKEA-konsernet i Norge er altså svært verdifull, og eiendomsvirksomheten utgjør et betydelig og viktig virksomhetsområde for selskapet.

Samtidig skiller eiendomsvirksomheten seg etter sitt innhold vesentlig fra IKEA-konsernets detaljvarehandel og varehusdrift. Blant annet på denne bakgrunn ønsket IKEA-konsernet i 2007 å etablere et klarere skille mellom eiendomsvirksomheten og detaljvarehandelen, ved å skille ut eiendommene og eiendomsvirksomheten i egne selskaper.

Ved å skille ut eiendomsvirksomheten fra detaljhandelsvirksomheten, ville man i IKEA Eiendom Holding AS få en rendyrket satsing på - og styring av - eiendomsvirksomheten, med hensyn til drift og utvikling, lokaliseringsstrategi, kjøp og salg av eiendommer mv. Tilsvarende ville IKEA AS kunne fokusere fullt ut på IKEAs kjernevirksomhet, nemlig detaljhandelen og driften av IKEA-varehusene.

Videre ønsket man en spredning av risikoen mellom henholdsvis eiendomsvirksomheten og detaljhandelsvirksomheten, ved å unngå at det verdifulle detaljhandelsselskapet ble eid av samme selskap som eide de faste eiendommene.

I ovennevnte “Memo” av 25. januar 2006 fra Deloitte Advokatfirma DA ble skissert en modell for den selskapsrettslige omorganiseringen av eiendomsvirksomheten, og i en rekke senere betenkninger fra Deloitte Advokatfirma DA og Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS i løpet av 2006 ble modellen videreutviklet og utdypet.

2.2

Partene er enige om at modellen som ble valgt - og gjennomført i løpet av 2007- er slik:

- 1) Ikea Handel & Eiendom AS’ morselskap, Ingka Pro Holding BV, stiftet 28. november 2006 - og eide fullt ut - syv aksjeselskaper i Norge. De syv selskapene er Nesbruveien 40 AS, Landbruksveien 2 AS, Åsane Senter 51 AS, Strømsveien 303 AS, Grenseveien 2 AS, Dalveien AS og Forus-Nord AS (de såkalte «single purpose-selskapene»). Foreløpig lå eiendommene

ikke i eiendomsselskapene.

- 2) Ingka Pro Holding BV stiftet 28. november 2006 - og eide fullt ut - Ikea Eiendom Holding AS, som foreløpig var et tomt selskap.
- 3) Ved felles fisjonsplan av 23. mai 2007 mellom styrene i de syv eiendomsselskapene og Ikea Handel & Eiendom AS ble anbefalt «å fisjonere Ikea Handel & Eiendom AS, slik at driften av eiendommene skjer i egne aksjeselskaper». Fisjonsplanen er begrunnet med «ønsket om å tilrettelegge for en bedre finansierings- og styringsstruktur av eiendomsmassen, en enklere og sikrere økonomistyring og en større fleksibilitet ved eventuelle fremtidige relokasjoner».
- 4) Felles redegjørelse av 23. mai 2007 til generalforsamlingene i de syv eiendomsselskapene og Ikea Handel & Eiendom AS, hvor det legges til grunn at eiendommenes “virkelig verdi” er NOK 2 132 429 138. Ikea Handel & Eiendom AS antas å ha en “equity value” på NOK 4 455 782. Verdivurderingene er basert på oppdatert takster og vurderinger.
- 5) Fisjonen ble gjennomført ved generalforsamling i de syv eiendomsselskapene og i Ikea Handel & Eiendom AS den 15. august 2007, ved at aksjekapitalen i Ikea Handel & Eiendom AS ble nedsatt fra NOK 3 000 000 til NOK 1 605 278. Nedsettelsesbeløpet ble benyttet som tingsinnskudd i de syv eiendomsselskapene, hvorefter Ingka Pro Holding BV satt som eneeier av de syv eiendomsselskapene (inneholdende eiendomsmassen; bygninger og tomter) i Norge. Fisjonen skjedde med regnskapsmessig og skattemessig kontinuitet, og utløste ingen gevinstbeskatning av de involverte selskapene.
- 6) I ekstraordinær generalforsamling 23. mai 2007 i Ikea Eiendom Holding AS besluttet kapitalforhøyelse, ved at Ingka Pro Holding BV skyter inn som tingsinnskudd sine aksjer i de syv eiendomsselskapene. Totalt ble skutt inn eiendommenes “virkelig verdi”, NOK 2 132 429 138, hvorav NOK 900 000 var aksjekapital og NOK 2 131 529 138 overkurs. Beslutningen om tingsinnskuddet gjøres betinget av at fisjonen av Ikea Handel & Eiendom AS i pkt. 5) er gjennomført. Transaksjonen utløste ingen gevinstbeskatning av de involverte selskapene.
- 7) Etter dette satt Ingka Pro Holding BV som eneeier av Ikea Handel & Eiendom AS og Ikea Eiendom Holding AS, hvor alle eiendommene nå ligger under Ikea Eiendom Holding AS. Ikea Eiendom Holding AS har en antatt verdi lik eiendomsmassen på NOK 2 132 429 138.
- 8) Ved aksjekjøpsavtale av 22. november 2007 kjøpte Ikea Handel & Eiendom AS alle aksjene i Ikea Eiendom Holding AS fra Ingka Pro Holding BV. Kjøpesummen er NOK 2 132 530 000, og “shall be payable in cash”. Kjøpesummen skal gjøres opp på “closing date”, 28. november 2007.
- 9) For å finansiere aksjekjøpet i pkt. 8), lånte Ikea Handel & Eiendom AS hele kjøpesummen, NOK 2 132 530 000, fra Ikea-konsernets internbank i Belgia, Ikea Service Centre NV. Låneavtalen er datert 26. november 2007. Låneforholdet løper ett år ad gangen med mulighet til forlengelse. Renten er på 6,30 % p.a.
- 10) Lånebeløpet ble 28. november 2007 overført fra Ikea Service Centre NV til Ikea Handel &

Eiendom AS' konto i DnB, og samme dag overført videre til selger av aksjeposten, Ingka Pro Holding BV.

11) Etter dette, den 28. november 2007, satt Ikea Handel & Eiendom AS som fullt ut eier av Ikea Eiendom Holding AS, som igjen eide de syv eiendomsselskapene til en reel verdi av NOK 2 132 429 138. I tillegg hadde Ikea Handel & Eiendom AS en gjeld på NOK 2 132 530 000 til Ikea Service Centre NV i Belgia, samtidig som morselskapet, Ingka Pro Holding BV, hadde mottatt NOK 2 132 530 000 fra Ikea Eiendom Holding AS.

Hovedstolen på lånet på NOK 2 132 530 000 ble delvis nedbetalt i 2011 (saldo pr. 31. august 2011 var NOK 1 632 530 000) og i 2012 (saldo pr. 31. august 2012 var 1 532 530 000). Rentekostnadene på lånet, som Ikea Handel & Eiendom AS krever skattemessig fradrag for, utgjør som nevnt innledningsvis:

År	Renter
2008	107 501 000
2009	127 113 000
2010	65 318 000
2011	76 934 000
2012	62 344 000
Sum	439 210 000

2.3.

Ovennevnte gjennomføringsmodell er basert på betenkninger utarbeidet av Deloitte Advokatfirma DA og Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS. I betenkningene er det særlig selskaps- og skatterettslige spørsmål som behandles, jfr. "Memo" av 25. januar 2006 fra Deloitte Advokatfirma DA:

A possible reorganization will trigger many tax and legal issues. In this memo we will focus on the Norwegian and Dutch tax issues.

(...)

In Norway, IKEA Handel (og Eiendom) AS purchase of shares in the property companies will not trigger any tax. (It might be possible to inject some more debt into Norway this way - we will consider this approach in light of the Norwegian thin capitalization rules). (...).

(...)

One issue which has to be considered is that the transaction might not be accepted by the Norwegian tax authorities. If the main object for reorganization the Norwegian IKEA group is to save taxes the Norwegian tax authorities might not accept that the sale of shares in the property companies is exempt from gain tax (when sold to third party). However, on the other hand, if the reorganization is mainly motivated by business reasons the tax authorities have to accept the tax exemption on sale of shares. We understand that IKEA desire to establish single purpose property companies in order to simplify future expansion and sale of land and department stores. However the tax authorities will have to be convinced that the main reason is business reasons. Tax authorities will normally evaluate e.g. the reason for reorganizing, the time from the reorganizing to sale of share, and further.

I betenkningene konkluderes med at fisjonen (pkt. 3 - 5) og tingsinnskuddet i Ikea Eiendom Holding AS (pkt. 6 og 7) sannsynligvis kan skje uten at dette utløser noen skatteplikt på de involverte selskapers hånd. Når det gjelder pkt. 8 - 10, Ikea Handel & Eiendom AS' kjøp av aksjene i Ikea Eiendom Holding AS fra Ingka Pro Holding BV, heter det i "Memo" av 8. oktober 2006 fra Deloitte Advikatfirma DA bl.a.:

Any debt connected to the reorganization will be placed in IKEA Handel og Eiendom AS. Such financing can be organized from a third party finance institution or alternatively in the IKEA group. We will advice to wait some months before such a sale is carried out - ref earlier discussions related to any distribution issues for accounting purpose.

(...)

No Norwegian capital gain tax will be triggered by the sale of shares in IKEA Eiendom Holding AS to IKEA Handel og Eiendom AS nor any capital duties/stamp duties/transfer taxes are triggered by the sale of shares.

(...)

Exit

If some reason the above structure will show to be less beneficial from a business perspective than assumed, a merger of the companies may be carried out, ending in the current legal structure. Such a merger can normally be carried out free of tax. One issue would however be any interest deduction on the debt pushed into Norway through the sale of shares from Ingka Pro Holding BV to IKEA NO.

I betenkningene er pekt på mulighetene for "to inject some more debt into Norway", og betenkningene behandler også muligheten av at "the transaction might not be accepted by the Norwegian tax authorities", jfr. "Memo" av 25. januar 2006 fra Deloitte Advokatfirma DA:

In Norway, IKEA Handel (og Eiendom) AS purchase of shares in the property companies will not trigger any tax. (It might be possible to inject some more debt into Norway this way - we will consider this approach in light of the Norwegian thin capitalization rules).

(...)

One issue which has to be considered is that the transaction might not be accepted by the Norwegian tax authorities. If the main object for reorganizing the Norwegian IKEA group is to save taxes the Norwegian tax authorities might not accept that the sale of shares in the property companies is exempt from gain tax (when sold to third party). However, on the other hand, if the reorganization is mainly motivated by business reasons the tax authorities have to accept the tax exemption on sale of shares. We understand that IKEA desire to establish single purpose property companies in order to simplify future expansion and sale of land and department stores. However the tax authorities will have to be convinced that the main reason is business reasons. Tax authorities will normally evaluate e.g. the reason for reorganizing, the time from the reorganizing to sale of shares, and further.

Etter mottagelse av selvangivelser for 2007 for Ikea Handel & Eiendom AS ba Skatteetaten i brev av 3. juli 2008 om tilleggsopplysninger vedrørende fisjonen. Ikea AS svarte i brev av 22. august 2008, og redegjorde nærmere for fisjonen og Ingka Pro Holding BVs plasseringen av de syv eiendomsselskapene inn under Ikea Eiendom Holding AS (pkt. 1 - 7 ovenfor). Ikea Handel & Eiendom AS' lånefinansierte kjøp av Ikea Eiendom Holding AS (pkt. 8 - 11 ovenfor) ble det ikke nærmere redegjort for, men selskapet tilbød seg å oversende til Skatteetaten samtlige betenkninger fra Deloitte Advokatfirma DA.

Etter ytterligere korrespondanse mellom Skatteetaten, Ikea Handel & Eiendom AS og Deloitte Advokatfirma DA, sendte Skatteetaten 16. desember 2011 "Varsel om endring av ligningen for inntektsårene 2007 - 2010". I endringsvarselet er det den siste delen av omstruktureringen - Ikea Handel & Eiendom AS' lånefinansiert kjøp av Ikea Eiendom Holding AS - som angripes, og Skatteetaten varslet om fravikelse av ligningen vedrørende rentefradragene under henvisning til skatteloven § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring. I Skatteetatens brev av 24. mai 2012 ble det også varslet om mulig skattelegging av fisjonen, men dette ble ikke videreført.

I Skatteetatens brev av 20. oktober 2013 varsles om fravikelse av ligningen også for inntektsårene 2011 og 2012.

2.5.

Skatt øst fattet **vedtak 6. november 2013** om endring av ligningen for 2008 - 2012 for Ikea Handel & Eiendom AS. I vedtaket innrømmes det ikke fradrag for gjeldsrentene på lånet vedrørende det lånefinansierte kjøpet av Ikea Eiendom Holding AS fra Ingka Pro Holding BV. Vedtaket er begrunnet med at denne delen av omstruktureringen fremstår som forretningsmessig "*urimelig og unaturlig*", og at konsernets eneste begrunnelse må være illojal skatteplanlegging. Vedtaket konkluderer med at det ses bort fra lånet og rentene, og at det foretatte rentefradraget tillegges inntekten, jfr. ovenfor under innledningen i punkt 1.

I vedtaket mener skattekontoret at både skatteloven § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring fører til den foretatte endring av ligningen. Til skatteloven § 13-1 heter det i vedtaket bl.a.:

Opptaket av lånet innebærer en økonomisk fordel i form av avdrag og renteinntekter for morselskapet Inga Pro Holding BV men har motsatt effekt for datterselskapet Ikea Handel og Eiendom AS. Ser man transaksjonsrekken i sammenheng har opptak av lånet ikke tilført Ikea Handel og Eiendom AS noen verdier. Normalt sett vil et datterselskaps opptak av gjeld motsvares at datterselskapet tilføres verdier tilsvarende låneopptaket. I vårt tilfelle tappes selskapet for store verdier gjennom de betydelige årlige renteutgiftene.

Et uavhengig foretak ville ikke valgt den ufordelaktige løsningen dersom det forelå alternativer som var økonomisk mer attraktivt jfr de formål som var grunnlaget for restruktureringen. Uavhengige foretak ville ved vurdering av vilkårene ved en potensiell transaksjon sammenlignet transaksjonen med øvrige alternativer som realistisk sett var åpne. Normalsituasjonen ved utskilling av eiendommer ved fisjon er ikke at siste ledd i transaksjonen avsluttes med opptak av konserngjeld. Her har man valgt en løsning som er særdeles fordelaktig for Ikea Handel og Eiendom AS og i tillegg gir store skattemessige fordeler.

Det var interessefellesskapet mellom Ikea Handel og Eiendom AS og Ingka Pro Holding BV som muliggjorde restruktureringen og opptak av konserngjelden. Opptak av lånet innebærer en økonomisk fordel i form av avdrag og rente inntekter for morselskapet Ingka Pro Holding BV som ikke er skattepliktig til Norge, og har en motsatt effekt for datterselskapet Ikea Handel og Eiendom AS. De økonomiske realiteter er at formuesstillingen til Ikea Handel og Eiendom AS er kraftig svekket. For Ikea Handel og Eiendom AS ville verdioverføringen i denne form ikke ha inntruffet dersom interessefellesskapet med Ingka Pro Holding BV tenkes bort.

Restruktureringen som er gjennomført har resultert i en ordning med hensyn til Ikea Handel og Eiendom AS midler og avkastning som forretningsmessig både er urimelig og unaturlig. Gjeldsbelastningen er for Ikea Handel og Eiendom AS svært ugunstig både på kort og på lang sikt og har forverret selskapets økonomiske stilling. Gjeldsopptaket er også styrt av Ingka Pro Holding BV's behov, og det er kun eier Ingka Pro Holding BV som har en økonomisk oppside ved at man valgte oppkjøp fremfor tingsinnskudd.

Skattekontoret er av den oppfatning at det er interessefellesskapet mellom Ikea Handel og Eiendom AS og morselskapet Ingka Pro Holding BV som har foranlediget den valgte konstruksjonen med låneopptak hos Ikea Handel og Eiendom AS. Vilkåret om årsakssammenheng, jf. sktl § 13-1 er dermed oppfylt.

Om ulovfestet gjennomskjæring heter det i vedtaket bl.a.:

(...)

Vurderingstemaet i saken er derfor ikke om det foreligger et forretningsmessig motiv bak fisjonen. Heller ikke hvorvidt det foreligger et forretningsmessig behov for å legge eiendomsselskapene ned under et felles holdingsselskap. Både hver for seg og samlet foreligger det forretningsmessige grunner for strukturen man valgte.

(...)

Men det at fisjonen er bedriftsmessig begrunnet forhindrer ikke at skattefordelene som skapes ved oppkjøpet, som var siste ledd i restruktureringen og hadde andre formål og virkninger, kan være et eget undersøkelsesobjekt i forhold til ulovfestet gjennomskjæring.

Formålet med å organisere Ikea Eiendom Holding AS som et underkonsern under Ikea Handel og Eiendom AS, var at man ønsket en felles total styring av den norske virksomheten som medførte en enklere formell styringsform og en enklere rapportering innad i konsernet, - herunder plikt til kun å utarbeide ett konsernregnskap. Det er videre opplyst at det var naturlig å legge all norsk aktivitet under Ikea Handel og Eiendom AS som har et eget styre for både detalj- og eiendomsvirksomheten, og som de underliggende selskapene rapporterte til. Dette er forretningsmessige motiv som skattekontoret ikke finner grunn til å stille spørsmål ved. Men ved i stedet å gjennomføre den siste transaksjonen som et tingsinnskudd ville det norske konsernet kunne oppnådd samme effekt, og de anførte formålene kan derfor, etter skattekontorets vurdering, ikke ha vært motivasjon for at man valgte oppkjøp fremfor tingsinnskudd.

(...)

De skattemessige fordeler som Ikea Handel og Eiendom AS har oppnådd ved reorganiseringen er store uansett om man ser transaksjonsrekken samlet eller hver for seg. Oppkjøpet mangler normal forretningshensikt og har liten realitet dersom en ser bort fra det skattemessige og ønsket om å flytte kapital ut av det norske konsernet til utenlandsk morselskap. Skattekontoret antar at det dominerende/eneste formålet med oppkjøpet var å redusere skattepliktig inntekt i det norske Ikea-konsernet. Skattekontoret finner derfor at grunnvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt.

(...)

Spørsmålet i denne saken er om den siste delen av restruktureringen som resulterte i opptak av konserngjelden, kan stride mot rentefradragsregelens formål.

Skattekontoret viser i denne sammenheng til Esso- dommen (Utv 2010 s. 781), som omhandlet den skattemessige behandlingen av finansieringsordning ved leie av tankskip for frakt av olje på kontinentalsokkelen i Nordsjøen.

(...)

I tillegg er skattekontoret av den oppfatning at arrangementet er illojalt mot kontinuitetsprinsippet som er grunnlag for reglene om skattefri fusjon og fisjon. Utgangspunktet er at disse skattereglene ikke skal virke hemmende for næringslivets behov for å organisere seg mest mulig rasjonelt bedrifts- og samfunnsøkonomisk og heller ikke forhindre en mest mulig optimal drift av virksomheter.

For det norske konsernet fremstår oppkjøpet av aksjene i Ikea Eiendom Holding AS som svært lite fordelaktig og har også redusert skattegrunnlaget med store beløp. Fra aksjonærens ståsted er den valgte transaksjonstypen derimot svært gunstig. Slik skattekontoret vurderer denne saken, kunne konsernet oppnådd samme rasjonelle og bedriftsøkonomisk struktur uten gjeldsopptak. Det var ikke lovgivers hensikt med fisjonsreglene i skattelovens kapittel 11 at aksjonærens behov skal legge til rette for at denne skal kunne kjøpe tilbake verdier som tidligere er utfisjonert skattefritt, overføre disse uten beskatning til aksjonær og kreve fradrag for overføringene. Gjeldsopptaket var ikke mer lønnsomt enn et tingsinnskudd dersom en ser bort fra det skattebesparelsen, og har redusert det norske Ikea-konsernets verdi med store beløp. Skattekontoret viser i denne sammenheng til sitat fra lovforarbeidene, Ot. prp. nr. 71(1995-1996,), ovenfor.

(...)

