



Skattenytt 4/2014

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

LAGMANNRETTSDOMMER	1
SkN 14-042 Fradrag for emisjonskostnader. Tilleggsskatt.	1
SkN 14-043 Fradrag for tap på fordringer	21
SkN 14-044 Endringsfrist ligning, fradrag leieutgifter.	38
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	49
SkN 14-045 Ervervstidspunktet for aksjer ved nystiftelse	49
SkN 14-046 Bosatt i utlandet, fradrag for merkostnader	50
SkN 14-047 Gjennomsnittsligning - skatteloven § 14-81.	51
SkN 14-048 Domscommentar, «Aban International»	52
SkN 14-049 Domscommentar, «Tangen 7»	56
SkN 14-050 «Tangen 7» - treårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 2	60
SkN 14-051 Manuell og elektronisk føring av personallister	61
SkN 14-052 Føring av personallister, oppdatert melding	63
SkN 14-053 Nummerering av salgsdokumenter	75
SIVILOMBUDSMANNEN	77
SkN 14-054 Eiendomsskatt: Taksering av tomt i LNFR-område	77
FORSKRIFTSENDRINGER	85
SkN 14-055 Endringer i skattebetalingsforskriften	85
SkN 14-056 Endringer i forskrift til skatteloven	85

Lagmannsrettsdommer

SkN 14-042 Fradrag for emisjonskostnader. Tilleggsskatt.

Lovstoff: Skatteloven § 6-1, ligningsloven § 9-6 nr. 3, § 10-2 nr. 1 og § 10-4 nr. 1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 10. april 2014, **sak nr.:** LB-2013-69127-2

Dommere: Lagdommer Kristel Heyerdahl, kst. lagdommer Kjersti Buun Nygaard, ekstraordinær lagdommer Iver Huitfeldt. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-25392 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-69127-2 (13-069127ASD-BORG/01). **Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2014-1299-U.**

Ankende part: Boligutleie Holding II AS (advokat Vidar Strømme).

Ankemotpart: Staten v/Skatt Øst (advokat Morten Søvik).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om fradragsrett for kostnader som var oppgitt å være emisjonskostnader. Lagmannsretten fant etter en konkret vurdering av de underliggende forhold at kostnadene ikke var emisjonskostnader og at de heller ikke hadde tilknytning til selskapets inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Kostnadene kunne heller ikke tilordnes selskapet selv om selskapet rent faktisk hadde dekket kostnadene. Tilleggsskatt ble opprettholdt.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 18. juli 2011 vedrørende ligningen av Boligutleie Holding II AS for inntektsårene 2004, 2005 og 2006. I vedtaket ble det lagt til grunn at fradragførte emisjonskostnader for inntektsårene 2004 og 2005 ikke var fradragsberettiget, hverken som emisjonskostnader eller som utgifter til innhenting av kapital i selskapet etter skatteloven § 6-1 første ledd.

Sakens bakgrunn

Saksøker, Boligutleie Holding II AS, ble stiftet 20. februar 2002, men selskapets operative virksomhet startet først i 2004. Det fremgår av selskapets årsberetninger for 2004 og 2005 at dets formål er å «investere i utleieboliger med sentral beliggenhet (befolkning, kommunikasjon) i Norden». Boligutleie Holding II AS hadde ved utgangen av 2004 og 2005 henholdsvis 3 354 og 3 424 aksjonærer som i hovedsak var private investorer.

I 2004 ble det foretatt fire emisjoner i Boligutleie Holding II AS med et totalt emisjonsbeløp på NOK 1 594 394 836. I 2005 ble det ikke foretatt emisjoner i selskapet. Emisjonsbeløpet ble videreført til datterselskapet Hyresbostäder i Sverige II AB ved emisjoner i dette selskapet. Hyresbostäder i Sverige II AB var eid av Boligutleie Holding II AS med ca 80 % og

Hyresfastigheter Holding II AB med ca 20 %. Boligutleie Holding II AS hadde ved utgangen av 2004 investert i tre eiendomsporteføljer i Sverige og i løpet av 2005 var antallet økt til åtte. Investeringene i eiendomsporteføljene skjedde indirekte gjennom datterselskapet Hyresbostäder i Sverige II AB. Hyresbostäder i Sverige II ABs investering i eiendommer ble i all hovedsak foretatt ved kjøp av aksjer i eiendomsselskap.

Boligutleie Holding II AS var en del av Acta Holding ASAs investeringsportefølje, jf. nedenfor. Acta Holding ASA skiftet 15. september 2012 navn til Agasti Holding ASA, men i dommen vil selskapets navn på vedtakstidspunktet bli anvendt og da gjerne i kortformen Acta. Acta Holding ASA hadde i 2004 og 2005 seks heleide datterselskap hvorav fire i Norge (Acta ASA, Acta Asset Management ASA, Acta Prosjektmegling AS og Acta Corporate Services AS) og to i Sverige (Acta Försäkringsplanering AB og Svensk Spar AB (under avvikling i 2005)). Acta Asset Management ASA var i 2004-2006 et verdipapirforetak med tillatelse til å motta og formidle ordre fra finansielle investorer, forestå aktiv forvaltning av investors portefølje og forestå markedsføring av finansielle instrumenter. Selskapet fikk etter det opplyste i april 2012 tilbakekalt sine tillatelser til å yte investeringstjenester uten at det har betydning i foreliggende sak.

Av Actas Årsrapport for 2004 er bl.a. følgende opplyst om konsernets virksomhet:

- Acta ble etablert i Stavanger i 1990 som en distributør av låne- og forsikringsprodukter.
- Acta tilbyr nå investeringsrådgivning med et bredt utvalg av spare- og investeringsløsninger i Norge og Sverige.
- Acta-konsernet har totalt 272 heltidsansatte, hvorav rundt 180 profesjonelle investeringsrådgivere og ledere ved Actas 33 rådgivningskontorer i Norge og Sverige.
- Acta hadde ved utgangen av 2004 nær 30 milliarder kroner i kundemidler under forvaltning på vegne av 66 000 kunder.

Av Actas årsrapport for 2005 fremgår at selskapet ved utgangen av 2005 forvaltet nærmere 49 milliarder kroner på vegne av 72 000 kunder.

I Actas årsrapport for 2004 er det redegjort for hvilke spare- og investeringsløsninger Acta tilbyr sine kunder i Norge og Sverige. I tillegg til tradisjonelle verdipapirfond, fond-av-hedgefond og indeksprodukter, er eiendomsporteføljer ett av spareproduktene. Eiendomsporteføljene er organisert som selvstendige aksjeselskap hvor Boligutleie Holding II AS er ett av disse.

Kundenes investeringer i Acta-produkter ble regulert av «Avtale om aktiv forvaltning». Dette var en standardavtale mellom investor og Acta Asset Management ASA. I henhold til avtalen skulle investor krysse av for investeringsbeløpets størrelse og hvilken av de seks porteføljene (Acta Eiendomsportefølje, Global Balanced aktiv-allokeringsportefølje, Global Thematic aksjefondsportefølje, Multi-Strategy Hedgefon-portefølje, Multi-Strategy Hedgefond-portefølje eller Global Shippingportefølje) kunden ønsket å investere i. Det var i avtalen tatt forbehold om tilgjengelige investeringsobjekt innenfor hver portefølje, og investor måtte akseptere at inngangsporteføljen kunne plasseres på Acta Asset Management ASAs klientkonto inntil det forelå tilgjengelige investeringsobjekt. Den endelige beslutningen om hvilke(n) portefølje(r) det skulle investeres i, tillå etter avtalen Acta Asset Management ASA.

I avtalen om aktiv forvaltning punkt 1.2.1 «Generelt for eiendomsporteføljene (A)» het det:

Acta's eiendomsporteføljer består av porteføljene Boligutleie, Etatbygg og Næringsbygg. Innen hver portefølje finnes eiendomsporteføljer som er organisert som aksjeselskap (Holdingselskap) som investor erverver aksjer i. Holdingselskapet eier byggene direkte eller via andre eiendomsselskaper. Porteføljene er organisert og tilrettelagt slik at de fremstår som en ren finansiell, langsiktig investering for Oppdragsgiver. Forvalter vil etter Oppdragsgivers fullmakt utøve eierrettighetene i Holdingselskapet på en måte som Forvalter anser å være i Oppdragsgivers interesse (se fullmaktserklæring nedenfor).

Videre fremgikk det av avtalens punkt 5 «Oppdrag» at Acta Asset Management ASA var gitt en eksklusiv rett til å forvalte porteføljen på vegne av investoren. Dette innebar etter ordlyden en generell rett til å kjøpe, tegne eller selge andeler og verdipapirer innen rammen av de verdier som til enhver tid var i porteføljen og innen de porteføljetyper som investoren ved inngåelsen av avtalen hadde ønsket å investere i. Etter avtalens punkt 9 var Acta Asset Management ASA gitt fullmakt til å ivareta investorens eierrettigheter, men fullmakten kunne til enhver tid tilbakekalles skriftlig.

I avtalens punkt 2.1 «Investeringshonorar, kurtasje og andre kostnader» knyttet til «Eiendomsporteføljer» het det:

Ved investering i eiendomsporteføljene belastes et investeringshonorar som p.t. utgjør 1,5 % av netto investeringsbeløp. Forvalter vil i tillegg belaste porteføljene et årlig honorar for å forvalte porteføljene som p.t. utgjør inntil 0,35 % (+ mva.) av kjøpesummen av det enkelte bygg. Honoraret belastes porteføljen kvartalsvis. Videre mottar Forvalter et resultatavhengig honorar på inntil 15 % av annualisert avkastning før skatt på investert egenkapital utover 9 % ved salg av den samlede porteføljen. For eldre porteføljer som er stengt for nye emisjoner kan honoraret avvike noe (se porteføljens investeringsmandat).

Byggene tas inn i eiendomsporteføljene med et påslag på inntil 6 % (+ evt. mva). Dette påslag er Forvalters honorar knyttet til tilrettelegging, syndikering, distribusjon samt risiko knyttet til prosjektene. Ønsker Oppdragsgiver å selge aksjene i porteføljen med Forvalter som mellommann påløper et honorar på 3,5 % av aksjenes verdi, som trekkes fra i salgskurs. Utover dette belastes eiendomsporteføljene løpende med kostnader forbundet med forretningsmessig og teknisk drift. For ytterligere og detaljert informasjon om den enkelte eiendomsportefølje henvises til Investeringsmandat og Forvalters presentasjonsmaterieell for hver portefølje.

I investeringsmandatet for Boligutleie Holding II AS er det også gitt en redegjørelse for kostnadene. Fra punktet om «Andre kostnader» siteres:

En årlig forvaltningskostnad på inntil 0,35 % (+ evt. mva) av porteføljens totale prosjektverdi belastes porteføljen kvartalsvis. Byggene er tatt inn i porteføljen med et påslag på inntil 6 % av den underliggende kjøpspris for byggene, hvilket reflekterer kostnader, risiko og fortjeneste forbundet med tilrettelegging, distribusjon og syndikering av byggene. (...)

I Investeringsmandatet er det opplyst at utover egenkapital, vil utleieboligene være delfinansiert med pantelån i bank eller annen kredittinstitusjon. Porteføljens kapitalforvalter er oppgitt å være Acta Asset Management ASA via nevnte avtale om aktiv forvaltning, mens ABG Sundal Collier Norge ASA/ABG Sundal Collier Eiendom AS normalt vil være tilrettelegger og rådgiver for Acta Asset Management ASA

Det er den skatterettslige behandlingen av påslaget/honoraret på inntil 6 % av kjøpsprisen av byggene som er omtvistet i saken.

Boligutleie Holding II AS' samlede eiendomsinvesteringer i 2004 var på NOK 2 389 765 000 (omregnet fra svenske kroner). Påslaget/honoraret på 6 % utgjorde NOK 143 385 900 hvorav Acta ASA mottok NOK 115 788 144 og ABG Sundal Collier AS NOK 37 597 756 kroner. Boligutleie Holding II AS' samlede eiendomsinvesteringer i 2005 var på NOK 4 653 512 210 omregnet fra svenske kroner. Påslaget/honoraret på 6 % utgjorde NOK 279 210 732 hvorav Acta ASA mottok NOK 228 999 103 og ABG Sundal Collier AS NOK 50 211 692. Av honoraret til Acta ASA i henholdsvis 2004 og 2005 betalte Boligutleie Holding II AS NOK 92 329 729 og NOK 182 579 440 regnet ut fra deres eierandel i det svenske datterselskapet som investeringene ble foretatt gjennom.

Ved ligningen for inntektsårene 2004 og 2005 krevde Boligutleie Holding II AS fradrag for henholdsvis NOK 92 329 723 og NOK 182 579 440 som «andre kostnader» i næringsoppgaven post 0810. I vedlegg til næringsoppgaven for inntektsåret 2004 var følgende opplyst:

Beløpet i post 0810, NOK 92 329 729 består av skattemessig fradragsberettigede emisjonskostnader. Disse kostnadene er regnskapsmessig ført direkte mot egenkapitalen.

Tilsvarende opplysninger ble gitt i næringsoppgaven for inntektsåret 2005 med justert beløp.

Som følge av fradragspostene, hadde Boligutleie Holding II AS pr 31. desember 2006 et skattemessig underskudd til fremføring på NOK 241 049 398.

Boligutleie Holding II AS var i 2004 hjemmehørende i Trondheim kommune, og ble i brev fra Trondheim likningskontor 18. januar 2006 vedrørende inntektsåret 2004 anmodet om å redegjøre nærmere for fradraget samt spesifisere dette nærmere. Henvendelsen ble besvart ved brev fra selskapet 2. februar 2006, og det var også etterfølgende korrespondanse mellom selskapet og Trondheim likningskontor.