Skattekontoret finner at disposisjonen ut fra dens virkninger (herunder den forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot rentefradragsreglene og fisjonsreglene. Begge vilkår for å anvende ulovfestet gjennomskjæring er derfor oppfylt.

Konklusjon

Basert på faktum i saken er skattekontoret kommet til at det etter skatteloven § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring kan legges til grunn for at det ikke kan innrømmes fradrag for gjeldsrentene som har sitt grunnlag i gjeldsopptaket ved at aksjene i Ikea Eiendom AS ble ervervet av Ingka Pro Holding AS ved kjøp.

3. Saksforberedelsen

Ved stevning av 5. mai 2014 fra advokat Bettina Banoun anla saksøker Ikea Handel & Eiendom AS sak mot Staten v/skatt øst. I stevningen er nedlagt slik påstand:

1. Skattekontorets vedtak datert 6. november 2013 for IKEA Handel og Eiendom AS for inntektsårene 2008—2012 oppheves.
2. IKEA Handel og Eiendom AS tilkjennes saksomkostninger.

Saksøkte tok til motmæle ved rettidig tilsvar av 26. juni 2014 fra advokat Morten Søvik. I tilsvaret er nedlagt slik påstand:

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

Etter ytterligere prosesskrift og planmøte 22. august 2014, ble hovedforhandling holdt 4., 5. og 6. november 2014. Saksøker møtte ved dets prosessfullmektiger, advokat Bettina Banoun og advokatfullmektig Fredrik Paaske Anfinssen. Saksøkte møtte med seniorskattejuristene Stian Buxrud og Marianne Langeland, i tillegg til dets prosessfullmektig, advokat Jon Vinje. Det ble ikke avgitt partsforklaringer eller ført vitner, men foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

4. Partenes anførsler

4.1.

Saksøker har i det vesentlige gjort gjeldende at vedtaket må oppheves da det bygger på feil faktum. Skattekontoret har behandlet et annet låneforhold enn det virkelige, i og med at kontoret har lagt til grunn at «*Opptak av lånet innebærer en økonomisk fordel i form av avdrag og renteinntekter for morselskapet Ingka Pro HoldingV*» og «*Restruktureringen i Ikea Handel og Eiendom AS har i siste ledd resultert i opptak av konserngjeld til morselskapet Ingka Pro Holding BV på kr 2 132 529 000*». Riktig debitor er internbanken Ikea Service Centre NV i Belgia, og riktig lånebeløp er NOK 2 132 530 000. Dette kan ikke ses på som en trykkfeil fra skattekontorets side, men derimot som behandling av en helt annen transaksjon. Domstolens rettsanvendelse er begrenset til å gjelde samme faktum og transaksjon som skattekontoret har bedømt, jfr. Rt-201 0-999 avsnitt 51, hvorefter det blir umulig å kontrollere skattekontorets anvendelse av armlengde- og gjennomskjæringsbestemmelsen på den transaksjonen som faktisk har funnet sted.

Uansett anføres at det var reelle, saklige og forretningsmessige behov som lå bak ønsket om å skille eiendomsvirksomheten fra detaljvirksomheten, og for valget av omstrukturerings-, finansierings-, eierskaps- og selskapsmodell. Skattekontoret har da også i varsler og i korrespondanse med saksøker lagt til grunn at restruktureringen og selskapsstrukturen man valgte fremstår som saklig og forretningsmessig vel fundert, jfr. f.eks. i varsel av 16. desember 2011 om endring av ligningen for inntektsårene 2007 - 2010: «Skattekontoret ser at det var behov restruktureringen og selskapsstrukturen man valgte». I en slik situasjon er ikke konsernets valg mellom kjøp og tingsinnskudd noe skattekontoret kan sensurere. At skattekontoret mener konsernet burde valgt en annen sluttløsning som medfører høyere skatt, er ikke en relevant

tilsidesettelsesgrunn; skatteyder har ingen plikt til å velge den metode som gir høyest skatt så lenge omstruktureringen er reell og naturlig, jfr. Rt-2008-1 510 avsnitt 62.

Når avtalepartene har inngått en rentebærende låneavtale, er det denne som skal legges til grunn ved den skattemessige bedømmelse, jfr. Rt-2010-790 avsnitt 43, og da følger det av den generelle rentefradragsregelen i skatteloven § 6-40 at enhver har fradragsrett for renter. Dette gjelder uavhengig av hvilket formål gjelden er pådratt. Riktig nok har lovgiver i skatteloven § 6-41 innført regler om begrenset rentefradrag mellom nærstående, men denne regelen gjelder først fra 2014

Uansett kan ikke armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1 gi hjemmel for skattekontorets endringsligning. Når skattekontoret har erkjent at det ikke er noe å bemerke til låneavtalens rentevilkår eller andre lånevilkår, samtidig som forholdet er innenfor rammen av tynn kapitalisering (gjeldsgraden er ikke for høy), er man utenfor anvendelsesområde for § 13-1, jfr. f.eks. Finansdepartementets høringsnotat av 11. april 2013 til nye skatteloven § 6-41; Prop. 1 LS (2013-2014) side 105; Zimmer, Internasjonal skatterett (2009) kap. 25 og LB 2008-063472 (Lyse Energi).

Anvendelse av § 13-1 forutsetter at skattekontoret kan bevise at skatteyters inntekt er redusert som følge av interessefellesskap med annet selskap. Det er ikke nok til å konstatere brudd på armlengdeprinsippet og inntektssvikt - slik skattekontoret har gjort - å legge til grunn at en konsernintern lånefinansiering automatisk fører til inntektsreduksjon tilsvarende lånerenten, jfr. LB-2008-063472 (Lyse Energi). Riktig metode er å foreta en sammenligning av lånet i interessefellesskapet med en tenkt sammenlignbar situasjon mellom uavhengige parter, Rt-2001-1265 på side 1281 og Naas m.fl., Norsk internasjonal skatterett, kap. 23.19. Skattekontoret har i vedtaket ikke foretatt denne sammenligningen, og skjønnsmessig fastsettelse av inntekt etter § 13-1 er da ikke mulig. For øvrig foreligger det ikke årsakssammenheng mellom eventuell redusert inntekt og interessefellesskapet, sett hen til at alle involverte parter mente at lånefinansiert aksjekjøp var en forretningsmessig fornuftig disposisjon og lånet er på markedsmessig rente.

Skattekontorets skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1 (3) blir også feil, i og med at kontoret ikke har lagt til grunn den inntekten skatteyder ville ha hatt dersom transaksjon hadde vært gjennomført mellom uavhengige parter.

Restruktureringen og den valgte selskapsstrukturen fremstår som saklig og forretningsmessig vel fundert, og har en klar forretningsmessig egenverdi for de involverte norske selskapene. Formålet med restruktureringen var ikke å spare skatt, og det er intet ved restruktureringsprosessen som fremstår som stridende eller illojalt mot skattereglenes formål. I en slik situasjon er vilkårene for anvendelse av ulovfestet gjennomskjæring ikke til stede, jfr. Rt-2006-1232 avsnitt 47, Rt-2008-1537 avsnitt 41 og Rt-2012-1888 avsnitt 37. Dessuten har skattekontoret kun vurdert siste del av omstrukturingsprosessen - det lånefinansierte aksjekjøpet - som illojalt mot skattereglenes formål. Dette blir feil, da det er hele prosessen bedømt under ett som skal være gjenstand for totalvurdering ved spørsmål om gjennomskjæring, jfr. Rt-2006-1232 avsnitt 49. I tillegg er det ikke rom for gjennomskjæring der lovgiver har vært klar over de skattemessige implikasjoner, jfr. Rt 2008-1537 avsnitt 66-67 og Rt-2014-227 avsnitt 66. For øvrig er det et viktig moment i

helhetsbedømmelsen at skattekontorets foretrukne løsning, tingsinnskudd isteden for kjøp av aksjer, kunne gitt tilsvarende gunstig skattemessige resultat for Ikea Handel og Eiendom AS, jfr. Zimmer, Lærebok i skatterett (2014), pkt. 2.7.

Saksøker nedla påstand som i stevningen.

4.2.

Saksøkte har i det vesentlige anført at vedtaket er gyldig. Det spiller ingen rolle for bedømmelsen av vedtakets gyldighet at vedtaket ved en feil beskriver Ingka Pro Holding BV som kreditor for det omstridte lånet. Det er interessefellesskapet og det illojale skattemessige opptaket av konserngjeld som vedtaket slår ned på, og dette er det samme selv om vedtaket angir feil kreditor i samme konsern; den omstridte skatteeffekten er den samme i Norge uansett om långiver er Ingka Pro Holding BV eller dets søsterselskap Ikea Service Centre NV.

Det påstås ikke at det foreligger ekstraordinære lånebetingelser eller såkalt tynn kapitalisering, men anvendelsen av skatteloven § 13-1 er ikke kun anvendelig i slike tilfeller. Det bestrides ikke at det kanskje var gode forretningsmessige grunner til å skille ut eiendomsmassen i egne selskaper. Imidlertid er det ikke tvilsomt at omstruktureringen med lånefinansiert hjemkjøp av eiendomsmassen ledet til at inntekten i Ikea Handel og Eiendom AS er vesentlig redusert, og at dette resultat er en følge av selskapets interessefellesskap med Ingka Pro Holding BV og Ikea Service Centre NV. Transaksjonsrekken er nøye gjennomtenkt, sluttresultatet er åpenbart skattemotivert, og den valgte modell kan ikke tenkes gjennomført mellom uavhengige parter. Tenkes interessefellesskapet borte, ville ikke Ikea Handel og Eiendom AS opptatt gjelden. Bortsett fra å unngå skatt, er det vanskelig å se at reelle og fornuftige forretningsmessig hensyn kan forklare poenget med å ta opp lån for å kjøpe tilbake de eiendommene man tidligere eide. Hele omstruktureringen kunne - og burde - vært utført uten å tappe Ikea Handel og Eiendom AS. Transaksjonsrekken rammes da av skatteloven § 13-1, jfr. Ot.prp. nr. 26 (1980-81) side pkt. 9.1., Zimmer, Lærebok i skatterett, side 397 og Kvamme, Skatterett 2014 side 25 fig.

Når forholdet faller inn under skatteloven § 13-1 (1), skal inntekten fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Den adekvate skjønnsutøvelsen etter § 13-1 (3) er da å se bort fra låneforholdet, og fastsette inntekten som om rentene ikke eksisterte, jfr. skattekontorets vedtak. Denne skjønnsutøvelsen kan domstolen bare i begrenset grad prøve, jfr. Rt-2012-1025 avsnitt 62.

Også ulovfestet gjennomskjæring fører til at man må se bort fra rentefradraget ved fastsettelsen av selskapets inntekt. Hovedmotivet for den omstrukturingsmodellen som ble valgt var å ende opp med en gjeld på NOK 2,1 milliarder i Ikea Handel og Eiendom AS, og på den måten å eliminere skattemessig overskudd i Norge. Den økonomiske realitet er at Ikea Handel og Eiendom AS bevisst er tappet for NOK 2,1 milliarder uten å ha fått noe igjen ut over fra rentefradraget, samtidig som dets morselskap har fått tilsvarende beløp. Etter en helhetsbedømmelse av hele prosessen fremstår denne og dens sluttresultat som utelukkende skattemotivert. Låneopptaket var ikke nødvendig for å oppnå formålet med omstruktureringen - ønsket om å skille eiendomsvirksomheten fra detaljvirksomheten. Slik sett skiller denne saken seg fra bl.a. Rt-2006-1232, Rt-2008-1537, Rt-2012-1888 og Rt-2014-227. Det var aldri meningen at eiendomsmassen skulle ut av Norge, og sluttresultatet er forretningsmessig helt ulogisk, hvoretter beskatningen da må skje i henhold til skattereglenes formål og den økonomiske realitet,

jfr. Zimmer, Lærebok i skatterett (2014) pkt. 2.7., Rt-1978-60, Rt-1994-912 og LB-2007-190558 (ESSO).

Saksøkte nedla påstand som i tilsvaret.

5. Rettens vurdering

5.1.

Saken gjelder skattekontorets ligning av Ikea Handel og Eiendom AS for inntektsårene 2008 - 2012. Ved ligningen for de aktuelle år er selskapet ikke innrømmet rentefradrag med til sammen NOK 439 210 000 på et konserninternt lån fra Ikea Service Centre NV i Belgia på NOK 2 132 530 000, som ble tatt opp 26. november 2007 i forbindelse med gjennomføringen av siste ledd i en konsernintern omorganisering av eiendomsmassen i Norge. Omorganiseringen ble gjort fra august 2007 til november 2007, og fulgte en modell utarbeidet av Deloitte Advokatfirma DA og Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS. Fremgangsmåten ved omorganiseringen var at Ikea Handel og Eiendom AS utfisjonerte sine syv eiendommer til syv nystiftede aksjeselskaper («single purpose- selskaper»). De syv selskapene var eid av Ikea Handel og Eiendom AS' morselskap i Nederland, Ingka Pro Holding BV. Fisjonen skjedde med regnskapsmessig og skattemessig kontinuitet, og utløste ingen gevinstbeskatning av Ikea Handel og Eiendom AS. Ingka Pro Holding BV benyttet deretter aksjene i de syv eiendomsselskapene som tingsinnskudd i dets norske nystiftede selskap Ikea Eiendom Holding AS, hvorefter egenkapitalen i Ikea Eiendom Holding AS steg til eiendommenes virkelige verdi, NOK 2 132 429 138. Tingsinnskuddet utløste ingen beskatning hverken i Nederland eller Norge. Siste ledd i prosessen var at Ikea Handel og Eiendom AS kjøpte alle aksjene i Ikea Eiendom Holding AS for NOK 2 132 530 000, og kjøpet ble finansiert ved ovennevnte lån.

Skattekontoret mener at siste ledd skulle vært gjort ved f.eks. tingsinnskudd og ikke ved lånefinansiert kjøp. Skattekontoret mener at lånefinansiert kjøp kun ble valgt for å oppnå betydelige rentefradrag i Ikea Handel og Eiendom AS' årlige inntekt, samtidig som selskapets inntekt og formue ble flyttet ut fra Norge.

Retten forstår skattekontorets vedtak og statens anførsler i retten dit hen at vedtaket om å nekte Ikea Handel og Eiendom AS fradrag for rentene er basert på at de to rettsgrunnlag - skatteloven § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring - hver for seg fører til skattekontorets ligningsvedtak. Saksøker mener ingen av rettsgrunnlagene kan hjemle ligningen. Retten vil nedenfor drøfte begge grunnlagene, til tross for at de samme momentene i noe utstrekning vil gjøre seg gjeldende ved begge. Imidlertid skal først (punkt 5.2) behandles betydningen av at vedtaket feilaktig omtaler Ingka Pro Holding BV, og ikke Ikea Service Centre Ny, som kreditor etter låneavtalen.

5.2.

I vedtaket heter det under drøftingen av skatteloven § 13-1, bl.a.:

Restruktureringen i Ikea Handel og Eiendom AS har i siste ledd resulterte i opptak av konserngjeld til morselskapet Inga Pro Holding BV på kr 2 132 529 900...

(...)

Opptaket av lånet innebærer en økonomisk fordel i form av avdrag og renteinntekter for morselskapet Inga Pro Holding BV, men har motsatt effekt for datterselskapet Ikea Handel og Eiendom AS.

(...)

Opptak av lånet innebærer en økonomisk fordel i form av avdrag og renteinntekter for morselskapet Ingka Pro Holding BV som ikke er skattepliktig til Norge, og har en motsatt effekt for datterselskapet Ikea Handel og Eiendom AS. De økonomiske realiteter er at formuesstillingen til Ikea Handel og Eiendom AS er kraftig svekket. For Ikea Handel og Eiendom AS ville verdioverføringen i denne form ikke ha inntruffet dersom interessefellesskapet med Ingka Pro Holding BV tenkes bort.

Skattekontoret har erkjent at det er en feil i vedtaket når Ingka Pro Holding BV, og ikke Ikea Service Centre NV, omtales som kreditor etter låneavtalen. Retten kan ikke se at denne feilen har betydning for gyldigheten av vedtaket. Ingka Pro Holding BV, Ikea Service Centre NV, Ikea Handel og Eiendom AS og Ikea Eiendom Holding AS er alle i samme konsern, og det er ikke tvilsomt at det foreligger interessefellesskap mellom selskapene. Temaet i vedtaket er fisjonen. aksjekjøpet, låneopptaket og rentefradraget, og i denne sammenheng er det ikke avgjørende i vedtakets premisser om kreditor er Ingka Pro Holding BV eller Ikea Service Centre NV; det er de samme disposisjoner og transaksjoner mellom nærstående som angripes i vedtaket. Sånn sett skiller saken seg fra Rt-2010-999 (First Securities) avsnitt 55, hvor det der var snakk om «to klart forskjellige privatrettslige disposisjoner». De vurderinger som retten må gjøre etter skatteloven § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring blir ikke berørt av at skattekontoret ved en feil har skrevet «Ingka Pro Holding BV», og ikke «Ikea Service Centre NV».

5.3.

Spørsmålet er så om skatteloven § 13-1 (1) og (3) gir skattekontoret hjemmel for å endre fradraget for gjeldsrentene. Regelen lyder:

§ 13-1. Interessefellesskap

(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattvters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

(3,) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Paragrafens første ledd oppstiller vilkårene for å fastsette ligningen ved skjønn, mens tredje ledd sier hvorledes skjønnet skal utøves. Det er på det rene at skjønnet etter første ledd er et rettsanvendelsesskjønn som domstolen kan prøve fullt ut, jfr. Rt-2010-790 (Telecomputing) avsnitt 57, mens det i tredje ledd foreligger fritt forvaltningsskjønn hvor domstolens prøving er begrenset, jfr. Rt-2012-1025 (Nordland).

Skatteloven § 13-1 (1) fastsetter det såkalte armlengdeprinsippet, som gir skattekontoret adgang til å foreta skjønnsfastsettelse av inntekten der det foreligger inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap. Paragrafen oppstiller tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at skjønnslikning kan foretas:

1. *Interessefellesskap*; det må foreligge direkte eller indirekte interessefellesskap mellom skattyter (Ikea Handel og Eiendom AS) og de andre partene i den transaksjonen som vurderes,

2. *Inntektsreduksjon*; skattepliktig inntekt i Norge må være redusert,
3. *Årsakssammenheng*; inntektsreduksjonen må skyldes interessefellesskapet.

Partene i hele omstrukturingsprosessen av eiendomsmassen i Norge, herunder partene i den omstridte låneavtalen - Ingka Pro Holding BV, Ikea Service Centre NV, Ikea Handel og Eiendom AS, de syv eiendomsaksjeselskapene og Ikea Eiendom Holding AS - er alle del av Ikea-konsernet, med morselskapet Ingka Holding BV på toppen. Retten finner det ikke tvilsomt at det foreligger økonomisk og selskapsrettslig interessefellesskap mellom selskapene. Som nevnt ovenfor finner retten at vedtaket riktig har kommet til at det foreligger interessefellesskap i lovens forstand, selv om vedtaket omtaler Ingka Pro Holding BV, og ikke Ikea Service Centre NV, som kreditor etter låneavtalen.

Spørsmålet er så om interessefellesskapet mellom partene i omstrukturingsprosessen av eiendomsmassen i Norge, har ført til inntektsreduksjon av Ikea Handel og Eiendom AS skattepliktig inntekt i Norge. Saksøker har i denne forbindelse anført at det ikke er hvilken som helst inntektsreduksjons-måte som kan hensyntas; det er kun tynn kapitalisering eller lånebetingelser i strid med armlengdeprinsippet som er relevant ved inntektsjustering etter § 13-1, jfr. f.eks. Naas m.fl., Norsk internasjonal skatterett, pkt. 23.3:

Armlengdeprinsippet innebærer at pris og vilkår som fastsettes i en transaksjon mellom parter i interessefellesskap («den kontrollerte transaksjon») skal svare til den pris og de vilkår som ville ha vært satt i en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter («den ukontrollerte transaksjon»).

Prinsippet går med andre ord ut på å innføre markedsmessig pris i transaksjoner mellom nærstående parter, hvor markedsmekanismen ikke alltid er bestemmende for prisdannelsen

Likeledes heter det i forarbeidene til nye skatteloven § 6-41 i Prop. I LS (2013-2014) pkt. 4.3.4:

I medhold av skatteloven § 13-I kan ligningsmyndighetene omklassifisere intern gjeld til egenkapital for skatteformål dersom gjelden overstiger det som kunne vært oppnådd i markedet. Tilsvarende kan rentesatsen avtalt på internlån fastsettes til markedsrente når vilkårene etter bestemmelsen er oppfylt.

Saksøker har etter dette vist til at når det - som i herværende sak - ikke er noe å bemerke til rentevilkårene og andre vilkår i låneavtalen, samt at saksøkte ikke har anført tynn kapitalisering, da er opp til selskapet (saksøker) å velge sammensetning av gjeld og egenkapital, jfr. Naas m.fl., Norsk internasjonal skatterett, pkt. 25.1: «*I utgangspunktet står det selskapet fritt til å foreta valg av finansieringsform, og ligningsmyndighetene er ikke berettiget til å overprøve denne hensiktsmessighetsvurderingen*». Saksøker mener at i en slik situasjon kan ikke § 13-1 anvendes.

Retten er ikke enig i dette. *Hvordan inntektsreduksjonen har skjedd er i prinsippet uten betydning*, jfr. Ot.prp. nr. 26(1980-81) side 66:

Det må videre ha skjedd en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyter på grunn av interessefellesskapet. Dette er tilfelle når en transaksjon - eller en samhandel totalt over tid - er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold. Måten dette er skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjenester eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering ni. v.

Likeledes heter det i Zimmer, lærebok i skatterett, side 397:

Både etter 1. og 3. ledd er det springende punkt om inntekten kan sies å være redusert sammenlignet med hva den ville ha vært uten interessefellesskapet, og i tilfelle hvor mye. Slik inntektsreduksjon kan skje på flere måter, feks. ved at det norske selskapet må kjøpe dyrt fra eller selge billig til utenlandsk konsernselskap, at det norske selskapet må betale rente som overstiger markedrenten, eller at det norske selskapet blir belastet for en uforholdsmessig stor del av fellesutgifter (feks. forsikringsutgifter som er felles for konsernet). En særlig variant er såkalt tynn kapitalisering, dvs. at et norsk selskap i konsernet finansierer sin virksomhet med store lån fra andre selskap i konsernet og beskleden egenkapital.

Etter dette legger retten til grunn at inntektsreduksjon som følge av et konserninternt låneopptak kan falle inn under skatteloven § 13-1, såfremt de øvrige betingelser i paragrafen er til stede. Dette gjelder selv om det - som i herværende sak - ikke er noe spesielt å bemerke til låneavtalens rentevilkår eller andre lånevilkår, og selv om det ikke skulle foreligge tynn kapitalisering, jfr. også Rt-2010-790 (Telecomputing) avsnitt 57:

§ 13-1 kommer først og fremst til anvendelse ved verdsettelse av ytelser mellom skattyteren og en fysisk eller juridisk person som skattyteren har et interessefellesskap med, jf. Ot.prp.nr.26 (1980-1981) om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven,) in v., side 66. Bestemmelsen er imidlertid ikke begrenset til dette.

Spørsmålet er så om inntekten i Ikea Handel og Eiendom AS “er redusert” som følge av lånet på NOK 2 132 530 000 fra Ikea Service Centre NV. Den reelle virkning av låneforholdet er bl.a. at Ikea Handel og Eiendom AS har betalt renter til Ikea Service Centre NV, hvoretter selskapet i sine selvangivelser for 2008 - 2012 har ført rentefradrag i inntektene med til sammen NOK 439 210 000, jfr. skatteloven § 6-40. Det er således ikke tvilsomt at rentebetalingen og rentefradraget har redusert den skattbare inntekten til null, samtidig som også formuesstillingen er redusert ved nedbetaling på gjelden. Imidlertid ville Ikea Handel og Eiendom AS hatt slik formues- og inntektsreduksjon uavhengig hvem som var långiver; det er som nevnt ikke låneavtalen og dens vilkår som alene medfører det eventuelt uakseptable rentefradraget, men derimot at omstruktureringen i det hele tatt ble gjennomført ved lånefinansiert hjemkjøp av eiendomsmassen. Spørsmålet om eventuell uakseptabel inntektsreduksjon må derfor ses i sammenheng med hvorvidt herværende omorganiseringsmodell, med lånefinansiert hjemkjøp av eiendomsmassen, overhodet ville ha funnet sted utenfor Ikea-interessefellesskapet, jfr. Rt-2001-1265 (Agip) på side 1281 og Naas m.fl., Norsk internasjonal skatterett. kap.23.18.1 om sammenligning av såkalte kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner”. Dette leder over til spørsmålet om årsakssammenheng - inntektsreduksjonen må skyldes interessefellesskapet, hvor

det må foretas en sammenligning av den aktuelle transaksjon med en tenkt lik transaksjon mellom uavhengige parter (sammenligning av «kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner»).

På bakgrunn av saksøkers prosedyre finner retten grunn til å understreke at det som nå skal sammenlignes er altså ikke *låneavtaler* mellom uavhengige parter, men derimot hvorvidt herværende *omorganiseringsmodell* hadde blitt gjort utenfor interessefellesskapet. Retten legger således til grunn den gjennomførte omorganiseringsmodellen, og sammenligner denne med en tilsvarende gjennomføring i et tenkt forhold utenfor interessefellesskap, jfr. LB-2008-063472 (Lyse Energi) og Naas m.fl.. Norsk internasjonal skatterett. kap.23.l8.1 og 23.17.1. Formålet med sammenligningen av den kontrollerte og ukontrollerte transaksjonsrekken er å vurdere om den faktisk gjennomførte transaksjonsrekken er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Testen er å se om interessefellesskapet har resultert i en «*ordning som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene*», jfr. Rt-1940-598 (Fornebo).

Basert på partenes fremstilling i retten, herunder dokumentasjonen av betenkningene fra Deloitte Advokatfirma DA og Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS, kan retten ikke se det annerledes enn at meningen med den valgte omorganiseringsmodellen var at eiendomsmassen skulle ende der den begynte, nemlig under Ikea Handel og Eiendom AS, samtidig som modellen gjorde det mulig å redusere inntekten i Ikea Handel og Eiendom AS ved “*inject some more debt into Norway this way*”, (Jfr. “Memo” av 25. januar 2006 fra Deloitte Advokatfirma DA). I en slik situasjon er det vanskelig for retten å se for seg at parter utenfor et interessefellesskap ville finne det forretningsmessig fornuftig og økonomisk forsvarlig å gå inn på en transaksjonsrekke som endte med at man måtte kjøpe tilbake sine egne eiendommer for NOK 2,1 milliarder. Formålet med det lånefinansierte hjemkjøpet av eiendomsmassen synes ensidig skattemessig motivert, og lånefinansiert hjemkjøp har ikke reell betydning for å realisere formålet med singel purpose-selskaper under Ikea Handel og Eiendom AS

Retten leser skattekontorets vedtak dit hen at det der er foretatt en riktig sammenligning, og retten er enig dets konklusjon:

For Ikea Handel og Eiendom AS ville verdioverføringen i denne form ikke ha inntruffet dersom interessefellesskapet med Ingka Pro Holding BV tenkes bort.

Restruktureringen som er gjennomført har resultert i en ordning med hensyn til Ikea Handel og Eiendom AS midler og avkastning som forretningsmessig både er urimelig og unaturlig.

På bakgrunn av ovennevnte finner retten at vilkårene for skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1(1) er til stede.

I medhold av skatteloven § 13-1 (3) har skattekontoret fastsatt inntekten i Ikea Handel og Eiendom AS som om omstruktureringen ikke hadde endt med et konserninternt lånefinansiert hjemkjøp av eiendomsmassen. Skattekontoret har således satt lånet til side og fastsatt inntekten som om lånefinansiert kjøp ikke hadde foreligget. Retten ser dette som forsvarlig ligning, jfr. tilsvarende ved skjønsligning etter skatteloven § 8-2 hvor de oppgaver skattyter har gitt blir satt

fullstendig til side, og det faktiske grunnlaget for ligningen fastsettes etter en fri og uavhengig vurdering av alle de foreliggende opplysninger. Som nevnt er skjønnet i § 13-1 (3) et såkalt fritt forvaltningsskjønn, hvor domstolens prøving er begrenset, jfr. Rt-2012-l025 (Nordland), og retten har ikke holdepunkter for å karakterisere skattekontorets skjønnsutøvelse som vilkårlig eller åpenbart urimelig. Ei heller er vedtakets feilbenevnelse av låneavtalens kreditor en slik feilaktig premiss at vedtaket av den grunn bør settes til side, jfr. ovenfor.

Etter dette opprettholdes vedtaket i medhold av skatteloven § 13-1 (1) og (3).

5.4.

Som nevnt er vedtaket også begrunnet med at ulovfestet gjennomskjæring på selvstendig grunnlag fører til ligningsendringen. Retten finner det derfor riktig å vurdere også dette grunnlaget.

Gjennomskjæring er en ulovfestet norm som er utviklet gjennom rettspraksis og juridisk teori. I Rt-2012-1 888 (Dyvi) avsnitt 37 er vilkårene (grunnvilkår og tilleggsvilkår) for å anvende gjennomskjæring oppsummert slik:

Gjennomskjæringsregelen - som er utviklet i rettspraksis og teori - består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi,), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen. se Rt-2008- 1537 - ConocoPhillips-dommen - avsnitt 41 ned henvisninger til tidligere rettspraksis.

Kjernen i vedtakets og statens argumentasjon for gjennomskjæring er at Ikea Handel og Eiendom AS og de andre involverte Ikea-selskapene i konsernet illojalt omgikk skattereglene når det - etter en skattefri utfisjonerings av eiendomsmassen i "single purpose-selskapene" og deretter et skattefritt tingsinnskudd i Ikea Eiendom Holding AS - besørget et konserninternt lånefinansiert hjemkjøp av eiendomsmassen, jfr. vedtaket:

Spørsmålet i denne saken er om den siste delen av restruktureringen som resulterte i opptak av konserngjelden, kan stride mot rentefradragsregelens formål.

Det første spørsmålet for retten blir etter dette om retten kun kan se på «den siste delen av restruktureringen som resulterte i opptak av konserngjelden» ved vurderingen av om grunnvilkåret og tilleggsvilkåret for gjennomskjæring er til stede. Til dette heter det i Rt-2014-227 (ConocoPhillips II) avsnitt 49:

Hvorvidt gjennomskjæring skal tillates må skje ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, jf. avsnitt 38-39 i Dyvi-dommen med videre henvisninger til tidligere praksis. I vår sak er det fisjonen av eiendomsselskapet og det etterfølgende aksjesalget som er gjenstand for vurdering.

Likeledes heter det i Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 49:

Dersom en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet.

Det samme fremgår også av Rt-2008-1537 (ConocoPhillips I) avsnitt 43:

I Rt-2006-1232 (Telenor,) la Høgsterett til grunn at flere disposisjonar som gjekk inn i eit større kompleks av disposisjonar som utgjorde ein naturleg heilskap, måtte vurderast samla, jf. avsnitt 49. Føresetnaden for ei slik samla vurdering må likevel då vere at det er ein nær indre samanheng mellom disposisjonane, og at dei går inn som integrerte ledd i ein samla plan, jf. Rt-2004-1331 (Aker Maritime,).

Imidlertid følger det også av ovennevnte dommer at vurdering av *disposisjonens forretningsmessige egenverdi* er sentralt i den totalvurdering av disposisjonens virkninger som retten skal foreta, jfr. bl.a. ovennevnte sitat fra Rt-20 12-1888 (Dyvi) avsnitt 37. Det er i denne sammenheng naturlig å vurdere egenverdien til det arrangementet som gir den omstridte skattefordelen, forutsatt at dette arrangementet fremstår som selvstendig og uavhengig fra de øvrige transaksjoner, jfr. Bettina Banoun, Omgåelse av skattereglene (2003), side 301: “*Som et utgangspunkt må det sies at det er det forhold som gir skattefordelen som er undersøkelsesobjekt i forhold til egenverdikravet*”. Det samme fremgår av LB-2007-190558 (Esso). Likeledes heter det i ovennevnte Rt-2008-1537 (ConocoPhillips I) avsnitt 43:

I vår sak må valet av kva selskap innanfor det norske Conoco-konsernet som skulle kjøpe Saga-fordringa, sjåast i samanheng med fastsetjinga av korleis kjøpet skulle finansierast. Desse disposisjonane utg/er ein naturleg heilskap. Samtidig står desse disposisjonane fram som sjølvstendige og uavhengige av avgjerda om at Conoco konsernet skulle kjøpe fordringa. Ved vurderinga av om plasseringa av fordringa hos CIN skal gjennomskjerast, kan derfor bakgrunnen for fordringskjøpet ikkje trekkjast inn.

Formålet med hele omstruktureringen av eiendomsmassen i Ikea Eiendom Holding AS er opplyst å være et ønske om å skille mellom eiendomsvirksomheten og detaljvarehandelen, risikospredning og styrings- og administrasjonshensyn, jfr. ovenfor. Dette ledet frem til dannelsen av de syv single purpose-selskapene under det nyetablerte holdingselskapet Ikea Eiendom Holding AS. Samtidig står disse selskapsdannelsene, fisjonene og tingsinnskuddene som selvstendig og uavhengig av det senere lånefinansierte hjemkjøpet av eiendomsmassen. Lånefinansiert hjemkjøp av den eiendomsmassen som Ikea Eiendom Holding AS allerede eide, inngår ikke som en naturlig del av å realisere formålet med omstruktureringen, jfr. ovennevnte konklusjon under drøftelsen av skatteloven § 13-1:

... Formålet med lånefinansiert hjemkjøp av eiendomsmassen synes ensidig skattemessig motivert, og lånefinansiert hjemkjøp har ikke reell betydning for å realisere formålet med singel purpose-selskaper under Ikea Handel og Eiendom AS.

Etter dette finner retten at det er opptaket av konserngjelden med rentefradraget som er

vurderingstema ved gjennomskjæringsnormens grunn- og tilleggsvilkår. Den dominerende virkning av det lånefinansierte hjemkjøpet av eiendommene er at Ikea Eiendom Holding AS for ligningsårene 2008 - 2012 sparer NOK 439 210 000 i skatt på grunn av betydelige rentefradrag, samtidig som morselskapet får NOK 2,1 milliarder overført til seg og Ikeas internbank mottar renter og avdrag. Det er det konserninterne lånet - i motsetning til f.eks. tingsinnskudd - som muliggjør realisasjon av det uttalte skattebesparelses-målet om “*inject some more debt into Norway this way*”, (jfr. “Memo” av 25. januar 2006 fra Deloitte Advokatfirma DA) og overføring av betydelige midler til utlandet. Retten kan således ikke se det annerledes enn at skattebesparelsen har vært den helt dominerende motivasjonsfaktor for det lånefinansierte hjemkjøpet, jfr. Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 51:

Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.

Spørsmålet er så om transaksjonens virkning (rentefradraget) står i motstrid med rentefradragsbestemmelsens formål. Som nevnt i bl.a. Rt-2012-1888 (Dyvi) avsnitt 37 må det ved denne vurdering ses hen til låneopptakets forretningsmessige egenverdi, skattyters formål med låneopptaket og omstendighetene for øvrig hvorvidt disposisjonen fremstår som stridende mot skattereglenes formål. Det følger av Rt-1997-1580 (Zenith) at

...det må foreligge en ganske åpenbar motstrid mellom en transaksjons virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelser, for det kan bli tale om gjennomskjæring

Skatteloven § 6-40 oppstiller en generell rett til fradrag for renter; hvorledes og hvorfor rentene er pådratt er i utgangspunktet ikke avgjørende. Slikt rentefradrag skal i utgangspunktet også gis der det - som i herværende sak - foreligger en forutgående skattefri fisjon og andre skattefrie konserninterne transaksjoner, jfr. Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 44. Videre vises til at lovgiver åpenbart har vært klar over at ubegrenset rentefradrag ved konserninterne lån kan gi uheldige ikke-tilsiktete skattegevinster, jfr. Nye skatteloven § 6-41 (i kraft fra 2014). I Prop. I LS (2013-2014) pkt. 4.3.5 heter det til begrunnelsen for nye § 6-41 bl.a.:

I praksis kan det være vanskelig for ligningsmyndighetene å nå fram med påstand om gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag, selv om det er på det rene at transaksjonen hovedsakelig er skattemessig motivert. Skattyter vil ofte kunne anføre elementer av forretningsmessig begrunnelse.

Videre heter det i Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.2.2 om “*Eksempler på bruk av rentefradrag som ledd i skatteplanlegging*”, som lovgiver ønsker å komme til livs ved innføring av § 6-41:

En mulig framgangsmåte er å erstatte egenkapital i et datterselskap i Norge med gjeld. Egenkapitalen reduseres gjennom kapitalnedsettelse eller utdeling av utbytte. I stedet finansieres datterselskapet ved lån fra morselskapet eller et annet beslektet selskap. På

den måten opparbeider selskapet i Norge rentekostnader som kan redusere det skattepliktige overskuddet, mens de motsvarende renteinntektene til morselskapet i utlandet skattlegges med en lavere skattesats enn i Norge.

En annen metode er å plassere et konserns internbank i et land med lav skattlegging av renter. Egenkapital i konsernet flyttes til internbanken, som fungerer som en finansieringsenhet for selskap i konsernet. Internbanken låner ut til selskap hjemmehørende i land med rentefradrag med høy skatteverdi. Samtidig blir renteinntektene som internbanken mottar fra disse selskapene, beskattet lavt.

Retten er av den oppfatning at ovennevnte siterte metode langt på vei er den som er benyttet av Ikea-konsernet, og som lovgiver ønsker å regulere ved nye skatteloven § 6-41. Dette skulle tilsi særlig forsiktighet med å anvende gjennomskjæring i herværende sak, jfr. Rt-2008-1537 (ConocoPhillips I) avsnitt 67 og Rt-2014-227 (ConocoPhillips II) avsnitt 66. Etter dette legger retten til grunn at det skal «*særs mykje til*» for å gjennomføre skatterettslig gjennomskjæring i forhold til skatteregler av den art som denne saken gjelder, jfr. Rt-2008-1537 (ConocoPhillips I) avsnitt 67.

Til tross for ovennevnte varsomhetsnorm, er imidlertid ikke gjennomskjæring utelukket dersom vilkårene ellers er til stede, jfr. LB-2007-190558 (Esso). Vedtagelsen av skatteloven § 6-41 medfører ikke at adgangen til unntaksvis anvendelse av gjennomskjæring og armlengdeprinsippet i § 13-1 er helt bortfalt i konserninterne låneforhold. Tvert i mot heter det i Prop. i LS (2013-2014) at “*gjennomskjæring kan foretas når hovedformålet med disposisjonen har vært å spare skatt, og det vil være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen*”. Likeledes heter det at den nye regelen «*skal ikke være til hinder for at ligningsmyndighetene også anvender skatteloven § 13-1 dersom vilkårene etter sistnevnte bestemmelse er oppfylt*».

Når det - slik retten har funnet er på det rene i herværende sak - ikke kan påvises noen forretningsmessig fornuftig egenverdi ved lånearrangementet ut over å spare skatt, samt at formålet med lånefinansiert hjemkjøp av eiendomsmassen synes ensidig skattemessig motivert og ikke har reell betydning for å realisere formålet med singel purpose-selskaper under Ikea Handel og Eiendom AS, finner retten etter en totalvurdering av arrangementet at det vil stride mot formålet med rentefradragsreglen og den økonomiske realitet å legge til grunn rentefradrag for det konserninterne lånet. Retten mener derfor at vedtaket om gjennomskjæring må opprettholdes.

Etter dette blir saksøkte å frifinne.

6. Sakskostnader

Saksøkte har vunnet saken og har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten, jfr. tvisteloven § 20-2 (1) og (2). Retten har vurdert om unntaksbestemmelsen i § 20-2 (3) skal komme til anvendelse, men kan ikke se at så er tilfelle. Advokat Vinje har innlevert spesifisert omkostningsoppgave på kr. 439 500 inkl. mva. Retten finner at kostnadene har vært rimelige og nødvendige, og legger oppgaven til grunn.