Fra 2005 var selskapet hjemmehørende i Oslo kommune, og i brev 13. desember 2006 fra Oslo likningskontor vedrørende inntektsåret 2005 ble det bedt om en nærmere redegjørelse for fradraget. Det var ytterligere korrespondanse mellom selskapet og Oslo likningskontor, og i brev 15. september 2007 fra Oslo likningskontor ble det varslet om endring av ligningen for inntektsårene 2004 og 2005. I ligningskontorets brev 29. februar 2008 ble det sendt varsel om tilleggsskatt i forbindelse med den tidligere varslede endringssaken. Skatt øst fikk ved Skattedirektoratets vedtak 7. april 2008 overført vedtakskompetanse for den del av saken som gjaldt inntektsåret 2004.

Skatt øst traff vedtak i saken 19. desember 2008 med slik slutning:

Inntektsåret 2004:

Alminnelig inntekt økes med kr 92 329 729, fra kr -87 515 939 til kr 4 813 790.

Underskudd til fremføring pr. 31.12.04 reduseres med kr 87 515 939, fra 87 515 939 til kr 0.

Det fastsettes tilleggsskatt med 45 % av skatt på alminnelig inntekt kr 92 329 729.

Det utlignes tilleggsskatt med 45 % av skatt på alminnelig inntekt kr 4 813 790.

Inntektsåret 2005:

Alminnelig inntekt økes med kr 182 579 440, fra kr -107 749 689 til kr 74 829 751.

Underskudd til fremføring pr. 31.12.05 reduseres med kr 195 265 628, fra kr 195 265 628 til kr 0.

Det fastsettes tilleggsskatt med 45 % av skatt på alminnelig inntekt kr 182 579 440.

Det utlignes tilleggsskatt med 45 % av skatt på alminnelig inntekt kr 74 829 751.

Rest fremførbar tilleggsskatt pr. 31.12.05 utgjør 45 % av skatt på kr 204 489 208.

Inntektsåret 2006:

Underskudd til fremføring pr. 31.12.06 reduseres med kr 195 265 628, fra kr 241 049 398 til kr 45 783 766.

Det blir ingen tilleggsskatt å utligne da selskapet ikke hadde positiv inntekt i 2006. Rest fremførbar tilleggsskatt pr. 31.12.06 utgjør 45 % av skatt på kr 204 489 208.

Tilleggsskatt fremføres til betaling i senere år med positiv inntekt.

Vedtaket ble påklaget til skatteklagenemnda som traff vedtak 18. juli 2011 med slik slutning:

Skattekontorets vedtak om endring av inntekten og ilagt tilleggsskatt for inntektsårene 2004 og 2005 fastholdes.

Når det gjelder inntektsåret 2006, uttales følgende i vedtaket:

Ettersom nemnda har kommet til at selskapets krav om fradrag for emisjonskostnader for inntektsårene 2004 og 2005 ikke skal etterkommes, vil dette få konsekvenser for senere inntektsår. Imidlertid mener nemnda at endringer for etterfølgende inntektsår, kun vil være en oppfølging av vedtak for 2004 og 2005, og at det ikke er nødvendig med en egen vurdering for inntektsåret 2006. Når BUHs underskudd for inntektsårene 2004 og 2005 reduseres, er det naturlig at dette får følger for etterfølgende inntektsår.

Søksmål ble deretter tatt ut i stevning 10. februar 2012 med påstand om at skatteklagenemndas vedtak må oppheves og at det ved ny ligning legges til grunn at emisjonskostnadene er direkte fradragsberettiget. Staten tok til motmæle og påstod seg frifunnet.

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

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Boligutleie Holding II AS pålegges å erstatte Staten v/Skatt Øst sine saksomkostninger med 518 250 - femhundreogattentusentohundreogfemti - kroner. Oppfyllelsesfristen er 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

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

Boligutleie Holding II AS har anket Oslo tingretts dom til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt i dagene 18. - 20. mars 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Fra Boligutleie Holding II AS møtte økonomi- og administrasjonssjef i Obligo Real Estate AS, Ann-Cathrin Ulfsbøl, sammen med prosessfullmektigen. Staten var representert ved prosessfullmektigen. I tillegg var seniorskattejuristene Marianne Langeland, Stein Buxrud og Øistein Rui Kristoffersen til stede under forhandlingene. Det ble avhørt tre vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, Boligutleie Holding II AS, har i hovedtrekk anført:

Oslo tingretts dom 5. mars 2013 er basert på feil bevisbedømmelse og feil rettsanvendelse.

Etter skatteloven § 6-1 er det fradragsrett for alle kostnader som har tilknytning til næringsvirksomhet. Skatteklagenemnda har innfortolket i bestemmelsen at den for emisjonsutgifters vedkommende kun omfatter fradragsrett for utgifter som er knyttet til den formelle gjennomføring av emisjoner, noe det ikke er grunnlag for verken ut fra lovens ordlyd eller øvrige rettskilder. I Rt-1926-179 slo Høyesterett fast at kostnader et selskap hadde til provisjoner som var medgått for å få tegnet kapital, kunne fradragsføres. Dette er senere fulgt opp i praksis og teori. Ankemotparten er anmodet om å fremlegge praksis som støtter deres syn om at det kun er fradragsrett for utgifter knyttet til den formelle gjennomføringen av emisjonen, men dette er ikke etterkommet.

Skatteklagenemnda har i sitt vedtak feilaktig lagt til grunn at Acta ikke har ytt noen fordel til Boligutleie Holding II AS og således at Boligutleie Holding II AS ikke hadde noen betalingsforpliktelse overfor Acta. De tidsnære bevis viser at det var en enighet og en forståelse mellom partene om at ankende part hadde en betalingsforpliktelse overfor Acta. Investeringsmandatet for Boligutleie Holding II AS oppstilte en ramme for selskapets virksomhet, herunder forholdet til Acta og ABG Sundal Collier AS. Mandatet er riktignok forholdsvis kortfattet da det også skulle gi investorene mulighet til å sette seg inn i forventet avkastning og kostnader i Boligutleie Holding II AS, men det må leses i lys av partenes muntlige avtale og dypere forståelse av rettighetene og pliktene dem imellom. Acta, ABG Sundal Collier AS og Boligutleie Holding II AS hadde samarbeidet tidligere om 20-30 tilsvarende prosjekt og de hadde således en samstemt forståelse av plikter og rettigheter dem imellom. Deres syn på ansvarsforholdet kom senere til uttrykk i prospekt utarbeidet for Boligutleie Holding III AS som var et tilsvarende prosjekt som Boligutleie Holding II AS. Dette bekreftes også av partenes faktiske oppreden.

Skatteklagenemnda har lagt avgjørende vekt på en tolking av avtalen om aktiv forvaltning noe som gir et uriktig utgangspunkt. Avtalen regulerer investorenes forhold til Acta, og Boligutleie Holding II AS er ikke part i avtalen. Avtalens formål er å informere investorene om de kostnader som påløper i et prosjekt, men innebærer ikke at investorene skal betale alle de nevnte kostnadene.

Partenes faktiske innretning taler for at det pålåg en betalingsforpliktelse for Boligutleie Holding II AS. Selskapet mottok rent faktisk kapital noe som også var en forutsetning for dets virksomhet. Beregningen av honoraret hadde klar sammenheng med kapitaltilførselen, og det kan ikke være avgjørende at beregningen av honorarets størrelse skjedde i ettertid. Begrunnelsen for at beregningen av honoraret først skjedde når eiendomstransaksjonene faktisk ble gjennomført, var et sikringstiltak. Det ble utstedt faktura fra Acta, og disse ble rent faktisk betalt av Boligutleie Holding II AS.

Skatteklagenemnda har ansett ankende part som et instrument for Acta og uriktig lagt til grunn at selskapet ikke har selvstendig autonomi. Det er klart at selskapets skatterettslige stilling ikke kan avhenge av skatteklagenemndas vurdering av det som et instrument for Acta. Alle aksjeselskap skal behandles likt, og vedtaket har lagt feil faktum til grunn.

Det bestrides at det er adgang til å endre ligningen for inntektsåret 2004 da varsel om endring først ble sendt 15. september 2007, altså mer enn to år etter inntektsåret. Endringsadgangen avhenger da av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger slik at tiårsfristen kommer til anvendelse, jf. ligningsloven § 9-6 første ledd, jf. tredje ledd bokstav a. Boligutleie Holding II AS har ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, men har lojalt gitt ligningsmyndighetene tilstrekkelige og korrekte opplysninger både i selvangivelsen og i etterfølgende korrespondanse. Fradraget er korrekt betegnet som emisjonshonorar, noe som også samsvarer med bransjepraksis. Og uansett om det ikke var korrekt å betegne fradragene som emisjonshonorar, var det forsvarlig å bruke betegnelsen da det var vanlig og utbredt i bransjen. Utvalget som forberedte ny regnskapslov og Regnskapsrådet har også anvendt begrepet på samme måte, og selskapets representanter hadde foretatt en grundig vurdering av spørsmålet før selvangivelsene ble utfylt. To uavhengige revisorer for selskapet de aktuelle inntektsårene har ikke hatt merknader til selskapets regnskap - heller ikke hva gjelder emisjonsutgiftene.

Boligutleie Holding II AS er ilagt tilleggs�skatt med 45 % da det er lagt til grunn at selskapet har gitt ufullstendige og uriktig opplysninger samt opptrådt grovt uaktsomt. Det bestrides at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og selskapet har uansett ikke opptrådt grovt uaktsomt. Skatteklagenemnda har for øvrig lagt feil bevisterskel til grunn for sitt vedtak da det følger av nyere rettspraksis, jf. RG-2013-713, at strafferettens beviskrav skal anvendes ved forhøyet tilleggs�skatt.

Det er nedlagt slik korrigert påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak oppheves.
2. Staten v/Skatt   st dømmes til å erstatte Boligutleie Holding II AS' saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, staten ved Skatt   st, har i hovedtrekk anført:

Oslo tingretts dom 5. mars 2013 er riktig. Det er korrekt lagt til grunn at Boligutleie Holding II AS ikke har fradagsrett for de omtvistede beløp etter skatteloven § 6-1. De fradragsførte beløp er ikke emisjonskostnader i skatterettslig forstand, og kostnadene kan ikke tilordnes selskapet og har heller ikke tilknytning til Boligutleie Holding II AS' skattepliktige inntektserverv.

Selv om de fradragsførte beløpene i 2004 og 2005 eventuelt anses tilknyttet emisjonene i 2004, er de ikke fradragsberettiget som emisjonskostnader da de ikke er tilknyttet den formelle gjennomføringen av emisjonene. Hvilke utgifter som er emisjonskostnader og således fradragsberettiget etter skattelovens regler, må baseres på en skatterettslig vurdering. Det er ikke avgjørende hvordan emisjonskostnader er definert eller forstått regnskapsrettslig eller selskapsrettslig.

De omtvistede beløp er heller ikke fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1 da de ikke er kostnader tilknyttet Boligutleie Holding II AS og dets virksomhet. Det er ikke tilstrekkelig for fradragsrett at Boligutleie Holding II AS rent faktisk har betalt de omtvistede beløp. For at det skal foreligge fradragsrett må det være selskapet som har pådratt seg kostnaden og som har plikt til å betale beløpet. Beløpene var ikke kostnader i forbindelse med innhenting av kapital til Boligutleie Holding II AS og var heller ikke betaling for en tjeneste ytt til fordel for selskapet. Kostnadene var ikke tilknyttet selskapets virksomhet og var følgelig ikke selskapets kostnad. For så vidt gjelder ligningsåret 2005, var det ingen emisjoner i selskapet dette året.

Det er ikke fremlagt noen avtale som viser at Boligutleie Holding II AS har gitt Acta i oppdrag å skaffe kapital til selskapet. Actas virksomhet var heller ikke knyttet til innhenting av kapital til selskap, men var snarere å etablere og selge investeringsprodukter til kundene. I henhold til punkt 2.1 i avtale om aktiv forvaltning, hvor avtalepartene var Acta Asset Management ASA og den enkelte investor, er det mye som taler for at betalingsplikten for det omtvistede honoraret tillå investorene. Boligutleie Holding II AS var ikke part i avtalen og var klart ikke forpliktet etter den. Investeringsmandatet for selskapet og etterfølgende styrevedtak kan ikke etablere noen plikt for selskapet til å betale de omtvistede beløp. Boligutleie Holding II AS var et produkt i Actas portefølje, og det er konstruert å fremstille det som at selskapet hadde behov for investorenes midler. Det var snarere investorene som trengte Boligutleie Holding II AS for å kunne foreta sine investeringer i eiendomsporteføljer.

Honoraret var heller ikke begrunnet i emisjonene i 2004, men var begrunnet i og påløp når Hyresbostäder i Sverige II AB kjøpte eiendomsporteføljene i 2004 og 2005. Størrelsen på honoraret ble ikke fastsatt ut fra emisjonsbeløpets størrelse, men ble bestemt ut fra kjøpesummen for eiendommene, som også inkluderte bl.a. lånte midler.

Vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt da Boligutleie Holding II AS i selvangivelsene for inntektsårene 2004 og 2005 har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger. De omstridte beløpene er ikke emisjonskostnader, og de kan heller ikke tilordnes selskapet som dets kostnader til inntekts ervervelse. For inntektsåret 2005 vises også til at det i vedlegg til selvangivelsen var opplyst at fradragsbeløpet var emisjonskostnader selv om det ikke var noen emisjoner i selskapet dette året. Selskapet har opptrådt grovt uaktsomt og det er således grunnlag for forhøyet tilleggsskatt på 45 %. Skatteklagenemnda har lagt korrekt beviskrav til grunn i saken da det ut fra de foreliggende rettskilder ikke er grunnlag for å hevde at strafferettens beviskrav gjelder ved forhøyet tilleggsskatt.

Boligutleie Holding II AS har gitt uriktige og ufullstendige opplysninger, og det er således også endringsadgang for inntektsåret 2004 etter ligningsloven § 9-6 første ledd, jf. tredje ledd bokstav a.

Det er nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten ser slik på saken:

Lagmannsretten har kommet til at anken må forkastes da skatteklagenemndas vedtak etter rettens syn er basert på korrekt bevisbedømmelse og korrekt rettsanvendelse.

Som tingretten, viser lagmannsretten til at ligningsloven 8-1 fastsetter at «[l]igningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger». Dette innebærer at man, i samsvar med hovedregelen i sivile saker, skal legge det mest sannsynlige faktum til grunn, jf. Rt-2009-813 og Rt-2009-1632 med videre henvisninger. Domstolene har full kompetanse til å prøve både rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen for det aktuelle ligningsvedtaket. Skattyter har i utgangspunktet bevisbyrden. Lagmannsretten legger til grunn at avtaler mellom næringsdrivende - også i skattesaker - skal tolkes objektivt, og at tidsnære bevis normalt har stor vekt.

Skatteloven § 6-1

Skatteloven 26. mars 1999 nr. 14 § 6-1 første ledd lyder slik:

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

For at det skal foreligge fradragsrett for skattyter, må det på skattyters hånd foreligge en oppofrelse av en fordel som tilordnes skattyter, og oppofrelsen av fordelen må ha tilknytning til skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet.

I skatteklagenemndas vedtak er det lagt til grunn at det for Boligutleie Holding II AS kan være fradragsrett for utgifter som er pådratt i forbindelse med den formelle gjennomføringen av emisjonene. Boligutleie Holding II AS har anført at det ikke er rettslig grunnlag for en slik snever forståelse av fradragsretten da emisjonsutgifter som sådan påstås fradragsberettiget.

Ordlyden i skatteloven § 6-1 første ledd er generell og inneholder ingen definisjon av emisjonsutgifter eller hvilke emisjonsutgifter som i tilfelle er fradragsberettiget. I Rt-1926-179, som riktignok gjaldt skatteloven av 1911, er det lagt til grunn at en banks utgifter til garanti- og tegningsprovisjoner i anledning bankens stiftelse var fradragsberettiget. Det er noe uklart hvilke utgifter garanti- og tegningsprovisjonene omfattet, men det kan synes som at de var utgifter som var påløpt i forbindelse med den formelle gjennomføringen av stiftelsen etter hva som er sitert fra overrettens dom (side 181) til tross for at summen den gang antas å ha vært betydelig.

I Zimmer m.fl.: Bedrift, selskap og skatt, 5. utgave (2010) heter det på side 362-363 om fradragsretten for emisjonsutgifter i skatterettslig forstand:

Det er i praksis og teori lagt til grunn at utgifter til stiftelse og kapitalforhøyelse er fradragsberettiget dersom selskapet selv dekker utgiftene, jf. sktl. § 6-1, 1. ledd, jf. Rt-1926-179 og Lignings-ABC 2009/10 (Aksjeselskap mv. - allment 8.3).

Fradragsberettigede stiftelses- og kapitalforhøyelsesutgifter er typisk kostnader til utarbeidelse av stiftelsesdokumenter, avholdelse av generalforsamling, innsendelse av registreringsmelding og gebyr til Foretaksregisteret samt advokat- og revisorhonorar for gjennomføring. Det følger av dommen i Rt-1926-179 at selskapet kan velge mellom å utgiftsføre omkostningene med én gang eller føre dem til fradrag etter hvert som inntekten tillater det. Tilsvarende er lagt til grunn i praksis, jf. Lignings-ABC 2009/10 (Aksjeselskap mv. - allment 8.3).

(...)

I praksis er det lagt til grunn at dersom utgiftene ved stiftelse og kapitalforhøyelse inngår som en del av en større transaksjon/oppkjøp, er en rekke av utgiftene normalt ikke rene stiftelses- eller kapitalforhøyelsesutgifter som sådanne, men transaksjonsutgifter som er pådratt for aksjonærens erverv av aksjer, herunder f.eks. utgifter til verdivurderinger, takster, utarbeidelse av prospekter, juridisk og finansiell due diligence osv. Slike oppkjøpskostnader må anses som en aksjonærkostnad som skal aktiveres som del av aksjonærens inngangsverdi, og som ikke kan fradragsføres på selskapets hånd, se Lignings-ABC 2009/10 (Aksjeselskap mv. - allment 8.3 og Kostnader - oppkjøp av foretak mv.).

Hvorvidt det foreligger direkte fradragsrett for kostnadene, må avgjøres på bakgrunn av en konkret vurdering av den enkelte kostnad og basert på de alminnelige regler om at kostnaden må være pådratt og oppofret, jf. sktl. § 6-1. Ved den materielle vurderingen må det tas utgangspunkt i hovedformålet med den enkelte kostnad.

Revisorforeningens hefte Egenkapitaltransaksjoner (2011) omhandler utgifter knyttet til kapitalforhøyelser i punkt 3.6, og det legges der til grunn at utgifter som er nødvendige for å «bringe denne formsaken i orden» er fradragsberettiget på selskapets hånd dersom selskapet rent faktisk betaler utgiftene.

I ligningspraksis, slik den er kommet til uttrykk i Lignings-ABC'en, er det lagt til grunn at emisjonskostnader relatert til den formelle gjennomføringen av kapitalutvidelsen er fradragsberettiget på selskapets hånd så fremt selskapet dekker utgiftene. Ligningspraksis har etter rettens skjønn støtte i Rt-1926-179 og i den skatterettslige litteraturen nevnt ovenfor.

I NOU 1995:30 Ny regnskapslov er det under punkt 4.4.1 om utgifter til stiftelse og kapitalforhøyelse sitert en uttalelse fra Regnskapsrådet:

Emisjonskostnader er kostnader direkte knyttet til innhenting av egenkapital i forbindelse med stiftelse av et nytt selskap eller utvidelse av kapitalen. Emisjonskostnader må avgrenses mot stiftelseskostnader og fusjonskostnader. Typiske emisjonskostnader er honorarer og provisjoner til emisjonshjelper og garantikonsortium.

Uttalelsen kan tyde på at mer enn kun utgifter til den formelle gjennomføringen av emisjonen er ansett som emisjonskostnader i regnskapsrettslig forstand. Uttalelsen er imidlertid fremsatt under drøftelsen av den regnskapsmessige behandlingen av emisjonsutgifter, og retten finner at Regnskapsrådets uttalelse har mindre vekt i denne sammenheng. I Johnsen/Kvaal Regnskapsloven, kommentarer til lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (1999) side 43-44 synes det å være fremholdt at emisjonsutgifter i regnskapsrettslig forstand relaterer seg til utgifter vedrørende den formelle gjennomføringen av emisjonen.

I Aarbakke m.fl. Aksjeloven og allmennaksjeloven, 3. utgave (2012) side 121-122 er stiftelsesutgifter i selskapsrettslig forstand omhandlet. Det fremholdes at utgiftene i utgangspunktet er knyttet til de formelle sidene ved det å stifte et aksjeselskap, men at det kan være naturlig å inkludere ethvert utlegg til bistand av teknisk, juridisk eller økonomisk art som er nødvendig for å stifte selskapet.

Boligutleie Holding II AS har anført at Østfold fylkesskattekontors rapport 30. oktober 2007 fra kontroll i Etatsbygg Holding II AS taler for at det er fradragsrett for emisjonskostnader i vid forstand og ikke kun den delen av emisjonskostnadene som er relatert til den formelle gjennomføringen av emisjonen. Østfold fylkesskattekontor avholdt kontroll i Etatsbygg Holding II AS, som er et tilsvarende selskap som ankende part, i september 2007. Østfold fylkesskattekontor hadde under kontrollen fått opplyst fra Etatsbygg Holding II AS at det var gjennomført emisjoner i selskapet ved innhenting av ny egenkapital, og at Acta hadde hatt ansvaret for innhenting av nødvendig kapital. Etatsbygg Holding II AS hadde fradragsført emisjonskostnader med NOK 25 010 216, og opplyste til fylkesskattekontoret at vederlaget ikke omfattet kostnader «for rådgivning, bistand mv på andre områder knyttet til investeringer i aksjer/selskap». Fylkesskattekontoret fant at vederlaget til Acta måtte anses som emisjonskostnader og således være fradragsberettiget. I sin vurdering synes fylkesskattekontoret å ha lagt selskapets opplysninger til grunn uten en nærmere gjennomgang av de underliggende saksdokumentene. Lagmannsretten kan på denne bakgrunn ikke se at fylkesskattekontorets rapport kan ha stor betydning i den foreliggende saken, og heller ikke at rapporten kan tas til inntekt for at det i ligningspraksis generelt er lagt til grunn at emisjonsutgifter i vid forstand er fradragsberettiget. Lagmannsretten kan heller ikke se at det er lagt frem andre bevis som taler for at ligningspraksis fraviker fra det som fremgår av Lignings-ABC, jf. ovenfor.

Det er på det rene at hva som omfattes av uttrykket emisjonsutgifter kan variere noe avhengig av om man definerer begrepet skatterettslig, regnskapsrettslig eller selskapsrettslig. Den regnskapsrettslige og selskapsrettslige definisjonen av uttrykket kan gi veiledning for den skatterettslige definisjonen ved eventuell uklarhet. Som nevnt ovenfor er det i ligningspraksis og i den skatterettslige litteraturen, lagt til grunn at emisjonskostnader relatert til den formelle gjennomføringen av kapitalutvidelsen er fradragsberettiget på selskapets hånd så fremt selskapet dekker utgiftene. Etter lagmannsrettens syn taler gjennomgangen ovenfor for at det også i regnskapsrettslig og selskapsrettslig sammenheng kun er utgiftene knyttet til den formelle gjennomføringen av emisjonen som er omfattet av uttrykket emisjonsutgifter. Regnskapsrådets uttalelse kan imidlertid tale for at begrepet regnskapsrettslig har et noe videre innhold, men uttalelsen må tolkes ut fra den sammenheng den er avgitt i og gir således begrenset veiledning i foreliggende sak.

Skatteklagenemnda har i vedtaket lagt til grunn at «det tillates direkte fradragsføring for kostnader knyttet til den formelle gjennomføringen av stiftelsen eller emisjonen. Det er i utgangspunktet slike utgifter som er nødvendige og direkte relatert til selve gjennomføringen av emisjonen som anses definert som stiftelses- eller emisjonskostnader, og som er nødvendig for gjennomføringen». Lagmannsretten er etter gjennomgangen ovenfor enig i at dette gir et riktig uttrykk for rettstilstanden.

Det er ikke omtvistet at de fradragsførte emisjonskostnadene ikke er utgifter knyttet til den formelle gjennomføringen av emisjonen. Det foreligger således ikke fradragsrett for emisjonskostnadene som sådan.

Som det fremgår nedenfor, er det lagmannsrettens vurdering at de fradragsførte kostnadene heller ikke kan anses som emisjonskostnader for Boligutleie Holding II AS, heller ikke om en videre forståelse av begrepet legges til grunn.

Det neste spørsmålet blir om Boligutleie Holding II AS har sannsynliggjort at det for øvrig foreligger en oppofrelse av en fordel på selskapets hånd, at oppofrelsen av fordelene har tilknytning til skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet og at det skattemessige fradraget skal tilordnes Boligutleie Holding II AS.

For så vidt gjelder spørsmålet om de fradragsførte kostnadene hadde tilknytning til Boligutleie Holding II AS' inntekt eller inntektsskapende aktivitet, er det nødvendig å vurdere nærmere Actas forretningsvirksomhet og Boligutleie Holding II AS' rolle i denne.

Som det fremgår over, er Acta en distributør av låne- og forsikringsprodukter. Selskapet tilbyr investeringsrådgivning med et bredt utvalg av spare- og investeringsløsninger i Norge og Sverige, og selskapet forvalter midler på vegne av sine kunder. Ett av spareproduktene Acta tilbyr er eiendomsporteføljer. Eiendomsporteføljene er organisert som selvstendige aksjeselskap hvor Boligutleie Holding II AS er ett av disse. Retten legger etter bevisførselen til grunn at Actas kunder i all hovedsak er private investorer. Det er få selskap blant Actas kunder. Bevisførselen viser også at Actas virksomhet ikke omfatter å innhente kapital til selskap. Dette er ikke angitt som et virksomhetsområde i årsrapportene for 2004 og 2005, og det er heller ikke andre bevis som taler for at dette har vært del av Actas virksomhet i den aktuelle perioden.

Kundenes investeringer i Acta-produkter var regulert av «Avtale om aktiv forvaltning», som var en standardavtale mellom investor og Acta Asset Management ASA. Boligutleie Holding II AS var ikke part i avtalen. Investor krysset i avtalen av for investeringsbeløpets størrelse og hvilken av de seks porteføljene kunden ønsket å investere i. Det var i avtalen tatt forbehold om tilgjengelige investeringsobjekt innenfor hver portefølje, og den endelige beslutningen om hvilke(n) portefølje(r) det skulle investeres i, tillå etter avtalen Acta Asset Management ASA. Da kunden foretok investeringen, var det følgelig ikke endelig avklart hvilken portefølje eller hvilket investeringsobjekt han faktisk ville investere i. Kunden måtte ved inngåelsen av avtalen samtykke i at det investerte beløpet var plassert på Acta Asset Managements ASAs klientkonto inntil det var tilgjengelig investeringsobjekt.