DOMSSLUTNING

1. Staten v/Skatt øst frifinnes
2. Ikea Handel og Eiendom AS dømmes til å erstatte Staten v/Skatt østs sakskostnader med 439 500 - firehundreogtrettinitusenfemhundre - kroner. Beløpet forfaller til betaling 2 - to - uker etter forkynnelse av dommen.

SkN 14-132 Vedlikehold eller påkostning

Lovstoff: Skatteloven § 6-11

Oslo tingrett: Dom av 16. oktober 2014, **sak nr.:** TOSLO-2014-20355

Dommer: Lise-Lena Kjønsstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2014-20355 (14-020355TVI-OTIR/01).

Parter: Norrøna Eiendom AS (advokat Petter Dragvold) mot Skatt Midt-Norge Molde (advokat Helge Aarseth).

Sammendrag: Saken gjelder forståelsen av vedlikeholdsbegrepet i skatteloven. Norrøna Eiendom AS rehabiliterte deler av en eiendom, og fordelte utgiftene på vedlikehold og påkostning. Skattemyndighetene var uenig i fordelingen, og mente at en større andel måtte føres som påkostning. Retten fant ikke skatteklagenemndas skjønnsutøvelse urimelig eller vilkårlig, og ga staten medhold.

Saken gjelder spørsmålet om omfanget av utgifter som kan utgiftsføres som vedlikehold i forbindelse med rehabilitering av eiendom - prøving av gyldigheten av vedtak i endringssak fattet av Skatteklagenemnda 26.07.2013.

Sakens bakgrunn:

Norrøna Eiendom AS er et eiendomsselskap. Selskapet eier Thomas Angells gate 22 i Trondheim. Eiendommen er et kombinert bygg bestående av hybler og butikklokaler.

I perioden 2007-2008 ble kjeller samt 1. og 2. etasje rehabilitert. Før renoveringsarbeidet var kjelleren benyttet som lager, lokalene i 1. etasje til butikker og 2. etasje benyttet som kafe. Etter rehabiliteringen er disse lokalene tilpasset to nye leietakere, som driver butikker, og som disponerer hver sin del av 1. og 2. etasje i tillegg til kjelleren. De øvrige etasjene er ikke omfattet av denne saken.

De samlede utgiftene til renovering/rehabilitering beløp seg til 17.298.275 millioner kroner, hvorav skatteyder (Norrøna Eiendom AS) hadde aktivert kr 2.428.763 på avskrivninger og utgiftsført resten som vedlikehold.

Ved bokettersyn, rapport av 22.12.2011, kom det frem opplysninger som etter skattemyndighetenes mening tilsa at en større del av utgiftene skulle vært aktivert.

Ved skattekontorets vedtak av 28.02.2012 ble kr 3.400.000 av vedlikeholdsfradraget for 2008 tilbakeført og tillagt avskrivningsgrunnlaget. Samme fordeling ble opprettholdt i Skatteklagenemndas vedtak av 26.07.13.

Saksøker var/er uenig i fordelingen.

Stevning datert 02.02.2014 innkom Oslo tingrett 03.02.2014. Rettidig tilsvare, datert 03.03.2014 innkom retten 04.03.2014. Det ble avholdt planmøte 02.04.2014. Hovedforhandlingen ble berammet til 07.10.2014. Det er innkommet ytterligere prosesskriv fra partene.

Hovedforhandlingen ble avholdt 07.10.2014. Begge prosessfullmektigene møtte, og hver av partene var representert av partsrepresentanter med fullmakt. De avga ikke forklaringer. Det ble avhørt et sakkyndig vitne, og det som ble dokumenter fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstandsgrunnlag:

Saksøker hevder at skatteklagenemnda baserer sin rettsanvendelse/skjønnsfastsettelse på feil forståelse av vedlikeholdsbegrepet i skatteloven § 6-11, - og er i strid med gjeldende rett og de rettsoppfatninger som legges til grunn i Ligningens-ABC. Dette gjelder særlig for et tenkt vedlikehold hvor det ellers gjøres endringsarbeider.

Saken gjelder rettsanvendelsen vedrørende rehabilitering av den elektriske installasjonen, rivekostnader innervegger og storkjøkken, kostnader til nye innervegger, rehabilitering av fasade. Det hevdes at det ikke foreligger hjemmel for å avskjære fradragsrett for rivekostnadene, fradragsrett for gjenoppsett av innervegger, reduksjon av fradragsrett for rehabilitering av fasade eller for å aktivere 25 % av rehabiliteringskostnadene vedrørende den elektriske installasjonen.

Når det gjelder storkjøkken så hadde det oppnådd sin tekniske og funksjonelle levetid og var modent for rivning. Det anføres at det foreligger fradragsrett for rivekostnadene uavhengig av om kjøkkenet ble gjenoppsett eller ikke. Det er snakk om en konkret vedlikeholdskostnad og ikke tenkt vedlikehold. Det er vist til ligningens ABC s. 147 og 148 (juridisk utdrag).

Det hevdes at det foreligger fradragsrett for rivning av innervegger, som sto på et gulvbelegg som var modent for utskiftning. Det var forskjellig gulvbelegg i etasjen. Det anføres at fradragsrett for rivekostnader ikke er betinget av at gulvbelegget er lagt løpende i hele etasjen, men om innerveggen står på gulvbelegget, altså at gulvbelegget ligger løpende under innerveggen.

Saksøker hevder at det også vil foreligge fradragsrett for oppsett av tilsvarende kvadratmeter innervegger av samme standard som det som ble revet. At innerveggene settes opp et annet sted medfører ingen aktiveringspliktig endring i og med at selve endringen ikke innebærer noen merkostnad. Det er vist til ligningens ABC s. 148 (juridisk utdrag).

Når et gjelder fasaden anføres at det ikke er omtvistet at fasaden hadde et stort vedlikeholdsbehov. Det anføres at prosjektleder har opplyst at kostnadene til ny fasade er lavere

enn om eksisterende fasade hadde blitt rehabilitert som den var. Det anføres at disse opplysninger ikke er bestridt av skattekontoret.

Saksøker anfører at det ikke foreligger aktiveringsplikt for endringen eller standardhevingen da endringen/standardhevingen ikke medførte en merkostnad.

Det foreligger derfor fradragsrett for kostnader til ny fasade. Det er vist til ligningens ABC s.148 (juridisk utdrag).

Når det gjelder utskiftingen av deler av det elektriske anlegget anføres at elektroanlegget ikke har endret funksjon, men kun er tilpasset en annen virksomhet i bygget og derfor foreligger det fullstendig fradragsrett for utskiftingen av deler av anlegget. Det var tidligere storkjøkken i etasjen, - nå er anlegget tilpasset butikklokaler.

Det hevdes at det forhold at anlegget er tilpasset en annen virksomhet i utgangspunktet ikke har noen betydning for fradragsretten med mindre rehabiliteringen innebærer en aktiveringspliktig standardheving. Saksøker hevder at det ikke har skjedd en standardheving av anlegget. Uansett innebærer ikke tilpasningen til annen virksomhet noen merutgift i forhold til å etablere et tilsvarende anlegg som tidligere. Anlegget har samme relative standard som tidligere.

Det hevdes derfor at utskiftningskostnadene er å anse som vedlikeholdskostnad.

På bakgrunn av saksøkerens anførsler påstås at Skatteklagenemndas vedtak må oppheves da vedtaket bygger på feil lovforståelse av vedlikeholdsbegrepet i skatteloven.

Saksøkerens påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. august 2013 oppheves.
2. Saksøker tilkjennes saksomkostninger, med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.

Saksøktes påstandsgrunnlag:

Saksøkte hevder at Skatteklagenemndas vedtak er riktig og bygger på rettsoppfatning i overensstemmelse med gjeldende rett.

De nevnte rettsanvendelseskriterier som skatteklagenemnda har bygget på fremgår av Skatteklagenemndas vedtaket s. 12 tredje avsnitt:

«vedlikehold er utgifter som pådras for å holde formuesobjektet i samme stand som da det var nytt. Den pådratte kostnaden må med andre ord oppfylle et vedlikeholdsbehov for at den skal kunne utgiftsføres. Der hvor forbedring/endringsarbeider blir utført, men hvor det likevel var behov for vedlikehold - er det adgang til å utgiftsføre et beløp tilsvarende hva vedlikeholdskostnaden ville utgjort (tenkt vedlikehold).»

Videre siteres fra vedtaket s. 13 tredje avsnitt

«etter vår vurdering må dette forstås som om at formuesobjektet - eiendommen - må beholde den aktuelle funksjonen for at det skal tas hensyn til et «tenkt vedlikehold» ved endringsarbeidet. Er funksjonen borte - kan det ikke gis fradrag for det tenkte vedlikeholdet som om denne funksjonen skulle være i behold».

Fordelingen mellom vedlikehold og aktiveringspliktige påkostninger må i stor grad gjøres på grunnlag av skjønnsmessige vurderinger. Skattekontorets og Skatteklagenemndas fordeling av utgifter er bygget på en konkret gjennomgang av bilag og beskrivelser som er gitt av saksøker.

Når det spesielt gjelder utgifter til utskifting av det elektriske anlegget i eiendommen vises til at det nye anlegget er tilrettelagt og tilpasset for en helt annen bruk/funksjon enn hva som gjaldt før renovasjonen. Da inneholdt 2. etasje storkjøkken/kafe. Nå inneholder etasjen butikklokale. Strømkablene på kjøkkenet er fjernet, ikke vedlikeholdt. Kablene er byttet ut med kabler tilpasset en annen strømføring som passer til den nye funksjonen som butikklokale. Det elektriske anlegget har i stor grad fått en ny funksjon i det renoverte bygget. Kostnadene kan ikke være fradragsberettiget som tenkt vedlikehold på noe som ikke lenger er i behold. En slik investering må anses som påkostning i skattemessig forstand.

Skatteklagenemndas vedtak bygger på rett lovforståelse og vedtaket blir å opprettholde.

Saksøktes påstand:

1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger.

Rettens vurdering:

Saken gjelder forståelsen av vedlikeholdsbegrepet i skatteloven.

Retten peker innledningsvis på at bygget i Thomas Angells gate har blitt renovert i perioden 2006-2008. Etasjene over 2. etasje er innredet til hybler og ble renovert først. De etasjene saken gjelder er 1. og 2. etasje samt kjeller. Av dokumentene i saken fremgår det at disse etasjene ble renovert ved at all tidligere innredning ble fjernet inn til reisverket. Etasjene ble så gjenoppbygget/innredet på ny. Kostnad til dette var, ifølge regnskapet, på vel 17,3 mill. kroner. Av dette beløpet hadde saksøker utgiftsført ca.14,9 mill. kroner som vedlikehold.

Skattekontoret fattet vedtak i saken 28.08.2012 hvor de foretok en reduksjon av vedlikeholdsfradraget med kr 3.400.000. Skattekontoret skriver på s.13 nederst: «Av en total kostnad for rehabilitering i perioden 2006-2007 på kr 24,3 mill. kroner betyr dette et vedlikeholdsfradrag på ca. 75 % for rehabilitering av bygget, noe skattekontoret i dette tilfelle mener er rimelig».

Skattekontorets vedtak ble påklaget av saksøker som mente at en større del av utgiftene skulle anses som fradragsberettigede vedlikeholdsutgifter. Skatteklagenemnda fattet vedtak 26.07.2013 hvor skattekontoret ligning ble fastholdt. Det er dette vedtaket som er gjenstand for vurdering nå.

Det følger av skatteloven § 6-1 at «*Det gis fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*».

Videre følger det av skatteloven § 6-11 at *«det gis fradrag for kostnader til vedlikehold og forsikring av hus»*

Vedlikehold defineres å være arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake til den stand det tidligere har vært som nytt. Utbedring som går utover vanlig vedlikehold, skal avskrives som en del av kostprisen.

Det vises i denne forbindelse til uttalelser i Høyesteretts dom, Rt-1999-1303: *«Som vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand. Arbeidet må dekke et vedlikeholdsbehov. I den utstrekning det i forbindelse med rehabilitering av et hus foretas utbedringer som går ut over dette, vil utgiftene bli å aktivere som en del av kostprisen».*

Påkostning er arbeider som fører formuesobjektet til en bedre eller annen stand enn tidligere.

I denne sak er det ingen uenighet mellom partene om at kjeller, 1. og 2. etasje i bygården i Thomas Angells gate hadde et vedlikeholdsbehov. Etasjene ble restaurert. Skattekontoret har som nevnt ovenfor foretatt en skjønnsmessig fordeling mellom vedlikeholdsfradrag og aktivering.

Skatteklagenemnda har, slik retten ser det, i sitt vedtak korrekt lagt til grunn utgangspunktene for klassifisering av vedlikehold.

Første og annen etasje er ombygget og tilpasset to nye leietakere. Det er foretatt store endringer i planløsningen for dette formål. Spørsmålet er da hva et nødvendig vedlikehold ville kostet hvis det kun skulle vedlikeholdes tilbake til ny standard. Istedenfor tilbakeføring er det foretatt tilpasninger/forbedringer til ny bruk av lokalene.

Det er for retten ikke fremlagt noen kostnadsanalyse over hva utgifter til tilbakeføring til opprinnelig stand ville beløpt seg til. Det er heller ikke nødvendig ut fra det saken dreier seg om. Skattekontoret har foretatt en skjønnsmessig fordeling mellom fradragsberettiget vedlikeholdsutgifter (et beløp tilsvarende hva vedlikeholdskostnaden ville utgjort) og aktivering. Det skjønn som er utøvet av skattemyndighetene i denne saken fremstår som godt overveiet og begrunnet. Retten er av den oppfatning at det bør vises tilbakeholdenhet med å fravike det skønnsresultat skattemyndigheten er kommet til.

Saksøker har listet opp fire forhold hvor det er anført at skattemyndighetene har vurdert vedlikeholdsbegrepet feil.

Retten peker på at denne oppdelingen ikke kan sees å være avgjørende for den helhetlige skønnsutøvelsen som er foretatt av skatteklagenemnda.

Retten skal likevel gå igjennom de fire forholdene:

Når det gjelder det elektriske anlegget er det foretatt en skjønnsmessig fordeling. Anlegget er oppjustert/endret til å være tilpasset ny virksomhet, - butikklokaler.

Retten viser i denne sammenheng til dom av 3. mars 1977 Skien og Porsgrunn byrett hvor det uttales: «Utskifting eller ominnredning som gjennomføres for at det hele skal bli mer praktisk, hensiktsmessig eller moderne, antas ikke å være vedlikehold i skattelovens forstand.»

Retten kan ikke se at skattekontorets skjønnsutøvelse er uriktig eller vilkårlig. Ut fra de faktiske og rettslige forutsetningene som ble lagt til grunn synes rettsanvendelsen å bygge på korrekt forståelse og det utviste skjønn synes rimelig og forsvarlig.

Retten er enig med Skatteklagekontoret i at de utbedringer som er gjort er så omfattende endringer at det synes rimelig at en del av utgiftene er klassifisert som påkostninger.

Retten kan ikke se at saksøker har sannsynliggjort at det er lagt feil vurdering til grunn når det gjelder den fordelingen som er foretatt.

Når de gjelder rivning av kjøkkenet så er dette ikke erstattet med et nytt kjøkken og saksøkers anførsel er at rivekostnadene skal regnes som vedlikeholdsutgift.

Slik retten ser det er kjøkkenfunksjonen borte og det gis da ikke vedlikeholdsfradrag for det tenkte vedlikehold som om kjøkkenfunksjonen var i behold. Retten kan ikke se at skattekontoret har lagt feil vurdering av vedlikeholdsbegrepet til grunn.

Saksøker rev vegger som ikke er satt opp igjen. Dette ble gjort for å få større rom som er tilpasset ny virksomhet (butikklokale). Utgiftene til dette kan etter rettens oppfatning ikke i sin helhet anses som vedlikehold. Skattekontorets skjønnsutøvelse fremstår ikke som uriktig eller vilkårlig. Det vises til ligningens ABC 2010/11 s. 1384. Retten kan ikke se at skattekontoret har lagt feil vurdering av vedlikeholdsbegrepet til grunn.

Når det gjelder endringer av fasaden så er partene enige om at den trengte vedlikehold. Saksøkeren har trukket ut veggen i 1. etasje og montert større vinduer tilpasset butikklokaler. Fasaden har fått endret utseende og materialvalg og det er nytt inngangsparti. Arbeidet må etter rettens oppfatning anses å gå utover å opprettholde bygningen i den stand den opprinnelig var. Utgiftene til dette kan etter rettens oppfatning ikke i sin helhet anses som vedlikehold. Skattekontorets skjønnsutøvelse, hvor en vesentlig del av utgiftene er godtatt som fradragsberettiget vedlikehold, fremstår ikke som uriktig eller vilkårlig.

Retten kan ikke se at skattekontoret har lagt feil vurdering av vedlikeholdsbegrepet til grunn.

Etter de vurderinger retten har foretatt blir skatteklagenemndas vedtak å opprettholde og Staten v/Skatt Midt-Norge blir å frifinne.

Sakskostnader:

Saksøkte har vunnet saken og har etter tvisteloven § 20-2 (1) krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten.

Unntaksbestemmelsen i bestemmelsen (3) får ikke anvendelse.

Saksøktes prosessfullmektig har lagt frem saksomkostningsoppgave på kr 127.352 inklusive merverdiavgift og reiseutgifter. Motparten hadde ingen kommentarer til oppgave. Retten legger omkostningsoppgaven til grunn som rimelig og nødvendig.

Domsslutning:

- 1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.*
- 2. Norrøna Eiendom AS betaler sakskostnader til Staten v/Skatt Midt-Norge med kr.127.352 - kroneretthundreogtjuesyvtusentrehunderogfemtito - innen 2 - to - uker fra dommens forkynning.*

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 14-133 Ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser - Skattemessig behandling ved overdragelse av virksomhet

Kort referat: Uttalelsen gjelder den skattemessige behandlingen av virksomhetsoverdragelser hvor kjøper også overtar de ansatte med tilhørende ytelsesbaserte sikrede pensjonsforpliktelser.

Skattedirektoratet legger til grunn at det samlede vederlag, inkludert verdien av underfinansiert pensjonsforpliktelse danner grunnlaget for eiendelenes skattemessige kostpris og gevinst-/tapsberegning på henholdsvis kjøper og selgers hånd.

Overtakelsen av underfinansiert pensjonsforpliktelse kan skattemessig ikke anses som overtagelse av gjeld, og overtakelsen innebærer derfor at denne del av vederlaget for virksomheten, skattemessig ikke kan anses betalt. Det manglende skattemessige oppgjør av vederlaget kan fradragsføres i salgsåret som en skattemessig kostnad/tap på selgers hånd. Tilsvarende må beløpet i kjøpsåret inntektsføres hos kjøper. Alternativt kan kjøper velger inntektsføre beløpet i takt med påfølgende premiebetalinger, alternativt lineært over 5 år.

Skattedirektoratet uttaler i prinsipputtalelse av 4. november 2014:

1. Sammendrag

Skattedirektoratet har mottatt spørsmål om hvordan virksomhetsoverdragelser med tilhørende pensjonsforpliktelser skal behandles skattemessig. Konkret gjelder det virksomhetsoverdragelser hvor kjøper også overtar de ansatte med tilhørende ytelsesbaserte sikrede pensjonsforpliktelser.

Skattedirektoratet legger til grunn at det avtalte/samlede vederlag, inkludert verdien av underfinansiert pensjonsforpliktelse danner grunnlaget for eiendelenes skattemessige kostpris og gevinst-/tapsberegning på henholdsvis kjøper og selgers hånd.

Overtakelsen av underfinansiert pensjonsforpliktelse kan skattemessig ikke anses som overtagelse av gjeld, og overtakelsen innebærer derfor at denne del av vederlaget for virksomheten, skattemessig ikke kan anses betalt. Skattedirektoratet finner at det manglende skattemessige oppgjør av vederlaget kan fradragsføres i salgsåret som en skattemessig kostnad/tap på selgers hånd, jf. sktl. § 6-1. Tilsvarende må beløpet i kjøpsåret inntektsføres hos kjøper, jf. sktl. § 5-1. Direktoratet har ikke noe å bemerke til at kjøper alternativt velger å inntektsføre beløpet i takt med påfølgende premiebetalinger, alternativt lineært over 5 år. Den nærmere føring finner sted i skjema RF-1217 Midlertidige forskjeller.