Skatteklagenemnda fremholder i sitt vedtak følgende om Actas forretningsvirksomhet og Boligutleie Holding II AS' rolle og betydning i denne:

Skatteklagenemnda vil innledningsvis fremheve at Selskapet er en del av ACTAs portefølje og ett av flere spareprodukter ACTA markedsfører og selger som sine egne spareprodukter. Selskapet fungerer på denne måten tilnærmet likt et fond, hvor investeringer og emisjoner foretas når ACTA har funnet tilstrekkelig med investorer og et investeringsobjekt som er passende for porteføljen. Skatteklagenemnda bemerker at også Selskapet i sin klage til skatteklagenemnda har vist til hva Selskapet hevder er vanlig «i tilsvarende fondsstrukturer». ACTAs interesse er å selge sine produkter til investorene, for deretter å tjene penger på forvaltningen, etterfølgende salg mm. For at investorene skal kunne investere i Selskapet eller de andre produktene må investorene være kunde hos ACTA. Det er ikke mulig å investere i Selskapet uten å være kunde hos ACTA. ACTA er engasjert av investorene for å plassere investorenes kapital i ett eller flere av deres produkter, jf. avtale om aktiv forvaltning, og investorene betaler ACTA et investeringshonorar på 1,5 % av investert beløp ved inngåelse av avtalen. Hovedformålet med Selskapet er å oppfylle ACTAs avtale med investor om aktiv forvaltning. AAM [Acta Asset Management ASA] får betalt et «syndikeringshonorar» når midlene settes i arbeid. AAM får således på denne bakgrunn en tilleggsbetaling fra Selskapet/produktet for å gjøre det arbeide AAM tar seg betalt for å gjøre - å plassere investors midler i et produkt som gir investor avkastning. AAM får videre et honorar ut fra kjøpsprisen på eiendommene/aksjene som erverves, slik at lån datterselskap eller datterdatterselskap tar opp i forbindelse med ervervet utgjør en del av grunnlaget for beregning av AAMs honorar.

Etter lagmannsrettens syn gir Skatteklagenemnda her en dekkende fremstilling av Actas virksomhet, forholdet til Boligutleie Holding II AS og de underliggende realiteter for øvrig. Disse forhold taler for at kostnadene ikke hadde tilknytning til Boligutleie Holding II AS' inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Boligutleie Holding II AS var et helt nødvendig virkemiddel i Actas virksomhet med å selge sine produkter, hvorav eiendomsporteføljene var ett produkt, samt å forvalte investorenes midler. Det foreligger ikke noen skriftlig avtale mellom Boligutleie Holding II AS og Acta om at sistnevnte var gitt oppdrag med å innhente kapital til Boligutleie Holding II AS. Kapitalen var følgelig ikke innhentet etter oppdrag fra Boligutleie Holding II AS, men var en naturlig del av Actas virksomhet med salg av sine spare- og investeringsprodukter.

Påslaget/honoraret på inntil 6 % var omhandlet i både avtale om aktiv forvaltning og i investeringsmandatet for Boligutleie Holding II AS, og omtalen av kostnadene i disse dokumentene er av betydning for bedømmelsen av kostnadenes korrekte klassifisering og også hvem som rettslig sett var forpliktet til å dekke kostnadene.

I avtale om aktiv forvaltning punkt 2.1 var det redegjort for hvilke honorar, kurtasje og andre kostnader som påløp for eiendomsporteføljene. I punkt 2.1 første ledd var det opplyst at det ved investering i eiendomsporteføljene påløp et investeringshonorar på 1,5 % av netto investeringsbeløp. Forvalter var berettiget et årlig honorar for å forvalte porteføljen på inntil 0,35 % med tillegg av merverdiavgift av kjøpesummen av det enkelte bygg i tillegg til et resultatavhengig honorar på inntil 15 % av annualisert avkastning før skatt på investert egenkapital utover 9 % ved salg av den samlede porteføljen. Det skulle også betales til forvalter et påslag på inntil 6 % pluss eventuell merverdiavgift når byggene ble tatt inn i eiendomsporteføljene, og dette er det i saken omtvistede honorar.

I investeringsmandatet for Boligutleie Holding II AS under punktet om Andre kostnader fremgår at «[e]n årlig forvaltningskostnad på inntil 0,35 % (+ evt. mva) av porteføljens totale prosjektverdi belastes porteføljen kvartalsvis. Byggene er tatt inn i porteføljen med et påslag på inntil 6 % av den underliggende kjøpspris for byggene, hvilket reflekterer kostnader, risiko og fortjeneste forbundet med tilrettelegging, distribusjon og syndikering av byggene».

Investeringsmandatet fremstår som et informasjonsskriv til investorene om Boligutleie Holding II AS til bruk i markedsføringen av Actas produkter, og det er avslutningsvis i mandatet opplyst at fullstendig informasjon om porteføljen og tegningsmaterieell er tilgjengelig hos Acta ASA eller Acta Asset Management ASA. Etter lagmannsrettens skjønn fremstår ikke investeringsmandatet som et rettslig forpliktende dokument da det verken har partsangivelse, sanksjonsbestemmelser eller andre avtalerettslige mekanismer. Det ble ikke utarbeidet prospekt for Boligutleie Holding II AS da man på det aktuelle tidspunkt var av den oppfatning at det ikke var nødvendig. For tilsvarende prosjekt som er opprettet etter Boligutleie Holding II AS er det opprettet prospekt. Investeringsmandatet synes til en viss grad å ha erstattet et prospekt i forhold til den informasjon som ble gitt til de mulige investorene. Lagmannsretten kan ikke se at investeringsmandatet taler for at de omtvistede beløp var honorar for innhenting av kapital til Boligutleie Holding II AS, og heller ikke at selskapet var forpliktet til å dekke kostnaden.

Retten bemerker at det er mye som taler for at det er avtalen om aktiv forvaltning som er det rettsstiftende dokument i forhold til betalingsplikten for påslaget på 6 %, og honoraret fremstår som et investeringsgebyr for den enkelte investor for sin deltakelse i Actas produktportefølje. Det står riktignok ikke uttrykkelig i nevnte avtale at det er investor som skal dekke påslaget, men det er den mest nærliggende tolkning i og med at dette er en avtale mellom investor og Acta Asset Management ASA og det ikke uttrykkelig er oppgitt hvem som skal betale påslaget. Boligutleie Holding II AS var ikke avtalepart. Ankende part har anført at begrunnelsen for at påslaget på 6 % var inntatt i avtalen om aktiv forvaltning og investeringsmandatet, var selskapets opplysningsplikt overfor investorene etter verdipapirforskriften § 10-8. Retten kan ikke se at dette i seg selv tilsier at Boligutleie Holding II AS var rettslig forpliktet til å betale påslaget på 6 %, og det står heller ikke i verken avtalen om aktiv forvaltning eller investeringsmandatet at det var Boligutleie Holding II AS som skulle betale påslaget.

I denne sammenheng vil lagmannsretten bemerke at investorene ved inngåelsen av avtale om aktiv forvaltning, ga Acta Asset Management ASA fullmakt til å ivareta deres aksjonærrettigheter i Boligutleie Holding II AS. Både selskapets styre og generalforsamling var således kontrollert av Acta Asset Management ASA som etter avtalen om aktiv forvaltning skulle motta honoraret/påslaget på inntil 6 %.

Skatteklagenemnda fremholder følgende om det forhold at Acta Asset Management ASA ivaretok aksjonærrettighetene i Boligutleie Holding II AS, og at kostnadene mer fremstår som et investeringsgebyr for den enkelte investor:

Selskapet omtales av Acta som et produkt innenfor boligsegmentet og er ett av flere produkter innenfor ulike eiendomssegmenter som selges og markedsføres av Acta-systemet via AAM. Ettersom Selskapet inngår i Actas produktportefølje, og gjerne vil beholdes som sådan, er det foretatt juridiske grep for å låse Selskapet opp til Acta-

systemet også etter at investorene har tegnet seg. Dette gjøres konkret ved at den enkelte investor må gi fullmakt til AAM om å ivareta deres aksjonærrettigheter ved inngåelsen av avtale om aktiv forvaltning. Både Selskapets styre og Selskapets generalforsamling er følgelig kontrollert av Acta/AAM. Selv om det foreligger en teoretisk mulighet for å løsrive Selskapet fra Actas kontroll gjennom oppsigelse av avtalen om aktiv forvaltning, er Selskapet for alle praktiske formål innrettet som et eiendomsfond kontrollert, markedsført og solgt av Acta-systemet som deres eget produkt.

Den kostnaden Selskapet anfører er en emisjonskostnad, er det honoraret som betales til Acta-systemet. Spørsmålet blir om en slik kostnad naturlig kan knyttes opp til Selskapets inntektsskapende aktivitet eller om kostnaden har en annen og mer nærliggende tilknytning.

Ettersom Selskapet aldri er ment å ha en selvstendig autonomi, men er strukturert slik at AAM skal kontrollere Selskapet under hele dets levetid, fremstår det etter nemndas oppfatning som kunstig å omhandle honoraret som en kostnad relatert til innhenting av kapital. Et hovedformål med Selskapet er å være et produkt i ACTAS portefølje og å være et instrument som må til for å oppfylle avtalen om aktiv forvaltning mellom Acta og investorene. Når det i tillegg tas i betraktning at det rettslige grunnlaget for kostnaden følger av en avtale mellom Acta og den enkelte investor, fremstår den aktuelle kostnaden mer som et investeringsgebyr som den enkelte investor forplikter seg til å betale for deltakelse i Actas produktportefølje.

Lagmannsretten er enig i det Skatteklagenemnda her fremholder, og vil på bakgrunn av ankende parts anførsler tilføye at dette ikke innebærer at Boligutleie Holding II AS ikke er et eget rettssubjekt uten rettslig autonomi. Det er klart at selskapet også skatterettslig skal behandles som et eget rettssubjekt, men dette er ikke til hinder for at ligningsmyndighetene må vurdere de underliggende forhold når det skal tas stilling til skatterettslig korrekt klassifisering av fradragsførte beløp. Det forhold at Boligutleie Holding II AS er et produkt i Actas portefølje og således et nødvendig instrument for at investorenes investeringer skal kunne gjennomføres, tilsier etter lagmannsrettens syn at det ikke er nærliggende å vurdere realitetene slik at honoraret/påslaget er en kostnad for innhenting av kapital. Tilknytningskravet er følgelig ikke oppfylt.

Beløpene er etter dette ikke fradragsberettiget.

På bakgrunn av partenes prosedyrer for lagmannsretten, er det likevel grunn til å knytte enkelte bemerkninger til tilordningskravet.

Selskapet har anført at det var en muntlig avtale og forståelse mellom Boligutleie Holding II AS og Acta om at det forelå en betalingsplikt for Boligutleie Holding II AS og at dette tilsier at kostnaden er fradragsberettiget. En tilsvarende enighet forelå mellom Boligutleie Holding II AS og ABG Sundal Collier ASA for sistnevntes del av honoraret. Det er anført at den muntlige avtalen etter norsk rett er bindende, og privatrettslig forelå følgelig en betalingsforpliktelse for Boligutleie Holding II AS. Selskapet har også vist til at styret i Boligutleie Holding II AS har vedtatt at selskapet skulle betale påslaget på 6 %. Det er på det rene at de omtvistede honorarene til Acta på 6 % av kjøpesummen for eiendommene faktisk er dekket av Boligutleie Holding II

AS. Acta ASA har sendt fakturaer til Boligutleie Holding II AS på de omtvistede beløp og fakturaene er betalt av selskapet. I fakturaene er beløpet betegnet som «[a]ndel av verdipapirhandel i tilknytning til syndikering/emisjon i Boligutleie Holding II AS/Hyresfastigheter Holding II AB/Hyresbostäder i Sverige II AB».

Protokollene fra de aktuelle styremøtene har forholdsvis likelydende tekst på dette punktet. I protokoll fra styremøte 30. juni 2004 i Boligutleie Holding II AS heter det avslutningsvis i punkt 1:

ASC/Actas transaksjonshonorar for Ronna Park utgjør i henhold til mandatavtalen med Acta 6 % av underliggende kjøpspris for eiendommene. Underliggende preliminær kjøpspris er i dette tilfellet MSEK 660. I tillegg skal selskapet betale et årlig forvaltningshonorar til ASC/Acta på 0,35 % av prosjektpreis for eiendommene. Disse honorarene er i samsvar med det mandat AAM har fra sine kunder. Transaksjonshonoraret skal utbetales når transaksjonen er endelig gjennomført.

Protokollene fra styremøtene omtaler ikke honoraret på 6 % av kjøpesummen for eiendommene som emisjonskostnader, men som «transaksjonshonorar». Det er i referatene ikke vist til muntlig eller skriftlig avtale mellom Acta og Boligutleie Holding II AS om innhenting av kapital, men det vises til avtalen om aktiv forvaltning, jf. at det fremholdes at honorarene er «i samsvar med det mandat AAM har fra sine kunder». Avtalen om aktiv forvaltning var som tidligere fremholdt inngått mellom Acta Asset Management ASA og investorene. Disse forholdene taler alle mot at det var inngått avtale mellom Acta og Boligutleie Holding II AS om innhenting av kapital til ankende part og at de omtvistede beløp var honorar for innhenting av kapital til selskapet.

Tingretten har i sin dom vurdert den anførte muntlige avtalen mellom Acta Asset Management ASA og Boligutleie Holding II AS samt betydningen av styrevedtakene hvor det ble besluttet kapitalutvidelse i Boligutleie Holding II AS slik:

At det i dette tilfellet ikke foreligger noen skriftlig avtale eller andre tidsnære bevis som på et mer objektivt grunnlag kan bekrefte den påståtte avtalen, taler imidlertid mot at slik avtale har foreligget. Dette må gjelde selv om det ikke foreligger noe formkrav eller krav om skriftlighet. Det har i høy grad formodningen mot seg at en slik for partene vesentlig avtale som gjaldt store beløp, ville ha blitt inngått formløst. At Acta Asset Management ASA gjennom investorenes fullmakt kontrollerte Boligutleie Holding II AS, endrer ikke på dette, tvert i mot. Hensynet til notoritet med behov for dokumentasjon for avtalens innhold, forelå uansett, også i relasjon til investorene.

Retten kan i denne forbindelse ikke legge avgjørende vekt på forklaringene til vitnene fra saksøkersiden. De har begge, slik retten har oppfattet det, vært involvert i saken for Boligutleie Holding II AS og Acta på en slik måte at forklaringene i realiteten må bli å likestille med partsforklaringer. Når forklaringene ikke kan sees å bli underbygget av andre, mer begivenhetsnære og objektive bevis, tvert i mot, kan det ut fra bevisbyrdebetraktninger ikke legges avgjørende vekt på forklaringene.

Retten kan heller ikke legge avgjørende vekt på den anførte felles forståelse av avtalen fordi Boligutleie Holding II AS i realiteten ble kontrollert av Acta Asset Management AS

og at det dermed ikke dreier seg om en felles forståelse av avtale mellom to uavhengige avtaleparter. Den anførte felles forståelse bekreftes heller ikke av omstendighetene for øvrig.

Når det gjelder styrevedtakene, har retten festet seg ved at det av flere av vedtakene fremgår, jf. saksfremstillingen foran på side 2 og 3, at Acta Asset Management ASA allerede synes å ha hatt tilgjengelig kapital da vedtakene om kapitalutvidelse i Boligutleie Holding II AS ble fattet, jf. at Acta Asset Management ASA hadde meddelt styret i Boligutleie Holding II AS før beslutningen om kapitalutvidelse ble fattet, at «man har tilgjengelig kapital som ønskes investert i selskapet», og at «styret er kjent med at Acta Asset Management ASA på vegne av sine aktive forvaltningskunder ønsker å tegne aksjer i selskapet for et beløp som ligger innenfor det foreslåtte intervall». Dersom det virkelig var avtalt at Acta Asset Management ASA etter avtale med Boligutleie Holding II AS og mot honorar skulle innhente kapital for selskapet, ville tidsrekkefølgen vært en annen.

Lagmannsretten slutter seg til tingrettens vurderinger på disse punkt, og bemerker at lagmannsretten hørte ytterligere ett vitne fra ankende parts side uten at det endrer lagmannsrettens vurdering av saken.

Avslutningsvis bemerker lagmannsretten at de aktuelle honorarene etter avtale om aktiv forvaltning og investeringsmandatet skulle utgjøre inntil 6 % av kjøpesummen for eiendommene. Dette inkluderte både emisjonsbeløpet og lån som var tatt opp i forbindelse med eiendomskjøpet. Forpliktelsen til å betale honoraret oppstod i forbindelse med eiendomskjøpene via underliggende datterselskap og ikke som følge av emisjoner eller andre transaksjoner innen Boligutleie Holding II AS' sfære. I 2005 var det heller ingen emisjoner i Boligutleie Holding II AS. Etter lagmannsrettens syn er også dette moment som taler mot at honorarene er emisjonskostnader. Honoraret var ikke begrunnet i emisjonene, det påløp ikke ved emisjonene og det var heller ikke beregnet av emisjonsbeløpet.

Lagmannsretten er etter dette kommet til, som tingretten, at vilkårene for fradragsrett ikke er oppfylt etter skatteloven § 6-1 for noen del. De fradragsførte beløpene er ikke emisjonskostnader, de kan ikke tilordnes Boligutleie Holding II AS og har heller ikke tilknytning til selskapets skattepliktige inntektsverv. Det er ikke nødvendig for retten å ta stilling til hva de fradragsførte kostnadene rent faktisk var betaling for da det er tilstrekkelig for retten å konstatere at kostnadene ikke var betaling for tjenester til Boligutleie Holding II AS. Retten vil imidlertid kort bemerke at det er mye som taler for at kostnadene var en del av investorenes samlede betaling for Actas produkter.

For så vidt gjelder ligningen for inntektsåret 2006, legger lagmannsretten til grunn som ubestridt at det ikke er nødvendig med en egen vurdering da en reduksjon av Boligutleie Holding II AS' underskudd for inntektsårene 2004 og 2005 får følger for etterfølgende inntektsår.

Tilleggsskatt

Skatteklagenemnda har ilagt Boligutleie Holding II AS tilleggsskatt med 45 % for inntektsårene 2004 og 2005, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1 og § 10-4 nr. 1 annet punktum, da nemnda fant at

selskapet hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at selskapet hadde opptrådt grovt uaktsomt.

Ligningsloven § 10-2 nr. 1 (før lovendring 19. juni 2009 nr. 49) lød slik:

Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Som skatt regnes i denne forbindelse også trygdeavgift.

Av ligningsloven § 10-4 nr. 1 annet punktum (slik den lød før lovendring 19. juni 2009 nr. 49) følger at dersom handling som nevnt i § 10-2 nr. 1 er utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 pst.

Spørsmålet om Boligutleie Holding II AS har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, må knyttes til kravene i ligningsloven kapittel 4, som har overskriften «Opplysningsplikt om egne forhold». Etter ligningsloven § 4-3 skal selvangivelsen inneholde spesifisert oppgave over brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Det vises for øvrig til ligningsloven § 4-1 om alminnelig opplysningsplikt, hvor det framgår at skattyteren «skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt».

I Loffland-dommen, Rt-1992-1588, uttalte Høyesterett følgende om hva som ligger i uttrykket «uriktige eller ufullstendige opplysninger»:

Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de foreliggende opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren har hatt kunnskaper om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også kunne medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at alle tilfelle blir behandlet likt.

Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.

Som det framgår, er disse uttalelser gitt i tilknytning til reglene om endring av ligningen ut over toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr 3 a, hvor også vilkåret er at skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Høyesteretts bemerkninger må også få anvendelse i relasjon til

spørsmålet om forståelsen av det samme uttrykk i ligningsloven § 10-2 nr. 1. Det avgjørende blir således om Boligutleie Holding II AS ga alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at selskapet burde ha gitt.

Boligutleie Holding II AS har anført at beviskravet for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er det straffeprosessuelle beviskrav slik at enhver rimelig tvil skal komme skattyter til gode.

Lagmannsretten bemerker at det etter gjeldende rett er klart at beviskravet for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger ved illeggelse av ordinær tilleggsskatt er klar sannsynlighetsovervekt, jf. Rt-2008-1409. Hvorvidt kravet til klar sannsynlighetsovervekt også gjelder vilkårene for forhøyet tilleggsskatt etter § 10-4 nr. 1 annet punktum eller om strafferettens beviskrav her skal legges til grunn for de aktuelle inntektsårene, er noe uavklart. Ligningslovens regler om tilleggsskatt er endret ved lov 19. juni 2009 nr. 49, og det er ved lovendringen fastsatt at det straffeprosessuelle beviskrav skal legges til grunn ved illeggelse av skjerpet tilleggsskatt. De endrede reglene kommer ikke til anvendelse i foreliggende sak. Frostating lagmannsrett har i dom 28. mai 2013 (RG-2013-713) funnet, under noe tvil, at det må kreves bevis ut over rimelig tvil for å legge forhøyd tilleggsskatt for inntektsårene 2006 og 2007, altså før nevnte lovendring. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å ta stilling til hvilket beviskrav som skal legges til grunn for inntektsårene 2004 og 2005 da spørsmålet uansett ikke kommer på spissen i foreliggende sak. Selv om strafferettens beviskrav legges til grunn, er lagmannsretten av den oppfatning at vilkårene for illeggelse av forhøyet tilleggsskatt er oppfylt.

Plikten til å gi riktige og fullstendige opplysninger i selvangivelsen med vedlegg gjelder hvert inntektsår. Vedlegget til selvangivelsen for Boligutleie Holding II AS for 2004 og 2005 inneholdt, som det fremgår av drøftelsen ovenfor, uriktige opplysninger om at fradragsførte beløp var emisjonskostnader. Kostnadene kan ikke tilordnes Boligutleie Holding II AS og har heller ingen tilknytning til selskapets skattepliktige inntektserverv. Kostnadene var ikke honorar for innhenting av egenkapital, men det er mye som taler for at det var kostnader som investor skulle dekke etter avtalen om aktiv forvaltning. De fradragsførte kostnadene var relatert til ervervet av eiendommer gjennom aksjer i datter eller datterdatterselskap. Opplysningen om at det dreide seg om emisjonskostnader var dermed, som lagt til grunn i skatteklagenemndas vedtak, egnet til å villedde. Det ble i selvangivelsen med vedlegg ikke gitt nok opplysninger til at ligningsmyndighetene hadde grunnlag for å ta opp til vurdering hva kostnadene i realiteten gjaldt, eller som ga skattekontoret tilstrekkelig oppfordring til å innhente ytterligere opplysninger. Det faktum at skattekontorene rent faktisk ba om tilleggsopplysninger både for 2004 og 2005 endrer ikke denne vurderingen.

For inntektsåret 2005 bemerkes at det i vedlegget til selvangivelsen var opplyst at de fradragsførte beløp var emisjonskostnader uten at det samtidig ble opplyst at det ikke var foretatt emisjoner i selskapet dette året.

Lagmannsretten finner det på denne bakgrunn klart - også om strafferettens beviskrav legges til grunn - at Boligutleie Holding II AS i selvangivelsen med vedlegg for 2004 og 2005 ga uriktige og ufullstendige opplysninger om de fradragsførte beløp. Retten er også enig med skatteklagenemnda i at selskapet i alle fall har opptrådt grovt uaktsomt og at det var grunnlag for

forhøyet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-4 nr 1 annet punktum. Forholdet kan ikke anses unnskyldelig, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1.

Endringsadgangen

Boligutleie Holding II AS har bestridt at det foreligger endringsadgang for inntektsåret 2004 da toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a er oversittet. Endring for inntektsåret 2004 ble varslet ved Oslo likningskontors brev 15. september 2007, altså mer enn to år etter utløpet av det aktuelle inntektsåret.

Det følger av ligningsloven § 9-6 første ledd, jf. tredje ledd bokstav a at spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret, men fristen er to år dersom endringen er til ugunst for skattyter og det ikke er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyter. Det avgjørende for om endringsadgangen er i behold, er følgelig om Boligutleie Holding II AS i selvangivelsen for 2004 med vedlegg ga uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Lagmannsretten viser til drøftelsen over hvor det for spørsmålet om tilleggsskatt ble funnet å være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selskapets selvangivelse med vedlegg for inntektsårene 2004 og 2005, jf. ligningsloven § 10-2. Det samme legges til grunn for endringsadgangen etter ligningsloven § 9-6 med den konsekvens at tiårsfristen kommer til anvendelse. Endringsadgangen for inntektsåret 2004 var følgelig i behold.

Oppsummering

Lagmannsretten er etter dette kommet til at Skatteklagenemndas vedtak 18. juli 2011 er gyldig, og anken forkastes.

Sakskostnader

Staten har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på å få sine nødvendige sakskostnader dekket av motparten. Det foreligger etter rettens syn ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta Boligutleie Holding II AS for erstatningsplikten.

Advokat Søvik har fremlagt kostnadsoppgave med krav om 477 750 kroner i salær. Beløpet inkluderer merverdiavgift. Det har ikke vært innvendinger mot oppgaven, og lagmannsretten legger denne til grunn.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. Boligutleie Holding II AS betaler i sakskostnader til staten ved Skatt øst 477.750 - firehundreogtissyvtusensyvhundreogfemti - kroner.

SkN 14-043 Fradrag for tap på fordringer

Lovstoff: Skatteloven § 6-2.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 25. april 2014, **sak nr.:** LB-2012-192796

Dommere: Lagdommer Anne Magnus, lagdommer Jan-Fredrik Wilhelmsen og ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-206114 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-192796 (12-192796ASD-BORG/02).

Ankende part: Scancem International AS (advokat Bård Christian Braathen)

Ankempart: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Per Sandvik og advokat Trine Christin Riiber).

Sammendrag: Spørsmål om fradrag for tap knyttet til ettergivelse av fordringer mot deleid datterselskap. Dissens. Lagmannsretten la til grunn at tapet måtte være endelig konstatert for at det skal foreligge fradrag, jf. skatteloven § 6-2, annet ledd, og at ved ettergivelse av fordring i konsernforhold måtte interessefelleskapet mellom kreditor- og debitorselskapet hensyntas ved vurderingen av om tapet var endelig konstatert. Under en viss tvil kom flertallet til at tapet ikke kunne anses endelig konstatert. Mindretallet fant at den ettergitte fordringen var klart uerholdelig, uavhengig av konsernforholdet.

Saken gjelder spørsmål om fradrag for tap knyttet til ettergivelse av fordringer mot deleid datterselskap.

Scancem International DA, heretter Scancem, er indirekte eid av det tyske konsernet HeidelbergCement som er blant verdens største produsenter av bygningsmateriell. Scancem produserer og markedsfører sement i en rekke land. Som del av denne virksomheten selger Scancem forbruksmateriell, maskiner, reservedeler mv. til datterselskaper i Afrika. Selskapet eier 75 % av aksjene i selskapet Societe des Cimentes Gabon SA, heretter Cimagabon, som er hjemmehørende i Gabon. Staten Gabon eier de resterende 25 % av aksjene. Scancem kjøpte aksjene i Cimagabon fra staten Gabon i juli 2000.

Cimagabon er et «Societe Anonyme» hvor aksjonærenes ansvar for selskapets forpliktelser er begrenset til deres aksjeinnskudd. Selskapsformen kan sammenlignes med et aksjeselskap. Aksjekapitalen var i 2000 FCFA 19 milliarder, tilsvarende USD 29 millioner. Cimagabon har bare en aksjeklasse, og ingen av aksjonærene er gjennom vedtekter eller aksjonæravtale tildelt særrettigheter. Scancem, med eierandelen på 75 %, utpeker tre av fire styremedlemmer i Cimagabon.