2. Nærmere om problemstillingen

I Norsk Regnskaps Standard 6 Pensjonskostnader er den regnskapsmessige behandlingen av pensjonsforpliktelser behandlet, jf. også IAS 19. Det fremgår her at verdien av pensjonsforpliktelsen vil være nåverdien av de antatt fremtidige pensjonsutbetalingene på opptjeningstidspunktet (balansedagen), redusert med virkelig verdi av innbetalte premiemidler. Nettoforpliktelsen innebærer en underdekning som skal regnskapsføres og klassifiseres som avsetning for forpliktelser. Små foretak kan unnlate balanseføring ved å kostnadsføre pensjonspremien.

Avtaler om virksomhetsoverdragelse ved "innmatsalg" kan omfatte overtakelse av ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser knyttet til de ansatte som følger virksomheten. Avtalen kan innebære at erverver trer inn i forpliktelser og rettigheter etter eksisterende pensjonsordninger for de ansatte, og vil omfatte både pensjonsmidler og underfinansierte forpliktelser.

Kjøper og selger vil ha foretatt en verdsettelse av pensjonsforpliktelsen ved overdragelsen, og inkludert en eventuell underdekning som en overtakelse av gjeld ved oppgjøret mellom partene. Underfinansieringen vil normalt være et resultat av at pensjonsordningenes premieberegninger ikke har tatt tilstrekkelig hensyn til blant annet fremtidig lønnsutvikling for de aktuelle ansatte. Skattedirektoratet vil bemerke at en forutsetning for at det skal foreligge en forpliktelse det skal tas hensyn til i denne sammenheng, er at det foreligger en uavhengig aktuarberegning som viser en verdi på forpliktelsen ved overdragelsen.

Balanseførte pensjonsforpliktelser innebærer en regnskapsmessig forpliktelse/gjeld, og regnskapsmessig vil overføring av slike forpliktelser inngå som oppgjør av vederlaget.

De balanseførte pensjonsforpliktelsene kan derimot ikke anses som skattemessig gjeld, jf. sktl. § 4-3 første ledd bokstav a. Forpliktelsene er betinget ved at de bygger på en forutsetning om at de ansatte fortsetter i arbeidsforholdet i samme grad som er lagt til grunn for aktuarberegningene. Fordi forpliktelsene ikke er skattemessig gjeld, kan selger skattemessig ikke anses å ha fått fullt oppgjør av salgsvederlaget, mens kjøper skattemessig må anses å ha blitt fritatt for betaling av den del av kjøpesummen forpliktelsen utgjør.

Skattedirektoratet finner at dette manglende skattemessige oppgjør av vederlaget ikke har betydning for det beløp som skal saldføres eller inngå i den skattemessige gevinst-/tapsberegning. Det er således det avtalte/samlede vederlag mellom partene som er grunnlaget for eiendelenes skattemessige kostpris og gevinst-/tapsberegning, inkludert verdien av den overførte pensjonsforpliktelse.

Arbeidsgiver er generelt avskåret fra løpende skattemessig fradragsføring av beregnet forsikringsmessig underdekning, jf. begrensningen av fradragsrett for utgifter til sikring av pensjoner i sktl § 6-46, jf. § 6-45.

Selgerens manglende oppgjør av det fulle salgsvederlag vil likevel etter Skattedirektoratets vurdering være fradragsberettiget som en kostnad i medhold av sktl § 6-1. Det manglende skattemessige oppgjør innebærer en utgift/kostnad for selgeren for å bli frigjort fra sin

forpliktelse, knyttet til det virksomhetssalg som finner sted. Kostnaden vil være fradragsberettiget i salgsåret, jf. sktl § 14-2 (2).

For kjøper innebærer den manglende skattemessige betalingen av fullt kjøpsvederlag en skattemessig fordel. Denne fordel vil være skattepliktig etter sktl. § 5-1, som en fordel knyttet til det virksomhetskjøp som finner sted.

Etter hovedregelen om tidfesting i sktl. § 14-2 (1) skal en fordel tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen. Inntekten skal derfor som hovedregel tas til inntekt i kjøpsåret da kjøper dette året har foretatt et endelig oppgjør. Dette vil også være i samsvar med lagmannsretten i dom inntatt i Utv 2006 s 809 (Total).

Skattedirektoratet legger til grunn at det i praksis er akseptert en behandling der fordelene er ansett skattepliktig i takt med innbetaling til pensjonsordningen av den tilhørende pensjonsforpliktelse. I disse tilfellene vil den skattemessige inntektsføring tilsvare den faktiske årlige premiebetaling på den overtatte pensjonsforpliktelsen. Direktoratet finner at denne praksis kan aksepteres videreført. Vilkåret for dette er at skattyter årlig aktuarberegner og dokumenterer hvor mye av årets premie og avkastning av pensjonsmidlene som vedrører den overtatte forpliktelsen. Dette må gjøres hvert år inntil den overtatte pensjonsforpliktelsen i sin helhet er innfridd. Hvis slik dokumentasjon ikke kan fremlegges må inntektsføring finne sted etter hovedregelen, eller lineært over 5 år, se neste avsnitt.

Skattedirektoratet har merket seg at beregninger som nevnt er kompliserte og vil være kostbare. Kostnadene med beregningene vil ofte ikke stå i samsvar med den overtatte pensjonsforpliktelse. Som et alternativ til aktuarberegnet inntektsføring finner derfor direktoratet det forsvarlig å akseptere en skjønnsmessig fastsatt inntektsføring lineært over 5 år. Ved slik inntektsføring vil det ikke være påkrevd med egne aktuarberegninger for den overtatte forpliktelsen. Lineær inntektsføring over 5 år vil også kunne aksepteres fra og med inntektsåret 2014 for tidligere virksomhetsoverdragelser, for så vidt gjelder gjestående beløp.

Dersom virksomhet med ansatte flyttes konserninternt eller på annen måte for å utnytte den behandlingsmåte som er omtalt over, vil det kunne være aktuelt å anvende reglene for ulovfestet gjennomskjæring.

Skattedirektoratet vil i det følgende redegjøre nærmere for den skattemessige behandlingen. Skattedirektoratet tar utgangspunkt i følgende eksempel:

Det avtalte vederlaget tilsvarer virkelig verdi av eiendelene i virksomheten, og utgjør 1 000. Skattemessig og bokført verdi på eiendelene er lik og utgjør 500. Kjøper overtar en underdekket pensjonsforpliktelse som er estimert til 200. Som følge av dette mottar selger kontant oppgjør fra kjøper på 800.

3. Behandlingen hos selger

Selger har her solgt eiendeler med verdi på 1 000, og dette er også det avtalte vederlag. Beløpet danner grunnlag for den skattemessige gevinst-/tapsberegning, og han vil dermed ha en gevinst

på eiendelene på 500. Vi forutsetter at eiendelene inngår i saldogruppene e til i. Gevinsten på 500 kan da inntektsføres umiddelbart eller gjennom gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-45.

Selger har imidlertid kun mottatt 800 i kontanter, og har derfor for skatteformål ikke mottatt fullt vederlag. Denne reduksjonen i vederlaget på 200 må selger etter vår vurdering som nevnt kunne fradragføre i salgsåret som en kostnad i medhold av skatteloven § 6-1. jf. skatteloven § 14-2 (2). Reduksjonen innebærer en utgift/kostnad for selgeren for å bli frigjort fra sin forpliktelse, knyttet til det virksomhetssalg som finner sted.

Den underdekkede pensjonsforpliktelsen vil være balanseført i regnskapet. Det skattemessige fradraget på 200 vil skje gjennom skjemaet RF-1217 Midlertidige forskjeller i post 72 Netto pensjonsforpliktelser som er balanseført ved at den tidligere førte forskjell løses opp. Små foretak som ikke har balanseført underdekket forpliktelse har ingen midlertidig forskjell knyttet til forpliktelsen. De vil derfor ved overdragelsen av forpliktelsen få et regnskapsmessig tap som er lik det skattemessige.

3.1 Førings i skjema

I næringsoppgaven er den regnskapsmessige gevinsten på 500 inntektsført i sin helhet. Selger velger skattemessig å inntektsføre gevinsten årlig med 20 % over gevinst- og tapskonto, dvs 100 i salgsåret.

Dette gjøres ved at skattemessig gevinst (500) fratrullet årets inntektsføring (100) føres i post 51 i RF-1217. En vil dermed få en negativ endringen på 400. Den negative endringen på 400 vil redusere den regnskapsmessige gevinsten på 500, og innebære at 100 inntektsføres skattemessig.

De 200 som relaterer seg til redusert oppgjør av vederlag ved overdragelse av virksomheten vil komme til fradrag ved at den midlertidige forskjellen på 200 i post 72 i RF-1217 oppløses.

RF-1217	1.1		31.12	Endringer
51 Saldo på gevinst- og tapskonto	0	-	400	- 400
72 Netto pensjonsforpliktelser som er ført i balansen	- 200	-	- 0	- 200
100 Sum endringer				- 600

Sum endringer i midlertidige forskjeller på - 600 overføres til side 4 næringsoppgaven og vil redusere inntekten på 500 slik at næringsinntekten i år 1 blir negativ med 100. Resterende beløp på gevinst- og tapskonto på 400 vil bli inntektsført med 20 % av saldo de påfølgende årene.

Små foretak vil få en regnskapsmessig gevinst ved salg av eiendelene på 500 og et regnskapsmessig tap ved overdragelsen av forpliktelsen på 200. Regnskapsmessig resultat som overføres til næringsoppgaven side 4 blir da 300. Dette korrigeres skattemessig ved at 400 føres via post 51 i RF-1217 som for øvrige foretak, slik at det i år 1 oppstår en negativ næringsinntekt på 100.

4. Behandlingen hos kjøper

Kjøper har i forbindelse med overdragelsen overtatt eiendeler med en verdi på 1 000. Denne verdien må fordeles og aktiveres på de ulike eiendelene for avskrivning i henhold til bestemmelsene i skatteloven §§ 14-40 flg. Kjøper har imidlertid bare betalt 800 kontant for verdier tilsvarende 1 000, og har således hatt en skattemessig fordel på 200 som er skattepliktig i kjøpsåret etter skatteloven § 5-1, jf. § 14-2 (1). Reduksjonen innebærer en fordel for kjøperen, knyttet til det virksomhetskjøp som finner sted. Ved umiddelbar inntektsføring vil inntektsføringen skje ved at den overtatte pensjonsforpliktelsen føres i skjemaet RF-1217 post 72.

Skattedirektoratet finner som nevnt å kunne akseptere at kjøper som et alternativ til direkte inntektsføring viderefører tidligere praksis med inntektsføring i takt med faktisk premieinnbetaling, alternativt inntektsfører denne fordelene lineært over 5 år. Inntektsføringen vil skje gjennom reversering av oppkjøpt forpliktelse i skjemaet RF-1217 post 81.

Siden små foretak normalt ikke har plikt til å balanseføre forsikrede pensjonsordninger, blir innbetalinger til pensjonspremie kostnadsført direkte. Små foretak må på samme måte som andre foretak balanseføre en kjøpt forpliktelse. I vårt eksempel har kjøper fått betalt 200 for å overta forpliktelsen. Premiebetalinger knyttet til denne forpliktelsen skal da ikke kostnadsføres, men føres direkte mot den balanseførte forpliktelsen. For å kunne skille mellom premieinnbetalinger knyttet til overtatt forpliktelse og forpliktelser pådratt etter oppkjøpstidspunktet, krever dette en detaljert aktuarberegning. Som nevnt ovenfor er en slik beregning komplisert og vil være kostbart for foretaket. Skattedirektoratet finner derfor å kunne akseptere en inntektsføring lineært over 5 år også for små foretak, i stedet for inntektsføring i takt med nedbetalingen av forpliktelsen. Hvordan nedbetalingen av forpliktelsen gjennomføres regnskapsmessig, får ingen skattemessig virkning.

4.1 Føring i skjema

4.1.1 Umiddelbar inntektsføring

Ved umiddelbar inntektsføring vil den skattemessige fordel knyttet til pensjonsforpliktelsen komme til inntekt ved at pensjonsforpliktelsen på 200 føres som en midlertidig forskjell i post 72 i RF-1217. Årets pensjonsopptjening er beregnet til 80, og det er betalt 50 i pensjonspremie. Netto pensjonsforpliktelser 31.12 blir da 230 (200 + 80 - 50). Regnskapsmessig er det kostnadsført 80 som tilsvarer årets pensjonsopptjening. Skattemessig gis det kun fradrag for innbetalt pensjonspremie på 50.

RF-1217	1.1	31.12	Endringer
72 Netto pensjonsforpliktelser som er ført i balansen	0	-	- 230
100 Sum endringer			230

Regnskapsmessig resultatført pensjonskostnad på 80 inngår i årsresultatet som blir overført til side 4 i næringsoppgaven. Sum endringer i de midlertidige forskjellene på 230 overføres også til side 4 og vil øke næringsinntekten. Skattemessig resultat blir da på netto 150, som består av betalt pensjonspremie på 50 og inntektsført overtatt forpliktelse på 200.

4.1.2 Utsatt inntektsføring

Vi legger i eksemplet til grunn at kjøper inntektsfører pensjonsforpliktelsen lineært over 5 år.

År 1

I oppkjøpsåret må kjøper føre den overtatte pensjonsforpliktelsen på 200 som midlertidig forskjell i post 72 i RF 1217. Årets pensjonsopptjening er beregnet til 80, og det er betalt 50 i pensjonspremie. Netto pensjonsforpliktelser 31.12 blir da 230 (200 + 80 - 50). Regnskapsmessig er det kostnadsført 80 som tilsvarer årets pensjonsopptjening. Skattemessig gis det kun fradrag for innbetalt pensjonspremie på 50. Ved overtakelse må kjøper føre den overtatte forpliktelsen ved kjøp av virksomhet som midlertidig forskjell i post 81 i RF 1217. Siden kjøper skal inntektsbeskattes for 40 (1/5-del) vil en i post 81 få en endring i midlertidig forskjell på 160 (200-40).

RF-1217	1.1	31.12	Endringer
72 Netto pensjonsforpliktelser som er ført i balansen	0	- 230	230
81 Overtatte forpliktelser ved kjøp av virksomhet	0	160	- 160
100 Sum endringer			70

Regnskapsmessig resultatført pensjonskostnad på 80 inngår i årsresultatet som blir overført til side 4 i næringsoppgaven. Sum endringer i de midlertidige forskjellene på 70 overføres også til side 4 og vil øke næringsinntekten. Skattemessig resultat blir da på netto - 10, som består av betalt pensjonspremie på 50 og inntektsført del av overtatt forpliktelse på 40.

År 2

I år 2 er årets pensjonsopptjening beregnet til 100, og det er betalt 60 i pensjonspremie. Netto pensjonsforpliktelser 31.12 blir da 270 (230 + 100 - 60). Regnskapsmessig er det kostnadsført 100 som tilsvarer årets pensjonsopptjening. Skattemessig gis det kun fradrag for innbetalt pensjonspremie på 60.

I post 72 vil det oppstå en endring i midlertidig forskjell på 40.

Kjøper må fortsette sin inntektsføring av den overtatte pensjonsforpliktelse med 1/5-del, og i post 81 får en derfor her en endring i midlertidig forskjell på 40 (160-120).

RF-1217	1.1	31.12	Endringer
72 Netto pensjonsforpliktelser som er ført i balansen	- 230	- 270	40
81 Overtatte forpliktelser ved kjøp av virksomhet	160	120	40
100 Sum endringer			80

Regnskapsmessig resultatført pensjonskostnad på 100 inngår i årsresultatet som blir overført til side 4 i næringsoppgaven. Sum endringer i de midlertidige forskjellene på 80 overføres også til side 4 og vil øke næringsinntekten. Skattemessig resultat blir da på netto - 20, som består av betalt pensjonspremie på 60 og inntektsført del av overtatt forpliktelse på 40.

4.1.3 Små foretak

Vi legger i eksemplet til grunn at kjøper inntektsfører pensjonsforpliktelsen lineært over 5 år.

Alternativ 1

I oppkjøpsåret må kjøper føre den overtatte pensjonsforpliktelsen på 200 som midlertidig forskjell i post 72 i RF-1217. Det er betalt 50 i pensjonspremie. I alternativ 1 forutsettes det at 40 av disse 50 regnskapføres som nedbetaling på den balanseførte overtatte pensjonsforpliktelsen. Regnskapsmessig er det kostnadsført 10 som innbetaling til pensjonspremie. Skattemessig gis det fradrag for innbetalt pensjonspremie på 50. Ved overtakelse må kjøper føre den overtatte forpliktelsen ved kjøp av virksomhet som midlertidig forskjell i post 81 i RF-1217. Siden kjøper skal inntektsbeskattes for 40 (1/5-del) vil en i post 81 få en endring i midlertidig forskjell på 160 (200-40).

RF-1217	1.1	31.12	Endringer
72 Netto pensjonsforpliktelser som er ført i balansen	0	- 160	160
81 Overtatte forpliktelser ved kjøp av virksomhet	0	160	- 160
100 Sum endringer			0

Regnskapsmessig resultatført pensjonskostnad på 10 inngår i årsresultatet som blir overført til side 4 i næringsoppgaven. Sum endringer i de midlertidige forskjellene er 0. Skattemessig kostnad blir da på netto 10, som består av betalt pensjonspremie på 50 og inntektsført del av overtatt forpliktelse på 40.

Alternativ 2

I oppkjøpsåret må kjøper føre den overtatte pensjonsforpliktelsen på 200 som midlertidig forskjell i post 72 i RF-1217. Det er betalt 50 i pensjonspremie. I alternativ 2 forutsettes det at den betalte pensjonspremien på 50 i sin helhet føres som nedbetaling på den balanseførte overtatte pensjonsforpliktelsen. Regnskapsmessig er det ingen kostnadsføring av innbetaling til pensjonspremie. Skattemessig gis det fradrag for innbetalt pensjonspremie på 50. Ved overtakelse må kjøper føre den overtatte forpliktelsen ved kjøp av virksomhet som midlertidig forskjell i post 81 i RF 1217. Siden kjøper skal inntektsbeskattes for 40 (1/5) vil en i post 81 få en endring i midlertidig forskjell på 160 (200-40).

RF-1217	1.1	31.12	Endringer
72 Netto pensjonsforpliktelser som er ført i balansen	0	- 150	150
81 Overtatte forpliktelser ved kjøp av virksomhet	0	160	- 160
100 Sum endringer			- 10

Regnskapsmessig resultatført pensjonskostnad er 0. Sum endringer i de midlertidige forskjellene er - 10 og blir overført til side 4 i næringsoppgaven. Skattemessig resultat blir da på netto - 10, som består av betalt pensjonspremie på 50 og inntektsført del av overtatt forpliktelse på 40.

SkN 14-134 Elysee-dommen, om uttaks- og utbyttebeskatning – Skattedirektoratets domskommentar

Kort referat: Uttalelsen er Skattedirektoratets kommentar til Elysee-dommen i Høyesterett (SkN 14-058).

Domskommentar fra **Skattedirektoratet**, publisert 3. november 2014, avgitt 31. oktober 2014.

Innledning

Saken gjaldt spørsmål om beskatning av et aksjeselskap (Elysee) og en indirekte aksjonær (Aksjonæren) etter kjøp av en leilighet i Spania som ble leid ut til Aksjonæren. Selskapet kjøpte leiligheten i 2003, og den ble ikke leid ut eller forsøkt leid ut til andre enn Aksjonæren.

Aksjonæren og hans samboer oppholdt seg i leiligheten i gjennomsnitt 4 uker per år. Aksjonæren la til grunn at 2 av ukene var ferie, og for disse ukene betalte han en leie på kr 10 000 pr. år. I forbindelse med oppholdet utførte Aksjonæren tilsyn med eiendommen og sørget for vedlikehold.

Skatteklagenemnda kom til at hovedformålet med investeringen i leiligheten var Aksjonærens private bruk. Selskapet ble uttaksbeskattet for en skjønnsmessig fastsatt inntekt, jf. skatteloven § 5-2 jf. § 13-1. Aksjonæren ble utbyttebeskattet for fordelene, jf. skatteloven § 10-11. Både Selskapet og Aksjonæren ble ilagt 30 % tilleggsskatt.

Høyesterett slo fast at skatteklagenemndas vedtak var gyldig, og ligningen ble fastholdt.

Dommen bygger på prinsippene fra Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest), men Høyesterett vurderte også enkelte momenter som ikke var aktuelle i den tidligere høyesterettsdommen.

Om Høyesteretts dom

Høyesterett tok i dommen stilling til flere spørsmål.

Det første spørsmålet var om vurderingen av skatteplikt skulle ta utgangspunkt i faktisk bruk eller i den helårlige disposisjonsretten, slik skatteklagenemnda hadde gjort. Høyesterett viste til at det aldri fant sted noen utleie til utenforstående, og at den eneste bruken var at Aksjonæren og hans samboer tilbragte i gjennomsnitt 4 uker der hvert år. Om disposisjonsretten uttaler førstvoterende, som representerte flertallet på fire dommere:

"Et sentralt poeng her er etter mitt syn at leiligheten like fullt både faktisk og rettslig har vært til disposisjon for [Aksjonæren] hele året i hele perioden. Utleieforholdet kunne derfor alternativt vært vurdert etter kriteriet omsetningsverdi i skatteloven § 5-2, men da som et helårs leieforhold etter markedsleie. Slik saken er lagt opp går jeg ikke nærmere inn på dette."

I et tilfelle som det saken gjelder, var det således riktig å vurdere skatteplikten ut fra disposisjonsretten. Dette ble også lagt til grunn av den dissenterende dommeren. Tingstjenesten var anskaffelsen og tilgang til en innredet ferieleilighet i Spania gjennom hele året.

Det neste spørsmålet gjaldt adgangen til å supplere skatteloven § 5-2 med skatteloven § 13-1.

Skatteloven § 13-1 inneholder tre vilkår for at bestemmelsen skal komme til anvendelse:

1. Det må foreligge et interessefellesskap mellom partene
2. Skattyteren må ha fått sin inntekt redusert
3. Det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.

I denne saken var det ikke tvilsomt at det forelå et interessefellesskap. Spørsmålet var således om selskapets inntekt ble redusert ved transaksjonene, og om denne reduksjonen i så tilfelle skyldtes interessefellesskapet. Det var enighet om at det å stille en fast eiendom til disposisjon for aksjonæren er en tjeneste som etter sin art kan beskattes etter skatteloven § 5-2 supplert med § 13-1. Partene var ikke enige om hvorvidt vilkårene var oppfylt i denne saken.

Selskapets utgifter til leiligheten, ut fra beregnet kapitalkostnad og driftskostnader, oversteg leieinntektene med mellom 80 000 og 127 000 per år, og retten uttalte at det ikke var tvilsomt at dette isolert sett var et inntektstap etter skatteloven § 13-1. Det ble vist til premiss 51 i Storhaugen Invest.

Spørsmålet var imidlertid om muligheten for verdistigning ved en ren passiv investering var tilstrekkelig til at skatteloven § 13-1 ikke kom til anvendelse. Som i Storhaugen Invest vurderte flertallet dette spørsmålet i forbindelse med om årsaksvilkåret i skatteloven § 13-1 var oppfylt (om det forelå årsakssammenheng). Ved denne vurderingen ville formålet ved investeringen ha betydning.

Flertallet viste til Storhaugen Invest og presiserte at et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellens, og ikke i selskapets egen interesse. Hvis vilkårene er oppfylt, skal ligningen ta utgangspunkt i hva situasjonen ville vært uten interessefellesskapet.

Retten vurderte om ervervet av leiligheten i Spania, sett i sammenheng med Aksjonærens senere leieforhold, kunne betraktes som en normal, forretningsmessig disposisjon uavhengig av Aksjonærens egne interesser.

Det første som ble vurdert var selskapets formål med ervervet. Det vedtektsfestede formålet ble ikke tillagt nevneverdig vekt, det avgjørende var hvilke intensjoner man faktisk hadde.

Selskapet anførte at muligheten for verdistigning var det sentrale formålet. Høyesterett kom, etter en konkret vurdering, til at det ikke var grunnlag for å se muligheten for salgsgevinst som tilstrekkelig til at transaksjonen – samlet sett – kan ha fremstått som en normal, forretningsmessig disposisjon. Det var da ikke nødvendig å ta stilling til om det er grunnlag for å opprettholde den mer generelle avvisningen i Storhaugen Invest av muligheten for verdistigning som selvstendig moment i vurderingen av hva som er en inntektsreduksjon, se premiss 32 i dommen.

Et selskap kan ha behov for å plassere overskuddslikviditet på en trygg måte, slik boliginvesteringer vanligvis er. Når det er bedriftsøkonomiske hensyn som har vært bestemmende, skal skattemyndighetene ikke overprøve skattyteres forretningsmessige

vurderinger. Ved vurderingen av om det er forretningsmessige hensyn som var vært bestemmende, la Høyesterett til grunn at det kan legges vekt på både tidsnære bevis og hva en vanlig bedrift ville gjort. Førstvoterende uttalte at hun ikke kunne finne grunnlag for at en ren investering i én leilighet i Spania, uten forventning om utleieinntekter, ville fremstå som vanlig eller fornuftig.

Høyesterett la til grunn at det var Aksjonærens private interesser som har vært motiverende for transaksjonen samlet sett. Det var klart at det var årsakssammenheng mellom den betydelige inntektsreduksjonen og interessefellesskapet, noe som ble understøttet av andre momenter i saken. Vedtaket var dermed gyldig.

Dommen ble avsagt under dissens 4-1. Mindretallet uttalte at tingstjenesten, som han anså besto i å ha tilgang til en innredet ferieleilighet i Spania gjennom hele året, skulle ha vært prissatt med utgangspunkt i markedsmessig åremålsleie. Når denne var fastsatt, måtte det vurderes om det var aktuelt å supplere hovedregelen i skatteloven § 5-2 med skatteloven § 13-1. Mindretallet viste også til at rekkevidden av Storhaugen Invest var usikker, blant annet når det gjelder vilkårene for at ligningsmyndighetene ved ligning etter skatteloven § 13-1 kan gå ut over markedsverdien.

Skattedirektoratets kommentarer

Dommen gir flere viktige avklaringer for saker der et selskap anskaffer et formuesgode som benyttes av aksjonæren eller av andre nærstående.

1. Kan beskatningen baseres på disposisjonsrett?

I Storhaugen Invest kjøpte selskapet en boligeiendom som aksjonæren brukte hele året. Spørsmålet om beskatningen skulle baseres på disposisjonsrett eller faktisk bruk var derfor ikke aktuelt i den saken.

Høyesterett har i Elyseedommen slått fast at spørsmålet om selskapets inntektsbortfall/ aksjonærens fordel kan ta utgangspunkt i disposisjonsretten når formuesgjenstanden er til disposisjon for aksjonæren, det er ikke et krav at aksjonæren faktisk benytter formuesgjenstanden.

Dommen gjaldt en fritidseiendom, men det samme prinsippet vil gjelde ved f.eks. båter og andre formuesgjenstander som ikke brukes aktivt hele tiden. Det må vurderes konkret om den aktuelle formuesgjenstanden kan anses som stilt til aksjonærens disposisjon eller om det er riktig å kun beskatte den faktiske bruken.

2. Nærmere om adgangen til å supplere skatteloven § 5-2 med § 13-1

2.1 Utgangspunktet

Utgangspunktet er at omsetningsverdi skal legges til grunn ved uttaksbeskatningen, jf skatteloven § 5-2 (1). Spørsmålet har vært om og i hvilke situasjoner skjønnsutøvelsen kan forankres i skatteloven § 13-1(3).

2.2 Forholdet mellom verdsettelsesnormene i skatteloven § 5-2 (1) og § 13-1 (3)

I den aktuelle saken hadde skattemyndighetene ikke vurdert hva omsetningsverdien av en disposisjonsrett for hele året ville utgjøre.

Høyesteretts flertall la til grunn at det forelå en inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 i denne saken. Selskapets kostnader til anskaffelse og drift av eiendommen oversteg leieinntektene med mellom 80 000 og 127 000 kroner per år, og flertallet uttalte at det ikke var tvilsomt at dette isolert sett utgjorde et inntektstap. Utleieforholdet kunne vært vurdert etter kriteriet omsetningsverdi i skatteloven § 5-2, men flertallet gikk ikke nærmere inn på dette.

Mindretallet la derimot til grunn at det først må foretas en vurdering av hva som er omsetningsverdi for tilgangen til en ferieleilighet i Spania, i dette tilfellet markedsmessig åremålsleie. Deretter må det etter mindretallets syn vurderes om vilkårene for å anvende skatteloven § 13-1 er oppfylt.

Flertallets vurdering av om vilkårene etter skatteloven § 13-1 er oppfylt tar utgangspunkt i den samlede transaksjon, dvs. både anskaffelsen og disponering. Slik Skattedirektoratet ser det, innebærer flertallets uttalelser at når det i denne situasjon foreligger en inntektsreduksjon og inntektsreduksjonen skyldes interessefellesskapet, kan den skjønnsmessige inntektsfastsettelsen forankres direkte i skatteloven § 13-1(3).

Når vilkårene i skatteloven § 13-1 er oppfylt, vil verdsettelsesregelen i § 13-1 (3) supplere § 5-2. Hvis det ikke er årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og den inntektsreduksjonen den samlede anskaffelse og disposisjon/bruk innebærer, vil det ikke være grunnlag for å fastsette inntektsbortfallet etter § 13-1(3). Uttaksbeskatningen må da fastsettes med utgangspunkt i omsetningsverdien av disponering/bruk, jf skatteloven § 5-2 (1).

2.3 Betydningen av formuesgjenstandens verdistigningspotensial

I Storhaugen Invest la Høyesterett til grunn at muligheten for verdistigning ikke var et relevant moment ved vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon. Vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon må vurderes ut fra situasjonen det enkelte inntektsåret. Dette synspunktet har blitt kritisert i juridisk teori, og flere har etterlyst en ny vurdering av dette spørsmålet.

I Elyseedommen tar Høyesterett ikke stilling til om det er grunnlag for å opprettholde den generelle avvisningen av muligheten for å se på mulighet for senere verdistigning ved vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon.

Uttalelsene fra førstvoterende innebærer ikke at det er grunn til å revurdere det standpunktet som ble tatt i Storhaugen Invest. Skattedirektoratet legger derfor til grunn at et eventuelt verdistigningspotensiale ikke vil være relevant ved vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon.

Verdistigningspotensialet vil imidlertid som nevnt kunne ha betydning ved vurderingen av om det foreligger en årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen. Høyesterett følger i Elysee opp utgangspunktet i Storhaugen Invest-dommen premiss 54 om at det må vurderes om den aktuelle disposisjonen kan betraktes som en normal, forretningsmessig disposisjon uavhengig av aksjonærens interesser.

I Elyseedommen konstaterte Høyesterett at det i den aktuelle saken ikke var grunnlag for å se muligheten for gevinst som tilstrekkelig til at transaksjonen samlet sett kan ha fremstått som en normal forretningsmessig disposisjon.

For å avklare om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen, jf. skatteloven § 13-1, må det foretas en konkret vurdering der både tidsnære bevis og en sammenligning med hva en annen bedrift ville gjort vil være relevant.

2.4 Oppbygningen av skjønnet

I Elyseesaken var skjønnet etter skatteloven § 13-1 bygget opp på samme måte som i Storhaugen Invest. Høyesterett kommenterte ikke skjønnsutøvelsen nærmere. Skattedirektoratet legger ut fra dette til grunn at skjønnsfastsettelse i samsvar med prinsippet i Storhaugen Invest er i samsvar med gjeldende rett.

2.5 OECDs retningslinjer og skatteloven § 13-1

For Høyesterett anførte skattyter at skatteloven § 13-1 (4) hadde betydning for saken og at anvendelse av § 13-1 i denne saken var i strid med OECDs retningslinjer for internprising.

Høyesterett omtaler ikke OECDs retningslinjer i dommen. Slik Skattedirektoratet vurderer det tilsier den manglende omtalen av OECDs retningslinjer at Høyesterett ikke har innvendinger til anvendelsen av skatteloven § 13-1 i den aktuelle saken. Rettens flertall uttaler i premiss 31 at det er relevant å se hen til hva en vanlig bedrift ville gjort. Skattedirektoratet forstår dette dithen at det avgjørende er om transaksjonen er i henhold til armlengdeprinsippet.

Bindende forhåndsuttalelser

SkN 14-135 Momenter i lavskattelandvurderingen

Lovstoff: Skatteloven § § 2-38 (3) bokstav a, jf. § 10-63.

Kort referat: Norsk konsernmor ønsket vurdert hvilke momenter som skal med i lavskattelandvurderingen vedrørende et datterselskap i Sveits. Skattedirektoratet konkluderte med:

- Forskjellige avskrivningsgrunnlag, -metode og -satser skal hensyntas ved lavskattelandvurderingen for Selskapet.
- Den norske konsernbidragsordningen skal hensyntas ved lavskattelandvurderingen.
- På bakgrunn av de opplysninger som er gitt gir de norske underskuddsreglene større fremføringsadgang enn de sveitsiske. Forskjeller i fremføringsadgangen for underskudd må hensyntas ved lavskattelandvurderingen.
- Ettersom eiendomssalg og aksjesalg ikke inngår i Selskapets virksomhet, tar Skattedirektoratet ikke stilling til Real estate capital gains tax, Real estate transfer tax og Capital gains tax.
- I kantoner med lavere skattesats for skattepliktige inntekter under et visst nivå, må man hensynta hvilken skattesats inntekten fra virksomheten i det kantonet skal beskattes med.
- På bakgrunn av opplysninger om at skattebelastningen i det enkelte kanton i Sveits er forskjellig, må skatten først beregnes for virksomheten i hvert enkelt kanton. Deretter kalkuleres den effektive beskatningen av Selskapets virksomhet, der man også hensyntar størrelsen på inntekten i hvert kanton, dvs. vektning.
- Sveitsisk formuesskatt og Annual capital tax skal ikke med i lavskattelandvurderingen.

Bindende forhåndsuttalelse fra **Skattedirektoratet**, publisert 17. november 2014, avgitt 4. juli 2014.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at anmodningen gjelder spørsmålet om hvorvidt utbytte fra datterselskap hjemmehørende i Sveits vil være skattefritt etter fritaksmetoden. I praksis er spørsmålet hvorvidt Sveits i denne sammenheng skal anses som et lavskatteland, jf. skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, jf. § 10-63.

1 Innledning

Norsk konsernmor har et heleiet utenlandsk datterselskap (Datter) som igjen eier alle aksjene i et datterdatterselskap i Sveits (Selskapet) som leier ut forretningseiendommer i flere kantoner. Konsernet ønsker nå å omstrukturere ved at konsernmor overfører alle sine aksjer i Datter til Selskapet, mot vederlagsaksjer i Selskapet. Selskapet vil da være 100 % eid av Konsernmor. Deretter ønsker man å likvidere Datter, ved å fusjonere Datter inn i Selskapet.

Konsernmor har en daglig leder men for øvrig ingen ansatte. Forvaltningsvirksomheten skjer gjennom kjøp av forvaltertjenester fra et norsk selskap.

Et sentralt spørsmål blir etter dette om inntektene fra Selskapet vil være omfattet av fritaksmetoden dersom de mottas direkte av Konsernmor. Dersom fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse, vil eventuell skatt på utbytter som mottas og skatt på eventuell gevinst ved salg av aksjer i Selskapet langt overstige de kostnadsbesparelser som oppnås ved å innfusjonere Datter. Selskapets aksjonærer vil i så tilfelle være bedre tjent med at dagens struktur opprettholdes. Nedleggingen av Datter er derfor avhengig av at Sveits ikke anses som lavskatteland.

2 Nærmere om skatten som ilegges de sveitsiske selskapene

2.1 Oversikt over sveitsisk inntektsskatt - dagens selskapsstruktur

Selskapet driver virksomhet i flere kantoner. Selskapets inntekter knytter seg til utleie av eide bygninger.

Skattereglene kan variere noe fra kanton til kanton og fra kommune ("Municipality") til kommune. Dette gjelder først og fremst selve skattesatsene.

Etter det innsender forstår er det sveitsiske skattesystemet basert på et territorialprinsipp på den måten at sveitsiske selskapers globalinntekt i utgangspunktet er skattepliktig i Sveits, men slik at inntekt som anses opptjent gjennom utenlandsk fast driftssted likevel er unntatt fra beskatning i Sveits.

Nedenfor gjennomgås de sentrale elementer ved det sveitsiske skattesystemet som innsender har fått opplyst er aktuelle for selskaper innen eiendomsbransjen.

i. Ordinære inntektsskattesatser

Sveitsiske selskaper betaler skatt både på føderalt nivå (federal tax) og på lokalt/regionalt nivå(cantonal/communal tax).

Det fremgår av opplysningene at selskapet i Sveits er underlagt generelle selskapsskattesatser som varierer fra 14,74% til 22,18%.

Grunnen til at de oppgitte skattesatsene ovenfor inneholder to desimaler er todelt. For det første fastsettes den årlige skatten på kanton- og kommune-nivå ved hjelp av en "tax multiplier". For det annet er skatt en fradragsberettiget kostnad i Sveits, og man må derfor nedjustere skattesatsene med følgende formel for å få satsen som er sammenlignbare med den norske skatten: "før skattefradrag-sats" = nominell sats / (100 % + nominell sats).

Eksempelvis er den lokale/regionale skattesatsen i Steinhausen i Zug, i utgangspunktet 6 %. Denne må imidlertid ganges med årets "tax multiplier" for denne regionen, som for 2013 er 152,63% - hvilket gir en samlet kantonal/kommunal skattesats på 9,16 %.

Den føderale selskapsskattesatsen er 8,5 %. Summen av kantonale, kommunale og føderale inntektsskatter er derfor 17,66%. "Før skattefradrag"-satsen i Steinhausen blir dermed $17,66\% / (100\% + 17,66\%) = 15,01\%$.

ii Redusert skattesats for lavere inntekter i visse kantoner

Enkelte kantoner opererer med en lavere skattesats i tilfeller der skattepliktig inntekt er under et visst nivå. Innsender har fått opplyst at noen av de sveitsiske selskapene opererer i kantoner hvor dette er tilfelle.

Som eksempel nevnes at i Basel-Stadt fastsettes skattesatsen på en noe annerledes måte enn i de øvrige kantonene hvor selskapene driver virksomhet. Skattesatsen fastsettes etter følgende formel: $9\% + (100 \times \text{skattepliktig inntekt}) / \text{netto kapital ved årets begynnelse}$. Satsen skal likevel ikke være høyere enn 20 %. Dersom for eksempel skattepliktig inntekt er 90 000 og netto kapital er 1 500 000, vil skattesatsen bli $9\% + 6\% = 15\%$.

Formelen innebærer at minstesatsen er 9 %. Hensyntatt den føderale skatten og effekten av skattefradraget gir dette en effektiv skattesats på om lag 14,9 % for de laveste inntektene. På grunn av taket på 20 % vil den maksimale effektive skattesatsen, hensyntatt den føderale skatten og effekten av skattefradraget, være 22,18 %.

Innsender nevner også eksempler fra andre kantoner som ikke gjengis her.

iii Avskrivningssatser

Det sveitsiske selskapet eier som nevnt ovenfor fast eiendom, og avskrivningssatsene er derfor sentrale. Innsender har fått opplyst at den maksimale avskrivningssatsen for næringseiendom er 4 %. Videre har innsender fått opplyst at det i visse tilfeller er adgang til å foreta avskrivninger samlet på bygg og grunn/tomt, men i slike tilfeller er den maksimale avskrivningssatsen 3 % (for forretningsbygg og grunn).

Når det gjelder avskrivningssatser for øvrige driftsmidler, ligger disse etter det innsender kjenner til i området 7 % - 8 % for anlegg mv ("industrial buildings"), 25 % for kontorutstyr, 30 % for maskiner og andre kjøretøy enn biler, 40 % for patenter, goodwill, biler og maskiner som er gjenstand for særlig høy bruk/slitasje, og 45 % for en del håndholdt verktøy og tilsvarende mindre utstyr.