Allerede fra 2000 da Scancem kom inn som eier, gikk Cimagabon med betydelige underskudd. Som følge av den negative økonomiske utviklingen i Cimagabon med årlige tap, ble selskapets aksjekapital i mai 2004 besluttet nedskrevet fra FCFA 19 milliarder til 8 milliarder. Frem til 2006 betalte Cimagabon i hovedsak selskapets kreditorer.

Fra mai 2006 ble Cimagabons økonomiske situasjon betydelig forverret, og selskapet hadde problemer med å betale både leverandører og offentlige krav. I e-post 19. mai 2006 til Cimagabon påpekte Scancem at utestående er «approximately 11 mill EURO» og at «we need a payment plan

from you». Av Cimgabons svar pr. e-post samme dag fremgår at «[a]s we have just received a shipment of petcoke, we will have to pay duties and VAT on this ship - and HC Fuels is less forgiving than Scancem for what concerns late payments». I e-post 7. juni 2006 fra Scancem ble det bedt opplyst om Cimgabon hadde «any payments in pipeline for us». Cimgabon besvarte e-posten 22. juni 2006 og fremholdt her at «we have had difficulties in transferring cash for several reasons». Avslutningsvis i denne e-posten heter det at «the answer to your precise question is: NO».

Scancem sendte en ny e-post til Cimgabon 1. mars 2007 og etterlyste igjen betaling. I e-posten er det fremholdt at «it is a long time since we have seen any cash now.» Cimgabon besvarte e-posten samme dag med at tilgodehavende ikke kunne betales da «we are flat broke». I denne e-posten heter det at Cimgabon ikke «foresee any payments as long as we have our present capital-structure. We will have a new loan next week, but this will be to regulate our ordinary suppliers (who have already threatened to stop supplying us)».

Fra mars/april 2007 erkjente Scancem at den økonomiske utviklingen i Cimgabon nødvendiggjorde tiltak. Styret i Cimgabon forsøkte å få igangsatt en refinansiering av selskapet, og Scancem var i løpende kontakt med gabonske myndigheter. Styrets opprinnelige forslag gikk ut på at aksjonærene på pro rata basis skulle oppkapitalisere selskapet med FCFA 15,3 milliarder, etterfulgt av en nedskrivning av aksjekapitalen (pro rata) til FCFA 1 milliard. Staten Gabon var imidlertid ikke villig til å bidra med ny kapital og motsatte seg også å få utvannet sin posisjon som 25 % aksjonær gjennom en gjeldskonvertering.

For at Cimgabon skulle få en lovlig aksjekapital og tilstrekkelig egenkapital til at selskapets virksomhet kunne drives videre uten nye kapitaltilskudd, ble løsningen at Scancem pr. 31. desember 2007 etterga fordringer på Cimgabon med et beløp på FCFA 12,481 milliarder, hvilket tilsvarte ca. 62 % av Scancems fordringer på datterselskapet. Ettergivelsen medførte at Cimgabon fikk et regnskapsmessig overskudd i 2007, slik at egenkapitalen igjen ble positiv. Aksjekapitalen i Cimgabon ble i juni 2008 redusert til FCFA 4 millioner.

Scancem førte ettergivelsen av fordringene på Cimgabon som tap i regnskapene.

I selvangivelsene for inntektsårene 2007 og 2008 krevde Scancem fradrag for tap på fordringene med henholdsvis kr 147 031 323 og kr 11 407 177. Ved ligningene for disse inntektsårene ble Scancem lignet i samsvar med sin påstand.

Etter at ligningsmyndighetene hadde tilskrevet Scancem og fått ytterligere opplysninger, ble selskapet i brev 24. mars 2009 fra Sentralskattekontoret for storbedrifter varslet om endring av ligningen for inntektsåret 2007. Av varselet fremgikk at tapet på fordringene etter Sentralskattekontorets vurdering ikke var endelig konstatert og derfor måtte strykes for inntektsåret 2007. Ved vedtak 25. august 2009 fra Sentralskattekontoret ble tapsfradrag ikke innrømmet. Scancems inntekt ble som følge av dette økt med kr 147 031 323.

I brev 27. august 2009 fra Sentralskattekontoret ble Scancem også varslet om endring av ligningen for inntektsåret 2008 med samme begrunnelse for fradragsnektelsen som for 2007. Ved Sentralskattekontorets vedtak 20. oktober 2009 ble tapsfradrag nektet også for inntektsåret 2008. Inntekten for dette året ble økt med kr 11 407 177.

Vedtakene ble pålagt til skatteklagenemnda, som i vedtak 20. juni 2011 fastholdt Sentralskattekontorets vedtak for begge inntektsårene.

Ved stevning til Oslo tingrett 20. desember 2011 reiste Scancem International DA søksmål mot staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter med påstand om at skatteklagenemndas vedtak skulle oppheves.

Oslo tingrett avsa 30. september 2012 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Hver av partene bærer sine saksomkostninger.

Scancem har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 27. og 28. mars 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. For Scancem møtte i henhold til fullmakt styremedlem og konsulent Arne-Jørg Selen sammen med Scancems prosessfullmektig og avga forklaring. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter var representert ved sin prosessfullmektig og rettslige medhjelpere. Seniorskattejurist Hege Riseng fulgte forhandlingene. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, Scancem International DA, har i hovedtrekk anført:

Scancem har rett til fradrag for tap på de ettergitte fordringene etter skatteloven § 6-2 første ledd. Det anføres at det er denne bestemmelsen som her kommer til anvendelse, og at vilkårene for fradragsrett er oppfylt. Det er ikke bestridt at ettergivelsen er endelig og irreversibel og at det dreier seg om fordringer i næring. Fordringene ble realisert ved ettergivelsen - de ble oppgitt - og det foreligger da et tap.

At tapet må være «endelig konstatert» gjelder bare for § 6-2 annet ledd og er ikke relevant for fradragsrett etter første ledd. Det er en vesentlig forskjell mellom første og annet ledd i skatteloven § 6-2. Bestemmelsens første ledd regulerer realiserte fordringer, mens annet ledd gjelder ikke-realiserede fordringer. Det vises til at annet ledd etter sin ordlyd omfatter «utestående fordringer». Denne ordlyden må forstås slik at fordringen ikke er realisert, men fortsatt eksisterer. Annet ledd i § 6-2 er således en særbestemmelse for fradragsrett for fordring som er i behold.

Uttalelser i juridisk teori om sammenhengen mellom skatteloven § 6-2 første og annet ledd, kan ikke tillegges vekt. Disse uttalelsene reflekterer ikke skillet mellom realiserede og utestående fordringer.

Den rettspraksis som skatteklagenemnda viser til gjelder ligninger for inntektsår forut for skattereformen av 1992. Tidspunktet for fradragsføring var da ulikt for fordringer som var omløpsmidler og fordringer som var anleggsmidler. Tap på fordringer som var omløpsmidler ble periodisert etter regnskapsprinsippet, jf. § 50 annet ledd i skatteloven av 1911. Fradragsretten for anleggsmidler fulgte av skatteloven § 44 første ledd bokstav d. Fordringer som i dag klassifiseres som «realiserede» kom til fradrag etter den generelle hovedregel i § 44 første ledd første punktum, mens fordringer som fortsatt består kom til fradrag etter § 44 første ledd bokstav d.

Ut fra høyesterettspraksis kan det ikke utledes at det gjelder et ytterligere og - materielt - særlig strengt vilkår for å kunne konstatere et fradragsberettiget tap på realisert fordring i konsernforhold. Verken i Norse-, Selmer- eller Hydro Fertilizer-dommen er dette eksplisitt uttalt.

Disse tre dommene må dessuten i hovedsak relateres til skatteloven § 6-2 annet ledd og ikke bestemmelsens første ledd. Det vises til at i alle dommene er hovedstolen ikke realisert.

Uansett kan det ikke legges til grunn i denne saken at reduksjonen av Cimgabons gjeld - gjennom Scancems ettergivelse av fordringene - medførte en verdistigning av aksjene. Aksjene var i praksis uten verdi, og de ble derfor nedskrevet til null i selskapets balanse. Det vises til vitneforklaringen fra revisor Aker.

Hensynet til forutberegnelighet tilsier også at det ikke kan innfortolkes et ytterligere krav til fradrag for tap i konsernforhold. Den lovanvendelse som staten legger opp til i denne saken, fremgår ikke med tilstrekkelig klarhet verken av lovens ordlyd eller forarbeider.

Under ingen omstendighet er de tre høyesterettsdommene avgjørende for saken her. Ingen av dommene gjelder tap på kundefordringer, slik tilfellet er i denne saken. Både Norse-dommen og Hydro Fertilizer-dommen gjaldt tap i forbindelse med lån. Selmer-dommen gjaldt tap på driftslån samt tap på fordring for utleie av ansatte.

Høyesterettsdommene gjelder uansett heleide, og ikke deleide, datterselskap.

Også etterfølgende lovgivning må tillegges betydning i dette tilfellet. Det vises til tredje ledd i skatteloven § 6-2, som ble innført med virkning fra 2011. Etter denne bestemmelsen gis det ikke fradrag for tap på utestående fordring mellom nærstående. Lovgiver har for tap på fordring i virksomhet konkludert med at «nærstående» er 90 % direkte eller indirekte eierandel. Scancem eier bare 75 % av Cimgabon.

Subsidiært anføres at fordringstapet må anses som endelig konstatert etter skatteloven § 6-2 annet ledd, jf. § 6-2-1 bokstav b i Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158. Det vises til at fordringene på ettergivelsestidspunktet var kundefordringer og at samtlige var mer enn seks måneder gamle. Videre må Scancem anses for å ha utvist slik aktivitet med hensyn til inndrivelse av sitt utestående som forholdene tilsier.

Atter subsidiært hevdes det at de ettergitte fordringene på ettergivelsestidspunktet må anses som klart uerholdelige og at tapet med det var endelig konstatert, jf. bokstav d i § 6-2-1. Det vises til at gjeldsettergivelsen i realiteten innebar at Cimgabon inngikk en underhåndsakkord med Scancem.

Under enhver omstendighet må Scancem innrømmes skattemessig fradrag med 25 % av de ettergitte fordringenes pålydende. Det vises til at Scancem kun eier 75 % av aksjene i Cimgabon, mens staten Cabon eier de resterende 25 %. Scancems gjeldsettergivelse var endelig og irreversibel.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak for inntektsårene 2007 og 2008 oppheves. Ved ny ligning gis Scancem International DA fradrag for tap på fordring med kr 147 031 323 i inntektsåret 2007 og med kr 11 407 177 i inntektsåret 2008.
2. Den ankende part tilkjennes sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter, har i hovedtrekk anført:

Etter gjeldende rett er det ikke hjemmel for tapsfradrag i et tilfelle som det foreliggende.

Skattyters krav på forutberegnelighet er ingen problemstilling i denne saken. Lovgivningen som gjelder for dette tilfellet har vært omtrent uforandret siden 1911, og det foreligger mange rettsavgjørelser.

Det må tas utgangspunkt i hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1, som viser at det bare er pådratte kostnader som kan komme til fradrag. Skatteloven § 6-2 om tap er en videreføring av den tidligere rettstilstand. Lovforarbeidene viser klart at annet ledd i § 6-2 erstattet § 44 første ledd bokstav d i skatteloven av 1911. Også § 6-2 annet ledd er både en fradragsregel og en periodiseringsbestemmelse. Den forståelse av skatteloven § 6-2 som ankende part anfører, har verken støtte i lovforarbeider eller juridisk teori.

Teori og praksis knyttet til § 44 første ledd bokstav d i skatteloven av 1911 har gyldighet ved tolkningen av § 6-2 i skatteloven av 1999. Det følger av Høyesteretts praksis og juridisk teori at kravet til endelig konstatert tap i konsernforhold må fortolkes særlig strengt. En ettergivelse av fordringer på datterselskap vil i prinsippet lede til en tilsvarende verdiøkning hos debitor. At dette er gjeldende rett når det foreligger interessefellesskap mellom kreditor- og debitorselskapet, fremgår av Prop. 1 LS (2011-2012) s. 145.

Det følger av Norse-dommen, jf. Rt-1990-1143, at den tidligere skattelov § 44 første ledd bokstav d både var en hjemmels- og en periodiseringsregel for tapsfradrag. Det er ikke nødvendig å trekke noe skille mellom de to sider av denne bestemmelsen så lenge det faktisk ikke er et endelig konstatert tap.

Når rettstilstanden er tilnærmet uendret, kan det ikke ha noen betydning at ettergivelse etter skattereformen av 1992 regnes som realisasjon av fordringen. Ettergivelse er ikke tilstrekkelig til å konstatere et endelig tap i konsernforhold. Det må påvises at kravet er uerholdelig - dvs. at fordringens beløp er definitivt tapt. Høyesterett har i Norse-dommen knyttet endelig konstatert tap på fordringene til endelig konstatert tap på aksjene. Det avgjørende er at det ikke foreligger et endelig konstatert tap før verdien av aksjene har mistet sin betydning for aksjonæren. I foreliggende sak ble fordringene ettergitt av Scancem på grunn av lovens krav til egenkapital i datterselskapet. For de inntektsårene saken gjelder medførte dette at egenkapitalkravet i Cimgabon var oppfylt.

De strenge vilkår for fradragsrett som følger av høyesterettspraksis er ikke oppfylt i denne saken.