Innsender har fått opplyst at skattytere kan velge lineære avskrivninger i stedet for saldoavskrivninger. I slike tilfeller reduseres visstnok satsen (som ved lineære avskrivninger brukes ift. anskaffelsesverdien og ikke saldo) til halvparten av satsene beskrevet ovenfor.

iv Fremføring av underskudd

Etter sveitsisk rett kan underskudd fremføres i inntil 7 år. Underskudd kan etter sveitsisk rett ikke tilbakeføres.

v Konsernbidrag

Sveits har ikke regler om konsolidering av skattemessig resultat mellom ulike selskaper i konsern eller tilsvarende regler som gir samme effekt som de norske konsernbidragsreglene.

vi Real estate capital gains tax

Enkelte sveitsiske kantoner har særskilt gevinstbeskatning knyttet til avhendelse av fast eiendom ("real estate capital gains tax"). Disse gjelder uavhengig av om avhendelsen skjer som et eiendomssalg eller som et salg av et eiendomsaksjeselskap.

Skattesatsen varierer mellom 25 % og 40 %. Satsen som kommer til anvendelse i det enkelte tilfelle avhenger i hovedsak av hvor lenge skattyter har eid eiendommen før salget. Skatten beregnes på grunnlag av salgsgevinsten med basis i salgsvederlaget og skattemessig kostpris (ikke hensyntatt eventuelle avskrivninger).

Gevinst innenfor tidligere fradragsførte avskrivninger beskattes etter de alminnelige reglene for selskapsinntekt. Resultatet av denne modellen er at verdistigning på eiendommen sammenlignet med selskapets opprinnelige kjøpspris, beskattes som "real estate capital gain" med forhøyet sats.

Skattyter har fått opplyst at dette ikke er en form for dokumentavgift eller lignende (som Sveits også benytter seg av, jfr. nedenfor), men en ordinær inntektsskatt som utløses ved eiendomstransaksjoner.

I de kantoner som ikke har slik særskilt skatt på salg av eiendom, har innsender fått opplyst at de ordinære inntektsskattesatser kommer til anvendelse.

vii Capital gains tax

Enkelte kantoner legger skatt på gevinst ved salg av majoriteten av aksjer i eiendomsselskaper. Gevinsten fastsettes i disse tilfellene til samme beløp som ville vært skattepliktig etter reglene om real estate capital gains tax, jf avsnitt 4.1.vi. ovenfor.

Skattesatsen varierer her mellom 25 % - 40 % avhengig av hvor lenge eiendommen har vært i selskapets eie.

Videre har innsender fått opplyst at noen kantoner beskatter salg av majoriteten av aksjer i eiendomsselskaper som vanlig selskapsinntekt med om lag 10 % (de ordinære selskapsskattesatser).

viii Annual capital tax

Sveitsiske selskaper ilegges en årlig kapitalskatt beregnet på grunnlag av egenkapitalen i selskapet. Satsen ligger i de aktuelle kantonene mellom ca 0,08 % og ca 0,5 %. Bakgrunnen er etter det innsender har fått opplyst at selskaper med betydelig egenkapital bør betale en viss "minimumsskatt" selv om de ikke går med overskudd, da dette i en rekke tilfeller skyldes rentefradrag, avskrivninger mv og at selskapene ofte har "skjulte verdireserver" som ikke reflekteres i balansen på grunn av prinsippet om bokføring av historisk kostpris.

Skatten er ikke betinget av at selskapet har et skattemessig underskudd, og som hovedregel må denne skatten betales uavhengig av det skattemessige resultatet. Flere av eiendommene ligger imidlertid i kantoner hvor denne skatten er krediterbar mot den alminnelige inntektsskatten.

ix Real estate transfer tax

I en rekke kantoner ilegges det en "Real estate transfer tax" ved overføring av fast eiendom. Normalt er det kjøper som må betale denne skatten, men i enkelte kantoner er også selger skattesubjekt for denne skatten. Satsen varierer mellom 0 % og 3 %.

x Eiendomsskatt

Eiendomsskatt er etter skattyters vurdering ikke relevant ved vurderingen av om Sveits anses som et lavskatteland. Det nevnes imidlertid at Sveits har bestemmelser om dette - selv om kun én eiendom ligger i et område som for tiden skriver ut slik skatt.

Skattyter mener dette underbygger at Real estate capital gains tax, Capital gains tax og Real estate transfer tax som nevnt ovenfor ikke er en form for substitutt for eiendomsskatt, men heller en integrert del av det alminnelige inntektsskattesystemet og at disse derfor er relevante i vurderingen.

3 Nærmere om fritaksmetoden og definisjonen av "lavskatteland"

3.1 Spørsmålet det bes om forhåndsuttalelse om

I hovedsak er spørsmålet skattyter ønsker at skattemyndighetene tar stilling til hvorvidt inntekter fra datterselskap i Sveits vil være omfattet av fritaksmetoden for Konsernmor. Etter skatteloven § 2-38 (2), jf (3), vil utbytter og eventuelle aksjeinntekter fra Sveits være omfattet av fritaksmetoden dersom Konsernmor eier minst 10 % av aksjene og kapitalen i det sveitsiske selskapet sammenhengende i minst 2 år, men bare såfremt Sveits ikke anses som et "lavskatteland".

Faktum i saken reiser en særlig problemstilling det må tas stilling til som en del av lavskattelandvurderingen. Det gjelder hvordan det skal hensyntas i vurderingen at skattenivået i Sveits avhenger av i hvilke kommuner og hvilke kantoner virksomheten er gjenstand for beskatning.

Etter skatteloven § 10-63 skal Sveits regnes som lavskatteland dersom den alminnelige inntektsskatt på selskapets samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge.

Vurderingstemaet er noe mer utdypet i Ot.prp. nr 16 (1991-1992) avsnitt 6.9, hvor det heter:

"Departementets forslag innebærer at særreglene bare skal gjelde for selskaper hjemmehørende i stater med et skattenivå hvor den alminnelige inntektsskatt på et selskaps samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatt et tilsvarende selskap hadde blitt ilignet i Norge. Ved avgjørelsen av om dette kravet er oppfylt er det ikke den konkrete forskjell for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende. Det må i stedet foretas en mer generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatt i Norge og i den annen stat for denne type selskaper."

I tillegg har det gjennom administrativ praksis mv i de senere år blitt utviklet enkelte presiseringer mv for bestemte situasjoner. I skattyters egen vurdering nedenfor vises det til disse, der det antas å være relevant.

For ordens skyld presiseres det at vilkåret om 10 % eierandel og 2 års eiertid ligger innenfor skattyters kontroll og forutsettes oppfylt. Skattyter er videre klar over at vurderingen må baseres på de sveitsiske skattereglene per i dag, og at disse kan endre seg over tid.

Skattyter kjenner ikke til varslede sveitsiske lovendringer som vil kunne få betydning for lavskattelandvurderingen, men for ordens skyld presiseres at det bes om en anmodning på hvorvidt Sveits per i dag er å anse som lavskatteland, og at forhåndsuttalelsen selvsagt ikke er bindende i den grad fremtidige lovendringer i Sveits innebærer at skattenivået endres.

Et annet moment som gjør at skattyter setter pris på informasjon om eventuell "margin", er at skattesatsen for norske selskaper trolig vil være 27 % fra 2014, slik at Sveits ikke nødvendigvis vil anses som lavskatteland i fremtiden selv om det skulle være tilfelle for 2013.

3.2 Skattyters vurderinger

Etter skattyters oppfatning vil det sentrale i vurderingen være den alminnelige selskapsskatten i Sveits og med fokus på eventuelle særregler som gjelder for eiendomsselskaper. Regler og satser for dette må sammenlignes med tilsvarende regler og satser som gjelder for selskaper hjemmehørende i Norge.

Et første spørsmål som reiser seg er hvordan det forhold at sveitsiske skatteregler og skattenivå er forskjellig i ulike kommuner og kantoner, skal hensyntas i vurderingen.

Ordlyden ("lavskatteland"), tilsier isolert sett at man må vurdere skattenivået i samtlige kantoner og kommuner, siden alle disse vil påvirke beskatningen i Sveits som helhet. Skattyter mener likevel at det i denne saken må være tilstrekkelig å vurdere skattereglene i de kantoner/kommuner hvor selskapet driver virksomhet. For det første viser skattyter til at det er skattereglene i disse kantonene som avgjør hvilken skatt som selskapene faktisk betaler i Sveits. I forarbeidene (Ot.prp nr. 16 (1991-1992) pkt 6.9 heter det:

"I en del land er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter. Det må foretas en sammenligning med de inntektsskatter som gjelder for disse typer innretninger eller inntekter i Norge."

Skattyter mener det i denne forbindelse er relevant å vise til Finansdepartementets uttalelse fra 5. juli 2010 (Utv 2010 s 1240), hvor det heter:

"Ved selskapsstrukturer og investeringer av mer stabil og langvarig karakter, og hvor samtlige av selskapets aksjeinntekter er av en slik art at de ville falt inn under den norske fritaksmetoden dersom selskapet hadde vært norsk skattyter, kan det være mer nærliggende å la disse omstendigheter få betydning ved lavskattelandvurderingen. [...] Etter departementets oppfatning bør den konkrete sammensetningen av et selskaps aksjeportefølje i slike tilfeller anses relevant når man fastlegger hva den effektive beskatningen av selskapet ville ha blitt i henholdsvis Norge og utlandet."

Finansdepartementet sier videre at aksjeporteføljens konkrete sammensetning også kan være aktuell i de tilfeller selskapet ligger i et land som ordinært anses som lavskatteland.

Det fremgår av uttalelsen at det kan være relevant å se hen til den beskatningen som gjelder for de bestemte eiendeler selskapet har. Konkret gjelder uttalelsen skatteregler som kan være forskjellige for ulike typer aksjer, men skattyter mener uttalelsen også må være relevant for denne saken, hvor beskatningen avhenger av hvor eiendelene befinner seg. Skattyter mener for øvrig at vilkåret om at investeringene må være av "mer stabil og langvarig karakter" må anses oppfylt da det dreier seg om fast eiendom.

Den samme oppfatningen synes lagt til grunn i Naas m. fl. "Norsk internasjonal skatterett" (Universitetsforlaget 2011), hvor det på side 600, pkt 14.2.3.2 (ii) uttales:

"Tilsvarende må også andre regler som går ut på at selskaper i en viss periode eller under visse forutsetninger er underlagt gunstigere beskatning enn de generelle skattereglene tilsier kunne medføre at et land anses som lavskatteland. Eksempler kan være gunstigere skatteregler for selskaper i en spesiell region eller for selskaper som bidrar til utbygging av landets infrastruktur."

Neste spørsmål blir da om det må foretas en vekting av skattenivået i de aktuelle kantonene eller om det er tilstrekkelig å benytte et rent gjennomsnitt. Skattyter mener at en vekting av skattenivået basert på omsetning, investert kapital eller lignende i de enkelte kantoner innebærer at man går for langt i å se hen til konkrete forhold ved virksomheten som vurderes. Etter skattyters oppfatning følger det blant annet av lagmannsrettens avgjørelse i Cermaq-saken (Utv 2006 s 1151) at det skal tas hensyn til de særlige regler som gjelder, eller kan gjelde, for den type selskap og bransje som vurderes, men at det skal ses bort fra individuelle, ikke bransjetilknyttede forhold. I saken anførte staten blant annet at det skulle ses bort fra effekten av goodwillavskrivninger ved beregning av det norske skattenivået, siden selskapet etablerte seg i utlandet ved kjøp av aksjer - som ikke gir rett til goodwillavskrivninger. Lagmannsretten viste til at dette var et individuelt forhold som ikke var relevant. Norske regler om avskrivning av goodwill måtte derfor hensyntas.

Etter skattyters oppfatning trekker det i samme retning at den motsatte tolkningen, altså at skattenivået i de ulike kantonene må vektes, vil kunne gi vilkårlige resultater. Selv uten at skatteregler eller skattesatser endres, vil Sveits da kunne være høyskatteland ett år men lavskatteland det neste som følge av at f. eks. omsetningen har økt i en kanton med relativt sett lavt skattenivå.

Skattyter mener imidlertid det kan være grunnlag for å se bort fra, eller tillegge særlig vekt, skattenivået i kantoner dersom virksomheten i disse er ubetydelig eller eventuelt i påfallende grad overstiger den i øvrige kantoner.

Av betydning er også avskrivningssatsene som gjelder for Selskapets eiendeler. Som nevnt ovenfor eier Selskapet forretningseiendom. I Sveits er avskrivningssatsen 4 % for forretningsbygg. Den tilsvarende satsen i Norge er 2 %. Det gjelder likevel en forhøyet sats på 10 % for bygg som må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen. Når det gjelder avskrivningssatser for andre typer driftsmidler vises det til den generelle redegjørelsen ovenfor.

De ordinære avskrivningssatsene trekker sveitsisk skattenivå noe ned sammenlignet med det norske. Det forhold at fremføringsadgangen for underskudd i Sveits er begrenset til 7 år, mot ubegrenset fremføringsadgang i Norge, samt at selskapene ikke har anledning til å konsolidere

skattemessig resultat gjennom konsernbidrag, vil imidlertid øke det sveitsiske skattenivået sammenlignet med det norske. Det vises her blant annet til at selskapene i Norge kunne ha benyttet konsernbidrag selv om Datter er hjemmehørende i annet EU-land, jf skatteloven § 10-4 (1) siste punktum.

Etter skattyters syn må det også være relevant i vurderingen å ta hensyn til at selskaper i Sveits også ilegges en formuesskatt/skatt på egenkapital, selv om ordlyden i skatteloven § 10-63 isolert sett taler for at det kun er inntektsskatter som er relevante. Skattyter viser her til at formuleringen må ses på bakgrunn av at norske selskaper kun ilegges inntektsskatt. For selskaper hjemmehørende i Sveits påvirkes imidlertid den årlige utlignede skatten også av formuesskatten. Reelle hensyn taler derfor for at formuesskatten må hensyntas i vurderingen av om Sveits er et "lavskatteland".

Det anføres også at den sveitsiske selskapsskatten trolig ville vært høyere dersom Sveits ikke hadde hatt denne formuesskatten, samt at dette er en skatt som må betales selv i år hvor selskapet går med underskudd. Etter skattyters syn bidrar de særlige sveitsiske skattereglene som gjelder ved salg av fast eiendom, i vesentlig grad til å øke det sveitsiske skattenivået for eiendomsselskaper. Det kan etter skattyters oppfatning ikke være tvil om at disse reglene er relevante i vurderingen.

Som en oppsummering viser skattyter til at skattesatsene isolert sett taler for at Sveits ikke er å anse som et lavskatteland. I tillegg inneholder de sveitsiske skattereglene både elementer som øker og elementer som reduserer skattenivået sammenlignet med norske skatteregler.

Skattyter mener imidlertid at de forhold som trekker opp det sveitsiske skattenivået mer enn oppveier de som trekker det ned, jf blant annet "real estate capital gains tax" og fraværet av konsernbidragsregler. Skattyter mener på denne bakgrunn at Sveits ikke kan regnes som et lavskatteland etter skatteloven § 10-63 i dette tilfellet.

Innsender ble i epost fra direktoratet varslet om at direktoratet ikke hadde nok opplysninger til å ta stilling til om Sveits blir å anse som et lavskatteland for Selskapet. Direktoratet vil imidlertid ta stilling til innsenders spørsmål om hvilke faktorer som skal hensyntas ved lavskattelandvurderingen. Innsender presiserte i etterfølgende telefonsamtale, og bekrefter i e-post, at lavskattelandvurderingen skal foretas for Selskapet etter at aksjene er overdratt og Datter er innfusjonert i selskapet.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til de spørsmål innsender har reist om enkelte forhold og om de skal hensyntas ved vurderingen av om Sveits er et lavskatteland for Selskapet, ved utbytte fra Selskapet til Konsernmor, eller ved salg av aksjer i Selskapet, jf. skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, jf. § 10-63, etter omorganiseringen.

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

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

Skattedirektoratet kan i en bindende forhåndsuttalelser ikke vurdere anvendelsen av skatteavtaler, jf. forskrift om bindende forhåndsuttalelser av 14. juni 2005 nr 550 § 5 fjerde ledd.

En bindende forhåndsuttalelse baseres utelukkende på det faktum som innsender beskriver, herunder beskrivelse av annen lands rett. Forsåvidt gjelder sveitsisk skatterett og skattenivå vil vår uttalelse derfor utelukkende basere seg på de opplysninger som blir gitt i anmodningen, uten nærmere vurdering. Direktoratet tar heller ikke stilling til de konkrete skattesatser som innsender har presentert, og således ikke om Sveits er et lavskatteland i denne saken.

Vi forutsetter at Konsernmor faller inn under fritaksmetodens anvendelsesområde, jf. skatteloven § 2-38 (1). Vi gjør ingen vurdering av om Selskapet omfattes som objekt av fritaksmetoden, og drøfter kun enkelte momenter som skal med i lavskattelandvurderingen etter skatteloven § 2-38 (3). Det forutsettes således bl.a. at Selskapet etter omorganiseringen er skattemessig hjemmehørende og reelt etablert i Sveits, samt at det fortsatt dreier seg om en fremtidig disposisjon.

Ettersom lavskattelandvurderingen skal gjøres over en periode på 2-3 år, legger direktoratet til grunn, i mangel av andre opplysninger, at skattebelastningen i Sveits har vært uforandret siste 2-3 år, og vil være uforandret de neste 2-4 år.

Rettskilder

Etter skatteloven § 2-38 gjelder skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eiendeler. Det er foran forutsatt at Konsernmor og Selskapet faller inn under denne bestemmelsen. Etter skatteloven § 2-38 (2) bokstav a gjelder fritaket både utbytte og gevinst ved realisasjon av aksjer. I utgangspunktet er det altså skattefritak både for denne type selskap og den type gevinst saken gjelder. Skatteloven § 2-38 (3) unntar imidlertid fra fritaksregelen inntekt på eierandel i aksjeselskap som hører hjemme i et lavskatteland.

Formålet med skattefritaket er å forebygge kjedebeskatning av inntekt der virksomhet i underliggende selskap allerede er beskattet. Dette tilsier at skattefritaket ikke kommer til anvendelse når inntekten stammer fra et underliggende selskap hjemmehørende i et land som fritar for skatt, eller som beskatter svært lavt, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-05) pkt. 6.5.4.1.

Skatteloven § 2-38 (3) bokstav a lyder:

(3)Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:

a. inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, og inntekt på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. § 10-63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, samt finansielt instrument med slike eierandeler som underliggende objekt,

NOKUS-reglene definerer "lavskatteland"-kriteriet:

Skatteloven § 10-63 lyder: Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge.

Etter bestemmelsen skal det altså skje en sammenligning av den alminnelige inntektsskatten i vedkommende land og den skatten Selskapet ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Dersom vedkommende lands inntektsskatt er mindre enn to tredjedeler av det som "ville ha blitt ilignet" i Norge, foreligger et lavskatteland.

Ordlyden indikerer at det ved sammenligningen skal skje en konkret beregning av hva skatten ville ha blitt i Norge. Av forarbeidene framgår imidlertid at bestemmelsen ikke kan tas på ordet, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 6.9. Hvordan sammenligningen skal gjennomføres er presisert på følgende måte:

"Departementets forslag innebærer at særreglene bare skal gjelde for selskaper hjemmehørende i stater med et skattenivå hvor den alminnelige inntektsskatt på et selskaps samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatt et tilsvarende selskap hadde blitt ilignet i Norge. Ved avgjørelsen av om dette kravet er oppfylt er det ikke den konkrete forskjell for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende. Det må i stedet foretas en generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatten i Norge og i den annen stat for denne typen selskaper. ... I en del land er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter. Da må det foretas en sammenligning med de inntektsskatter som gjelder for disse typer innretninger eller inntekter i Norge."

Det fremgår videre av Lignings-ABC 2013-14 s. 1382 pkt 8.2.1 bl.a.:

"Ved lavskattelandvurderingen er det de reelle forskjellene i skattenivået som skal leggestil grunn, ved at det foretas en sammenlikning av forskjellen i effektiv beskatning i Norge og den annen stat for den type selskap vurderingen gjelder. At et selskap i et enkeltstående år kommer over eller under grensen på to tredjedeler, vil ikke nødvendigvis være avgjørende for om selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland. Sammenlikningen skal være av generell art og knyttes til en periode av en viss varighet, i praksis to-tre år. Er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter i utlandet, er det relevante sammenligningsgrunnlaget de skattene som gjelder for disse typer selskaper, virksomheter eller inntekter i Norge."

Når det gjelder hvilken type inntekt som skal inngå i sammenligningsgrunnlaget, så har lovgiver i Innst. O. nr. 47 (1991-92) s. 140 forutsatt at realisasjonsgevinst ved salg av aksjer ikke skal tas med i betraktning ved lavskattelandvurderingen. De uttaler her:

"Etter departementets oppfatning bør en ikke se hen til skatt på utbytte og skatt på gevinst ved realisasjon av aksjene i selskapet ved sammenligningen av skattenivået. Dersom det ikke utdeles utbytte fra selskapet, kan det gå svært lang tid før overskuddet kommer til beskatning. Det er nettopp for å unngå at det bygges opp ubeskattet kapital i selskapet at deltakerne skal beskattes løpende for deres andel av overskuddet. Et annet forhold er at overskuddet kan komme de norske

deltakerne til gode uten at overskuddet kan skattlegges som utbytte og gevinst ved sammenligningen av skattenivået."

Dette utgangspunktet modereres imidlertid av at når man ser på beskatningen i det enkelte land, må man hensynta hvilke inntekter det konkrete selskapet har. Dersom selskapet driver med kjøp og salg av aksjer, skal aksjegevinst med i beskatningsgrunnlaget. Det vises her til Høyesteretts dom av 6. mars 2014 Aban International, hvor de bl.a. uttaler:

(50) Ut fra beskrivelsen av DDI som et typisk holdingselskap, legger jeg til grunn at selskapet primært tar sikte på en langsiktig forvaltning av sine eierinteresser i underliggende riggselskap. Det er opplyst at denne form for organisering av virksomhet er vanlig i offshorebransjen. Konsernstrukturer med holdingselskap er også nevnt av Finansdepartementet som eksempel på selskap med langsiktighet/stabilitet i porteføljen, jf. Utv. 2010 side 1240. Dette peker i retning av at det i all hovedsak er framtidige inntekter i form av utbytte som er hovedinteressen bak etableringen av selskapet. Inntekter ved salg av aksjer vil i en slik sammenheng ikke framstå som en typisk inntektskilde. Dette kan tale for å begrense aksjeinntektenes betydning i sammenligningen til inntekter i form av utbytte.

(51) Spørsmålet er om en slik begrensning av inntektsgrunnlaget er i samsvar med forarbeidenes anvisning på at det er et generelt skattenivå som skal legges til grunn og ikke det som konkret vil gjelde ved ligningen av selskapet i Norge. Som det framgår av sitatene fra forarbeidene, skal imidlertid utgangspunktet tas i forskjellen i inntektsnivå "for denne typen selskaper". Dette må forstås slik at det skal foretas en viss tilpasning av inntektsgrunnlaget til det som er typisk for den bransje selskapet operer innenfor, jf. lagmannsrettens oppsummering av innholdet i lavskattelandbegrepet. En begrensning av aksjeinntektene til utbytte er derfor etter min mening i tråd med forarbeidene.

(52) Dette er også i samsvar med forvaltningspraksis for så vidt gjelder anvendelse av § 10-63 i forbindelse med NOKUS-beskatning, jf. Utv. 2004 s 339. Etter å ha omtalt et holdingselskaps inntekt i form av aksjeutbytte i relasjon til NOKUS-reglene, uttales vedrørende aksjegevinst:

"Dersom holdingselskapet i tillegg driver med kjøp og salg av aksjer, og det finner sted en viss rotasjon i aksjeporteføljen, må også reglene for gevinstbeskatning tas med i lavskattelandvurderingen."

(53) Jeg viser også til praksis gjengitt i Almvik og Kristiansen: Bedriftsbeskatning i praksis, utgitt av Sentralskattekontoret for storbedrifter, 2006, side 395-396 og 398-399. Sinvest har opplyst at DDI ikke var engasjert i kjøp og salg av aksjer, noe som heller ikke er bestridt av staten.

(54) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at det i dette tilfellet ikke vil være riktig å trekke inn aksjegevinst i fastleggingen av sammenligningsgrunnlaget.

Skattedirektoratet forstår Høyesterett slik at det kun er den virksomhet selskapet rent faktisk driver, og den inntekten som denne genererer, som er aktuell ved lavskattelandvurderingen. Andre potensielle inntekter som fremtiden eventuelt kan bringe, skal ikke hensyntas.

Det er forskjellige årsaker til at de formelle skattesatsene kan gi et uriktig uttrykk for det reelle skattenivået i et land. I foreliggende sak er det meravskrivning, konsernbidrag og underskuddsfremføring som er trukket frem av innsender. Det er derfor av interesse å se på rettskilder vedrørende dette.

I Ot.prp. Nr. 16 (1991-92) pkt. 6.9 s. 79 uttaler lovgiver følgende om skattekreditter:

"Et annet forhold som kan gjøre at den effektive beskatningen er lav, er ulike typer skattekreditter. Dersom det gjelder høye satser for skattemesige avskrivninger, eller det er innført gunstige avsetningsordninger for bestemte typer inntekter, vil de formelle skattesatsene ikke gi et riktig uttrykk for det reelle skattenivået i landet."

I Cermaq-dommen, avsagt 21. august 2006 av Borgarting lagmannsrett, konkluderer retten med at konsernbidragsreglene må hensyntas ved lavskattelandvurderingen. Retten uttaler om dette:

Norske konsernbidragsregler er ikke hensyntatt verken i Mannheimstudien eller i Finansdepartementets sammenligning av skattesatser i Norge og Chile. Flertallet i ligningsnemnda, alle unntatt direktøren ved Sentralskattekontoret, kom til at konsernbidrag ikke skulle hensyntas.

Nemnda synes imidlertid bare å ha vurdert spørsmålet konkret i forhold til anvendelsen av spesialbestemmelsen for oppdrettselskaper i skattelovens § 8-1, og har ikke vurdert om ordningen kan sies å påvirke det generelle skattenivået.

Overligningsnemnda var enig med ligningsnemnda i at en konkret vurdering med utgangspunkt i anvendelse av § 8-1 ikke kunne foretas. Overligningsnemnda mente likevel det var riktig å legge til grunn at konsernbidragsordningen, generelt, måtte antas å redusere den effektive skattesatsen i Norge, sammenlignet med det som gjelder i land uten slike ordninger, noe også staten er enig i.

Under henvisning til Chiles ordning med akselererte avskrivninger, antok overligningsnemnda, at "effekten av de to regelsett langt på vei er korresponderende og således har omtrent motsvarende reduserende effekt på henholdsvis det norske og det chilenske effektive skattenivået."

Avskrivningsordningen i Chile er allerede hensyntatt i departementets sammenligning av regimene, mens konsernbidragsreglene ikke er det.

Betydningen av konsernbidragsreglene er verken berørt i NOU 1993:9 (Skaugeutvalget) eller i Finansdepartementets brev av 15. februar 2006. Når overligningsnemnda har antatt at reglene har omtrent samme effekt som de chilenske forserte avskrivningsreglene, finner lagmannsretten å kunne legge det til grunn. Og i forhold til Finansdepartementets anslag må det etter dette gjøres en reduksjon ved beregningen av det norske skattenivået."

I Norsk internasjonal skatterett 2011, av Henning Naas m.fl., uttales det på s. 599 flg. om underskuddsfremføring ved lavskattelandvurderingen:

"I Utv. 2006 s. 1151 Cermaq la lagmannsretten til grunn at det skal tas hensyn til særlige regler som gjelder for den type selskap eller bransje som vurderes, men at forhold som må tilskrives individuelle, ikke bransjetilknyttede forhold, ikke skal vektlegges.

Et eksempel kan være et selskap som operer i et land hvor det ikke er fremføringsadgang for underskudd. Effekten av fremføringsadgangen etter norsk skatterett (sktl. §§ 14-6, jf. 6-3) må hensyntas ved sammenligningen. Det faktum at det utenlandske selskapet rent faktisk går med overskudd og ikke får utnyttet denne skatteeffekten er et forhold knyttet til det individuelle foretaket som ikke kan medføre at det skal ses bort fra effekten av underskuddsfremføring på de effektive skattesatsene....

At det utenlandske selskapet går med underskudd er også et individuelt forhold som det skal ses bort fra. At underskudd ikke er til hinder for gjennomføring av NOKUS-beskatning følger også forutsetningsvis av sktl. § 10-61, 2. og 3. punktum, hvor det heter at underskudd fastsatt etter NOKUS-reglene kan fremføres til fradrag i senere års NOKUS-inntekt fra samme selskap. "

I forbindelse med innføringen av fritaksmetoden i § 2-38 er det videre ved forskrift fastsatt lister over land som anses som lavskatteland, og ikke anses som lavskatteland, se skatteforskrift SKD § 10-63. Listene er ikke uttømmende og utfyller lovbestemmelsene både i relasjon til avgrensningen av fritaksmetoden i § 2-38 (3) bokstav a og NOKUS-reglene. Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.4.4. og Innst. O. nr. 10 (2004-2005) pkt. 6.4. Listen over land som ikke anses som lavskatteland, er ikke bindende uten nærmere vurdering hvis selskapets inntekt i det aktuelle landet hovedsakelig er skattefri inntekt etter fritaksmetoden og inntekten skriver seg fra investering i lavskatteland, se forskriften § 10-63-3 (2). Listen over presumptivt ikke-lavskatteland har ikke betydning for hvorvidt «annen selvstendig innretning eller formuesmasse» anses hjemmehørende i lavskatteland, se forskriften § 10-63-3 (3).

På denne bakgrunn skal Skattedirektoratet ta stilling til de spørsmål innsender har reist om hvordan enkelte forhold skal hensyntas ved vurderingen av om Sveits er et lavskatteland for Selskapet.

Lavskattelandvurderingen

Konsernmor eier idag 100 % av aksjene i Datter, som igjen eier 100 % av Selskapet i Sveits. Selskapet eier forretningseiendommer og har inntekter i flere kantoner.

Konsernet ønsker nå å omstrukturere. Konsernmor overfører alle sine aksjer i Datter til Selskapet, mot vederlagsaksjer i Selskapet. Selskapet vil da være 100 % av Konsernmor. Deretter ønsker man å likvidere Datter, ved å fusjonere Datter inn i Selskapet.

Sveits ligger utenfor EØS-området og står ikke på lavskattelandlisten, jf. skatteforskrift SKD § 10-63, men det er ikke avgjørende for vurderingen av om Sveits skal anses som et lavskatteland for den type virksomhet som utøves i Selskapet.

Som foran nevnt skal man ved vurderingen av om det foreligger et lavskatteland foreta en sammenligning av forskjellen mellom de effektive skattesatsene. Det er da ikke tilstrekkelig å kjenne de formelle skattesatsene i de aktuelle landene, man må også se på hva som inngår i

skattegrunnlaget, fradragsregler, periodiseringsregler, fritaksregler etc. i de enkelte land. Direktoratet skal derfor se nærmere på enkelte av disse forholdene i det følgende.

1. Hvilke inntekter hos Selskapet inngår i sammenligningsgrunnlaget

Det første spørsmålet som må avklares, er hvilke inntekter som inngår i sammenligningsgrunnlaget. Det må tas utgangspunkt i den virksomhet som Selskapet driver.

Selskapets virksomhet er opplyst å bestå av utleie av forretningseiendommer. Forvaltningsvirksomheten skjer gjennom kjøp av forvaltertjenester fra to andre selskaper.

Selskapet eier ingen aksjer. Det er også opplyst at det ikke er aktuelt å omsette eiendom fra Selskapet i nær fremtid.

På denne bakgrunn forstår direktoratet det slik at Selskapets virksomhet utelukkende vil bestå av utleie av forretningseiendommer.

På grunnlag av Høyesteretts dom av 6. mars 2014, og forarbeidene til NOKUS-reglene, som foran sitert, legger direktoratet til grunn at det er inntekt fra denne utleievirksomheten som inngår i sammenligningsgrunnlaget.

2. Avskrivningsregler

Innsender skriver at de ordinære avskrivningssatsene trekker sveitsisk skattenivå noe ned sammenlignet med det norske.

Som nevnt ovenfor vil Selskapet eie forretningseiendom. I Sveits er avskrivningssatsen 4 % for forretningsbygg. Den tilsvarende satsen i Norge er 2 %, jf. skatteloven § 14-43. Det gjelder likevel en forhøyet sats på 10 % for bygg som må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen. Direktoratet legger til grunn at denne forhøyede satsen ikke er aktuell her. Innsender viser videre til at det i visse tilfeller er adgang til å foreta avskrivninger samlet på bygg og grunn/tomt, samt at man kan velge lineære avskrivninger i stedet for saldoavskrivninger.

Som nevnt foran omtaler Finansdepartementet ulike typer skattekreditter, herunder høyere avskrivningssatser i Ot.prp. Nr. 16 (1991-92) pkt. 6.9 s. 79 og konkluderer med at slike meravskrivninger må hensyntas ved lavskattelandvurderingen. Skattedirektoratet legger til grunn at tilsvarende må gjelde for forskjeller i avskrivningsmetode og -grunnlag. Skattedirektoratet konkluderer derfor med at forskjeller i avskrivningsgrunnlag/-metode og -satser, skal tas med i lavskattelandvurderingen.

3. Konsernbidrag

Som foran nevnt skal man for norske holdingselskaper som faller inn under fritaksmetoden hensynta det effektive skattenivået på underliggende datterselskaper.

Innsender anfører at Sveits ikke har regler om konsernbidrag i motsetning til Norge, og at skattebelastningen i Sveits dermed blir høyere.

De norske konsernbidragsreglene fremkommer i skatteloven §§ 10-2 til 10-4. Når giver får fradrag skal mottaker beskattes. Dersom mottaker har underskudd medfører ordningen at

mottakende selskap kommer raskere i skatteposisjon. Fordelen ved konsernbidrag ligger således i en periodiseringseffekt som er vanskelig å tallfeste.

Som nevnt foran konkluderte Borgarting lagmannsrett, i Cermaq-dommen av 21. august 2006, med at de norske konsernbidragsreglene må hensyntas ved lavskattelandvurderingen.

Skattedirektoratet forstår dette slik at konsernbidragsordningen, generelt, reduserer den effektive skattesatsen i Norge, og legger derfor til grunn at den norske konsernbidragsordningen skal hensyntas ved lavskatteland-vurderingen.

4. Underskudd til fremføring

Innsender viser også til at fremføringsadgangen for underskudd er begrenset til 7 år i Sveits, mot ubegrenset fremføringsadgang i Norge, og mener dette må få betydning for beregningen.

Direktoratet viser til sitatet foran fra Norsk internasjonal skatterett.

De norske underskuddsreglene gir større fremføringsadgang enn de sveitsiske. Dersom underskudd slettes etter syv år risikerer selskapet ikke å få fullt fradrag for utgifter de reelt sett har hatt. Dette er således en forskjell som går utover en ren periodiseringseffekt. Skattedirektoratet er enig i at denne forskjellen må hensyntas ved lavskattelandvurderingen.

5. Sveitsiske skatter

Innsender opplyser at sveitsiske selskaper betaler skatt både på føderalt nivå (federal tax) og på lokalt/regionalt nivå (cantonal/communal tax). Det er fremlagt en oversikt over de generelle skattesatser for 2013 for de kantonene/kommuner der de sveitsiske selskapene har virksomhet. I tillegg er det opplyst om redusert skattesats for lavere inntekt i visse kantoner.

Innsender har diverse anførsler om andre skatter, fradragspost ol. som ifølge ham har betydning for lavskattelandvurderingen.

Innsender anfører at Real estate capital gains tax, Capital gains tax og Real estate transfer tax er en integrert del av det alminnelige inntektsskattesystemet, og at disse derfor er relevante i vurderingen. Real estate capital gains tax er, ifølge innsender, en særskilt gevinstbeskatning knyttet til avhendelse av fast eiendom som ilegges i enkelte kantoner, mens Real estate transfer tax ilegges ved overføring av fast eiendom. Capital gains tax er opplyst å være en skatt på gevinst ved salg av majoriteten av aksjene i eiendomsselskaper.

Skattedirektoratet viser til uttalelsene foran under rettskilder, om at det er selskapets konkrete virksomhetsinntekter som skal inngå i sammenligningsgrunnlaget ved lavskatteland-vurderingen. På bakgrunn av opplysningene om at salg av fast eiendom ikke er aktuelt for tiden, samt at Selskapet ikke vil eie aksjer etter fusjonen, er Real estate capital gains tax, Real estate transfer tax og Capital gains tax ikke aktuelle ved lavskattelandvurderingen og direktoratet finner det derfor ikke nødvendig å klassifisere disse skattene.

Det er opplyst at enkelte kantoner opererer med lavere skattesats for skattepliktige inntekter under et visst nivå. Et eksempel er at i Basel-Stadt vil effektiv skattesats for de laveste inntektene være 14,9 %, og den maksimale satsen, hensyntatt føderal skatt og effekten av skattefradraget, være 22,18 %.

Skattedirektoratet ser at man i presentasjonen over generelle skattesatser utelukkende synes å operere med den maksimale skattesatsen i disse kantonene. Siden det er den effektive beskatningen på overskudd fra virksomheten i det enkelte kanton som skal beregnes, må man hensynta hvilken skattesats inntekten fra virksomheten i det kantonet faktisk skal beskattes med. Således vil selskaper med lav inntekt i disse kantonene ha den laveste skattesatsen.

På bakgrunn av opplysninger om at skattebelastningen i det enkelte kanton i Sveits er forskjellig, må skatten først beregnes for virksomheten i hvert enkelt kanton. Deretter kalkuleres den samlede beskatningen for Selskapet, der man også hensyntar størrelsen på inntekten i hvert kanton, dvs. vekting. På denne måten kommer man frem til den effektive satsen for Selskapets virksomhet.

Ettersom norske selskaper kun ilegges inntektsskatt og sveitsiske selskaper også ilegges formuesskatt, mener innsender at reelle hensyn taler for at denne sveitsiske formuesskatten må hensyntas ved lavskattelandvurderingen. Etter Skattedirektoratets oppfatning inngår ikke formuesskatt i begrepet alminnelig inntektsskatt. Tilsvarende oppfatning fremgår av Bedriftsbeskatning i praksis 4. utgave s. 562 pkt. 10.7.6.3. Sveitsisk formuesskatt skal derfor ikke med i lavskattelandvurderingen.

Annual capital tax er en årlig kapitalskatt beregnet på grunnlag av egenkapitalen i selskapet. Slik direktoratet forstår utformingen av denne skatten, har den likhetstrekk med formuesskatt. Som foran nevnt omfatter ikke alminnelig inntektsskatt slik skatter. Annual capital tax skal derfor ikke med i lavskattelandvurderingen.

Konklusjon

Forskjellige avskrivningsgrunnlag, -metode og -satser skal hensyntas ved lavskattelandvurderingen for Selskapet.

Den norske konsernbidragsordningen skal hensyntas ved lavskattelandvurderingen.

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt gir de norske underskuddsreglene større fremføringsadgang enn de sveitsiske. Forskjeller i fremføringsadgangen for underskudd må hensyntas ved lavskattelandvurderingen.

Ettersom eiendomssalg og aksjesalg ikke inngår i Selskapets virksomhet, tar Skattedirektoratet ikke stilling til Real estate capital gains tax, Real estate transfer tax og Capital gains tax.

I kantoner med lavere skattesats for skattepliktige inntekter under et visst nivå, må man hensynta hvilken skattesats inntekten fra virksomheten i det kantonet skal beskattes med.

På bakgrunn av opplysninger om at skattebelastningen i det enkelte kanton i Sveits er forskjellig, må skatten først beregnes for virksomheten i hvert enkelt kanton. Deretter kalkuleres den effektive beskatningen av Selskapets virksomhet, der man også hensyntar størrelsen på inntekten i hvert kanton, dvs. vekting.

Sveitsisk formuesskatt og Annual capital tax skal ikke med i lavskattelandvurderingen.