Det bestrides at denne saken kommer i en annen stilling enn det som følger av høyesterettsdommene fordi ettergivelsen gjelder tap på fordringer som opprinnelig var kundefordringer. Skattyters privatrettslige disposisjon skal som utgangspunkt legges til grunn for

den skatterettslige vurdering. Men skattyter kan ikke for skatteformål bestemme om fordringene er kundefordringer eller anleggsfordringer. En fordring som i utgangspunktet er en kundefordring, vil kunne endre karakter og bli en anleggsfordring. At en kundefordring i realiteten kan gå over til å bli et driftslån/driftstilskudd, fremgår av Høyesteretts synspunkt i Rt-1993-700 for så vidt gjaldt den del av Selmers fordring på debitorselskapet som gjaldt krav på vederlag for leverte tjenester. Det er ingen grunn til å behandle leverte varer - som foreliggende sak gjelder - og leverte tjenester forskjellig.

Etter statens syn har de opprinnelige kundefordringene endret karakter i denne saken. På ettergivelsestidspunktet må de anses som driftslån/driftsstøtte. Sakens opplysninger tilsier at Scancem ikke ble betraktet som en vanlig leverandør. Det vises bl.a. til Cimgabons prioritering av andre leverandører og Scancems manglende purringer. E-postene Scancem sendte Cimgabon er ikke purringer i vanlig forstand. Det vises også til Scancems store eksponering overfor Cimgabon. Også den etterfølgende utvikling viser at ettergivelsen må anses som driftsstøtte. Cimgabon har i ettertid stort sett betalt for nye vareleveranser ved forfall, men har ikke nedbetalt den del av fordringene som ikke ble ettergitt.

Det er uansett ingen grunn til å skille mellom kundefordringer og andre fordringer i foreliggende tilfelle. Før skattereformen av 1992 var omløpsmidler omfattet av § 50 annet ledd i skatteloven av 1911, mens § 44 første ledd bokstav d gjaldt for anleggsmidler. Denne forskjellen er ikke lenger til stede. Nå gjelder § 6-2 i skatteloven av 1999, og annet ledd i denne bestemmelsen gjelder både kundefordringer og andre fordringer. Høyesteretts praksis knyttet til endelig konstatert tap i konsernforhold må ha samme relevans for alle typer fordringer. Når Norse-dommen er begrenset til anleggsfordringer, skyldes det at man på det tidspunktet hadde en annen periodiseringsregel for omløpsfordringer.

Den nye avskjæringsregelen i skatteloven § 6-2 tredje ledd, hvor det gjelder en 90 %-grense, er ikke relevant for foreliggende sak. Formålet med denne avskjæringsregelen er et helt annet. Etter den bestemmelsen er det ikke engang nødvendig å konstatere om det foreligger et tap.

Det er ikke grunnlag for å tolke Norse-dommen, som gjaldt et heleiet datterselskap, antitetisk. Heller ikke Selmer- og Hydro Fertilizer-dommen kan tas til inntekt for at det gjelder et krav om 100 % eierandel. Begrunnelsen for det strenge kravet til endelig konstatert tap i Norse-dommen slår til også ved lavere eierandeler. Den økonomiske stillingen for Norse var ytterst svak og utsiktene for mulig inntjening var dårlig. Likevel fant Høyesterett at det ikke forelå et endelig tap. Også i foreliggende sak var formålet med ettergivelsen at datterselskapet skulle komme ovenpå og igjen tjene penger. Dette tilsier at det strenge kravet oppstilt av Høyesterett også bør gjelde i saken her, hvor eierandelen er 75 %.

Det avgjørende må uansett være at i dette tilfellet har Scancem kontroll over muligheten til å få tilbake det som tapes på fordringene, i form av utbytte eller gevinst på aksjene i Cimgabon. Det vises til at Scancem utpeker tre av fire styremedlemmer i Cimgabon. Scancem har selskapsrettslig flertall i datterselskapets styre og på generalforsamlingen. Videre er ingen av aksjonærene - heller ikke staten Gabon med sin eierandel på 25 % - tildelt særlige rettigheter gjennom vedtekter eller aksjonæravtale.

Under ingen omstendighet er vilkårene for fradrag for kundefordringer i Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 § 6-2-1 bokstav b, oppfylt. Scancems e-poster fra mai/juni 2006 og mars 2007 har knapt karakter av purringer. Uansett er det ikke normale purringsintervaller i dette tilfellet. Heller ikke har Scancem utvist den aktivitet som er nødvendig for å få betaling.

Bokstav d i § 6-2-1 i forskriften er ikke anvendelig i dette tilfellet. Denne bestemmelsen sier ikke noe annet eller mer enn det som følger av § 6-2 annet ledd: Tapet må være endelig konstatert. Det bestrides at ettergivelsen av fordringene under noen omstendighet kan anses som en akkord. En underhåndsakkord istandbringes gjennom forhandlinger mellom kreditorene og debitor. Dette er ikke situasjonen her.

Det er ikke grunnlag for å innrømme 25 % fradragsrett, slik ankende part subsidiært hevder. Høyesteretts praksis identifiserer posisjonen som kreditor med aksjonærposisjonen. Det er dette som er avgjørende, og det kan da ikke komme på tale med en delvis fradragsrett.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for stor bedrifter tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker:

Ved avgjørelsen av denne saken har lagmannsretten delt seg i et flertall og mindretall.

Lagmannsrettens flertall, lagdommer Magnus og ekstraordinær lagdommer Meyer, bemerker:

Skatteloven § 6-2 første og annet ledd lyder slik:

- (1) Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.
- (2) Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføringen av dette ledd.

Scancem har prinsipalt anført at fordringene i denne saken ble realisert ved ettergivelsen i 2007 og at det derfor er skatteloven § 6-2 første ledd som er korrekt hjemmel for fradrag for tap. Det hevdes at denne bestemmelsen regulerer realiserede fordringer, mens annet ledd i § 6-2 gjelder ikke-realiserte fordringer. Det er vist til ordlyden «utestående fordringer», som etter Scancems mening må forstås slik at annet ledd i § 6-2 er en særbestemmelse for fradragsrett for fordring som er i behold.

Lagmannsrettens flertall er ikke enig i dette. For å få en nærmere forståelse av skatteloven § 6-2, er det nødvendig først å se på bestemmelsens forhistorie.

Etter § 44 første ledd bokstav d i skatteloven av 1911 var tap på utestående fordringer og annet tap i næring fradragsberettiget. I Ot.prp.nr.35 (1990-1991), som gjaldt skattereformen av 1992, heter det om denne bestemmelsen på s. 107:

Etter gjeldende rett gir skatteloven § 44 første ledd d skattyter fradragsrett for tap på utestående fordringer og annet tap i næring. Innføringen av realisasjonsprinsippet medfører ikke noen endring i gjeldende rett på dette punkt. Departementet foreslår allikevel å endre lovteksten slik at det klart fremgår av ordlyden i § 44 første ledd d at tapet må være endelig konstatert før skattyter har fradragsrett for tapet. ---.

Videre er det uttalelser i proposisjonen om gjeldende rett for tap på utestående fordringer. Her heter det bl.a.(s. 140):

Skatteloven § 44 første ledd d er ikke bare en hjemmelsregel for tapsfradrag, den er også en periodiseringsregel. Bestemmelsen er i rettspraksis forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt. Påvisning av betalingsvansker hos debitor er ikke i seg selv nok til at det kan kreves fradrag for avsetning til tap. Dette gjelder selv om skattyteren etter regnskapslovgivningen pliktet å foreta slik avsetning. Tapet må være endelig pådratt. ---.

I forarbeidene til skatteloven av 1999 er inntatt Finansdepartementets opprinnelige forslag til någjeldende skattelov § 6-2. Det opprinnelige forslaget lød slik (Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 102):

- (1) Det gis fradrag for
 - a. tap ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet,
 - b. tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordringer og tap ved realisasjon som nevnt i § 5-30. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av forrige punktum.
- (2) Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i kapittel 9, herunder om begrensning av fradragsretten for tap etter første ledd.

Fra merknadene til denne bestemmelsen gjengis (Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 59):

Første ledd bokstav b er hjemmel for fradrag ved realisasjon og annet tap i virksomhet. Bestemmelsen tilsvarer gjeldende skattelov § 44 første ledd d. På samme måte som i gjeldende skattelov nevner bestemmelsen uttrykkelig at det gis fradrag for endelig konstatert tap på kundefordringer.

Forslaget til skatteloven § 6-2 ble endret under Stortingets behandling. Bestemmelsen fikk da den ordlyd som den nå har, jf. foran s. 9. Det fremgår av finanskomiteens innstilling at den nye ordlyden var av redaksjonell art og ikke var ment å innebære noen realitetsendring, jf. Innst.O.nr.40 (1998-1999) s. 23.

Flertallet legger etter dette til grunn at § 6-2 annet ledd i någjeldende skattelov er en videreføring av § 44 første ledd bokstav d i skatteloven av 1911. Også § 6-2 annet ledd er derved både en hjemmels- og periodiseringsregel for tapsfradrag på blant annet fordringer. Det er heller intet i

lovforarbeidene som tilsier at annet ledd i § 6-2 bare gjelder ikke-realiserde fordringer. Slik flertallet ser det tilsier departementets opprinnelige forslag til skatteloven § 6-2 tvert i mot at det ikke kan trekkes et slikt skille mellom bestemmelsens første og annet ledd som Scancem hevder. Flertallet er for øvrig enig med staten i at når rettstilstanden er tilnærmet uendret, kan det ikke tillegges betydning at ettergivelse av en fordring etter skattereformen av 1992 regnes som realisasjon.

Lagmannsrettens flertall kan heller ikke se at Scancems forståelse av skatteloven § 6-2 har støtte i juridisk teori. I Fredrik Zimmer og BA-HR: «Bedrift, selskap og skatt», 5. utgave heter det under pkt. 5.2 om fradragsretten for tap på fordringer bl.a. (s. 85):

Tap på fordringer i virksomhet er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2, 2. ledd, 1. pkt. Dette gjelder uansett om fordringen er oppstått som følge av omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av driftsmidler eller ved utlån.

Fra pkt. 5.3 om tidspunktet for fradragsrett gjengis følgende (s. 86):

Bestemmelsen i sktl. § 6-2, 2. ledd er også en tidfestingsregel (til tross for plasseringen i lovens kap. 6). Den bestemmer at slikt tap som bestemmelsen omfatter, kan kreves fradratt når det er «endelig konstatert ...».

Flertallet viser videre til Brudvik m.fl.: «Skattelovkommentaren 2003/04», hvor det om skatteloven § 6-2 annet ledd uttales:

Bestemmelsen hjemler fradragsrett for annet tap i virksomhet enn det som omfattes av første ledd, herunder tap på fordring. Det betyr for det første at tap i næring som faller utenfor første ledd, har fradragsrett etter annet ledd. Annet ledd omfatter ikke bare tap ved realisasjon av formuesobjekt, men også annet tap i næring, f.eks. tap på en gjeldspost. Videre omfattes tap på fordring.

Om annet ledd uttales videre:

Bestemmelsen må forstås slik at også fradragsrett for annet tap enn kapitaltap forutsetter at det foreligger et endelig tap. For tap på en eiendel, betyr det at eiendelen må være realisert før det foreligger et fradragsberettiget tap etter § 6-2 annet ledd. Verdinedgang på et objekt knyttet til en virksomhet hvor det foreligger større eller mindre sannsynlighet for tap, er altså ikke tilstrekkelig til å utløse fradragsrett, se Rt-1990-1143 (Norse Petroleum),---. At tapet må være endelig gjelder uavhengig av om det er oppstått ved realisasjon eller på annen måte. Fradragsrett er altså avhengig av at oppofrelse har skjedd, som etter hovedregelen i § 6-1.

I Brudvik m.fl. heter det også:

Fradragsrett for tap på fordringer har uttrykkelig hjemmel etter § 6-2 annet ledd. «Utestående fordringer» omfatter fordringer av enhver art som har tilknytning til virksomhet, altså både omløps- og anleggsfordringer.

Flertallet viser dessuten til Fred-Ove Almvik og Vegard Kristiansen: Bedriftsbeskatning i praksis» hvor skatteloven § 6-2 er omtalt slik på s. 113 og 114:

Tap som skyldes realisasjon av formuesobjekter er fradragsberettiget på nærmere bestemte vilkår etter bestemmelsens første ledd, mens annet tap i virksomhet - herunder endelig konstatert tap på fordringer - er fradragsberettiget etter annet ledd. Dette reisers spørsmål om sammenhengen mellom første og annet ledd; dersom det foreligger et realisert tap på en fordring i virksomhet som ikke kan anses endelig konstatert på realisasjonstidspunktet tilsier ordlyden i første ledd at tapet er fradragsberettiget. Annet ledd forutsetter imidlertid at tapet ikke er fradragsberettiget uten å være endelig konstatert. I slike tilfeller må bestemmelsens annet ledd anses som en særskilt tidfestingsregel; det realiserste tapet på næringsfordringen er fradragsberettiget etter første ledd, men kan først føres til fradrag på det tidspunkt tapet er endelig konstatert.

Lagmannsrettens flertall legger etter dette til grunn at Scancems tap på fordringene må være endelig konstatert for at det skal foreligge fradragsrett.

Når det gjelder hva som skal til for at et krav skal anses endelig tapt, fremgår dette bl.a. av et brev fra Finansdepartementet til saksordføreren i Stortingets finanskomite under behandlingen av skattereformen 1992 (jf. Innst.O.nr.80 (1990-1991) s. 169 og vedlegg del XII s. 20 til innstillingen). Fra departementets brev av 21. mai 1991 gjengis:

Et tap på en fordring anses i dag for å være endelig når det er fastslått endelig svikt i debtors betalingsevne ved konkurs eller ved annet oppgjør etter konkursrettslige regler. Tapet vil også være endelig når debitor er et selskap og selskapet er likvidert eller avviklet på annen måte uten at det er midler igjen til dekning av fordringen. Det samme gjelder ved forgjeves tvangsinndrivning eller når det foreligger klar insolvens hos debitor.

Også rettspraksis knyttet til § 44 første ledd bokstav d i skatteloven av 1911 har gyldighet ved tolkningen av § 6-2 i skatteloven av 1999.

I Rt-1990-1143 (Norse-dommen) heter det om den tidligere regelen:

Bestemmelsen er forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt. Påvisning av betalingsvansker hos debitor er i seg selv ikke nok til at det kan kreves fradrag for avsetning til tap, dette selv om skattyteren etter regnskapslovgivningen pliktet å foreta slik avsetning. Tapet må være endelig pådratt. Ved oppgjør etter konkurs eller en gjennomført akkord er det klart at tap er lidt.

Når en fordring er ettergitt, vil kravet som utgangspunkt være endelig tapt. Hvor det foreligger interessefellesskap mellom kreditorselskapet og debtorselskapet, viser imidlertid Høyesteretts praksis at ettergivelsen alene ikke vil være avgjørende for hvorvidt tapet skal anses som endelig.

Flertallet viser her først til Norse-dommen som gjaldt spørsmål om fradrag for avsetning til dekning av tap på fordring på selskapets heleide datterselskap. Høyesterett fant at fordringen ikke var definitivt tapt og at det heller ikke kunne innrømmes fradrag for den ettergitte rentedelen av fordringen. Om denne ettergivelsen heter det i flertallets begrunnelse (s. 1150-1151):

At en kreditor ettergir en fordring, kan riktignok etter omstendighetene være en indikasjon på at fordringen er uerholdelig, men ettergivelsen har liten vekt som bevismoment i så henseende når den skjer overfor et heleiet datterselskap, hvor kreditor i sin egenskap av eneaksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor.

Videre vises til Rt-1999-1663 (Hydro Fertilizer-dommen). Denne dommen gjaldt spørsmål om fradrag for tap i tilknytning til ettergivelse av renter på lån til datterdatterselskap. I dommen uttales bl.a. (s. 1670):

Det er videre slik at for tap på fordringer som ikke reguleres av skatteloven § 50 annet ledd, er skatteloven § 44 første ledd bokstav d både hjemmels- og periodiseringsregel for tapsfradrag, ---. Tapsfradrag kan da først kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt. Selv om også andre situasjoner enn formell insolvensbehandling godtas i forhold til § 44, er det på det rene at det her stilles strenge krav til bevis for betalingsudyktighet. Denne vurdering har likningsmyndighetene foretatt, og jeg kan ikke se at det hefter feil ved deres behandling av dette spørsmål. Jeg viser til at selskapets øvrige kreditorer ble dekket, og at det åpenbart ble funnet å være i konsernets interesse at virksomheten ble ført videre, jf. også kommunens beregning av egenkapitaldekningen.

Også Rt-1993-1091 (Selmer-dommen) er her av interesse. I denne dommen var det spørsmål om fradrag for tap på driftslån og tap på fordringer på et datterselskap. Om dette heter det i dommen bl.a. (s. 706):

Etter skatteloven § 44 første ledd bokstav d er det et vilkår for fradrag at det foreligger et «tap». Dette er i praksis forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt. Betalingsvansker hos debitor er ikke nok. Tapet må være endelig pådratt. ---.

Jeg har på dette punkt funnet avgjørelsen noe tvilsom, men er kommet til at fradrag i 1984 bør aksepteres. Jeg viser her til at virksomheten i Kenya - og det var selskapets eneste virksomhet - var opphørt allerede i 1983 etter at det var fattet beslutning om opphør så vel av styret som av generalforsamlingen. Selskapet var insolvent da virksomheten opphørte, og det var klart at utenforstående kreditorer bare kunne tilfredsstilles gjennom ytelser fra eierselskapene. Det må ha vært på det rene allerede i 1983 at iallfall det alt vesentlige av eierselskapenes krav var tapt. Gjennom det videre arbeidet med avviklingen av selskapet i 1984 må dette ha blitt ytterligere avklart. Det gjensto da bare avklaring av enkelte spørsmål, vesentlig i forbindelse med reklamasjoner over selskapets prosjekter, som - relativt sett - må anses som ubetydelige. Da selskapet ble oppløst fikk Selmer tilbakeført bare ca kr 50.000. På bakgrunn av de spesielle omstendigheter som jeg her har redegjort for, finner jeg at det var forsvarlig av selskapet å fradragsføre tapet i 1984.

Vedrørende kommunens anførsler i tilknytning til Norse-dommen, Rt-1990-1143 bemerker jeg: Avgjørelsen i den saken ble konkret begrunnet med at selskapet - Norse - med skattemessig virkning ikke kunne «foreta avsetning til forventet tap på et datterselskap på et så tidlig tidspunkt når anslagene over verdiene i selskapet er så vidt usikre som de var her». Det hadde i den forbindelse vært vist til at selv om

datterselskapets stilling var «ytterst svak», sto det bare ved begynnelsen av den utvinningsperiode som skulle bringe inntekter til å dekke investeringene. Vår sak gjelder derimot et selskap som hadde avvirket sin virksomhet, og som ikke vil få flere inntekter.

Etter disse dommene fra Høyesterett er rettstilstanden på dette felt oppsummert slik i Zimmer/BA-HR: «Bedrift, selskap og skatt», 5. utgave s. 253:

Dommene viser at formell avvikling av debitorselskapet ikke kreves, men at det ellers stilles strenge krav. At fordringene utgiftsføres i regnskapet, er klart nok ikke tilstrekkelig. Selv i Selmer-dommen, der all virksomhet var opphørt og selskapet klart var insolvent, gir Høyesterett uttrykk for tvil om løsningen.

Særlige spørsmål knytter seg til betydningen av at kreditor ettergir fordringen. Den alminnelige regel må være at tapet da er endelig konstatert. En ettergivelse innebærer jo at kreditor ikke lenger har noe krav mot debitor. Dette vil imidlertid lett kunne stille seg annerledes hvor det er interessefellesskap mellom kreditor og debitor, spesielt i forhold mellom heleide konsernselskaper. En ettergivelse vil da i prinsippet lede til en tilsvarende verdiøkning hos debitor. Dette kan vurderes som kapitaltilskudd. I Rt-1999-1663 (Hydro Fertilizer) ble ettergitte renter på konsernselskap ansett som et kapitaltilskudd til dette. I Rt-1990-1143 (Norse) ble det lagt sentral vekt på at «kreditor i egenskap av eneaksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor».

Flertallet slutter seg til denne oppsummeringen av rettstilstanden ved ettergivelse av fordring i konsernforhold.

At dette er gjeldende rett fremgår også av proposisjonen til Stortinget for budsjettåret 2012 som gjelder forslag til lovvedtak og stortingsvedtak. Gjeldende rett vedrørende tap på utestående fordring i virksomhet er her bl.a. beskrevet slik (Prop.1 LS (2011-2012) s. 145):

Et tap vil i utgangspunktet anses som endelig konstatert der kreditor ettergir fordringen mot debitor. Fra dette utgangspunktet må det imidlertid gjøres unntak ved låneforhold mellom konsernselskaper og ved lignende interessefellesskap mellom kreditor- og debitorselskaper. Ved slike relasjoner kan det etter omstendighetene hevdes at et tap ikke er endelig konstatert, da den reduserte gjeldsforpliktelsen vil påvirke verdien av kreditorselskapets aksjer i debitorselskapet. I konsernforhold vil vurderingen om hvorvidt et tap er endelig konstatert således måtte ta hensyn til interessefellesskapet mellom kreditor- og debitorselskapet.

Etter dette legger flertallet til grunn at interessefellesskapet mellom kreditorselskapet og debitorselskapet må hensyntas ved vurderingen av om et tap på fordring skal anses endelig konstatert i konsernforhold. Som fremholdt i tingrettens dom vil et tap, hvor det foreligger et slikt interessefellesskap, helt eller delvis kunne gjenvinnes ved at debitorselskapets aksjer øker i verdi. Ettergivelsen alene er derfor ikke tilstrekkelig til å konstatere at det foreligger et endelig tap (tingrettens dom s. 9).

Som det fremgår foran etterga Scancem pr. 31. desember 2007 fordringer på Cimgabon med et beløp som tilsvarte ca. 62 % av Scancems totale fordringer på datterselskapet. Scancems fordringer ble ettergitt på grunn av lovgivningens krav til egenkapital i datterselskapet.

Om ettergivelsen og virkningene av denne heter det i referat fra styremøte i Cimgabon 26. mai 2008 bl.a.:

Renunciation of debts by Scancem International ANS

On 31/12/2007 Scancem decided to renounce receivables due from Cimgabon totaling FCFA 12,481m. This was decided in order to carry out the recapitalization of Cimgabon.

The net profit for the 2007 financial year after the renunciation was FCFA 6,850m. Consequently, the shareholders' equity returned to positive figures at FCFA 4,331m.

Dette viser etter flertallets syn at Scancems ettergivelse ga en mulighet for en fremtidig verdiøkning av aksjene i Cimgabon. At aksjene regnskapsmessig ble nedskrevet til null i selskapets balanse, kan ikke være avgjørende. Som påpekt av staten vil en ettergivelse i konsernforhold ikke kunne anses for et endelig konstatert tap før verdien av aksjene har mistet sin betydning for aksjonæren.

Også beskrivelsen i Scancems klage til Sentralskattekontoret for storbedrifter viser at det ble funnet å være i konsernets interesse at virksomheten i Cimgabon ble ført videre, til tross for datterselskapets betydelige økonomiske problemer. I klagen 25. september 2009 har Scancems daværende advokat således forklart den situasjon Scancem sto overfor i 2007 slik:

Scancem kunne som forklart i svarbrevet av 8. mai 2009 ut fra et legalt og aksjerettslig perspektiv og i kraft av å være 75 % aksjonær i teorien tvunget gjennom en formell aksjekapitalutvidelse til nominell (pålydende) aksjekurs slik at staten Gabon i realiteten hadde blitt vannet nær fullstendig ut. En slik løsning ble imidlertid ikke akseptert av staten Gabon. Scancem så seg derfor ikke tjent med en slik handling, men besluttet i stedet primært å sikre kreditorrettigheter og fremtidig salg til Cimgabon med fortjeneste ved å ettergi en del av sitt utestående.---

Videre heter det i denne klagen blant annet:

---. Dersom Scancem hadde tvunget igjennom en rettet emisjon og dermed overkjørt og utvannet staten som aksjonær, ville dette etter all sannsynlighet ha slått negativt ut for Scancems eierskap i Cimgabon og Cimgabons næringsmessige posisjon i landet. Dette kunne igjen medføre at alle Scancems fordringer gikk tapt, også den del som ikke ble ettergitt og at det fremtidige inntekstpotensiale i å ha Cimgabon som kunde gikk tapt.

Rent konkret fryktet man blant annet risikoen for statlig overtakelse av selskapet, noe Scancem nylig har opplevd i nabolandet Kongo med selskapet CimKongo. I tillegg fryktet man at kinesiske konkurrenter, som leverer en god del sement til Gabon, ville kunne oppnå urimelige lettelser i importregler og importavgifter. ---. Dersom et av disse scenarioer hadde blitt gjennomført, ville Cimgabon i praksis måtte innstille sin

virksomhet, gå konkurs eller bli avviklet. Da ville ikke selskapet kunne betale noe som helst av sitt utestående.

Etter dette er lagmannsrettens flertall - dog under en viss tvil - kommet til at Scancems tap på de ettergitte fordringene på Cimgabon ikke kan anses for å være endelig konstatert.

Spørsmålet er imidlertid om saken kommer i en annen stilling ved at Cimgabon ikke er et heleid datterselskap. Det vises her til at Scancem bare eier 75 % av aksjene i Cimgabon. De høyesterettsdommene som flertallet foran har redegjort for, gjaldt heleide datterselskap/datterdatterselskap.

Flertallet kan ikke se at denne omstendighet kan tillegges betydning i saken her. Som påpekt av staten slår begrunnelsen for kravet til endelig konstatert tap i Norse-dommen til også ved en eierandel på 75 %. Uansett må det i denne saken tillegges avgjørende betydning at Scancems eierposisjon i Cimgabon må anses som særlig sterk. Flertallet er enig med staten i at det er Scancem som i tilfelle har kontroll over muligheten til å få tilbake det som tapes på fordringene, i form av eventuelt utbytte eller gevinst på aksjene. Flertallet minner om at Scancem utpeker tre av fire styremedlemmer i Cimgabon, og at Scancem har selskapsrettslig flertall i datterselskapets styre og på generalforsamlingen. Videre er ingen av aksjonærene - heller ikke staten Gabon - tildelt særlige rettigheter gjennom vedtekter eller aksjonæravtale.

Flertallet kan heller ikke se at avskjæringsregelen i skatteloven § 6-2 tredje ledd, hvor det gjelder en 90 %-grense, kan tillegges noen betydning. Det er etter flertallets syn tilstrekkelig å vise til at fordi formålet med tredje ledd i § 6-2 (som ble innført med virkning fra 2011) er et annet, jf. Prop. 1 LS (2011-2012) s. 144, er bestemmelsen ikke relevant for spørsmålet i saken her.

Scancem har videre anført at foreliggende sak kommer i en annen stilling enn det som følger av høyesterettsdommene, fordi ettergivelsen ikke gjelder lån/renter, men tap på kundefordringer.

Heller ikke denne anførsel kan etter flertallets mening føre frem. Flertallet er langt på vei enig med staten i at Scancems fordringer på Cimgabon på ettergivelsestidspunktet hadde karakter av driftslån eller driftsstøtte. Det vises blant annet til Cimgabons prioritering av andre leverandører og at Scancem aldri igangsatte formell innkreving av de utestående beløp. E-postene Scancem sendte Cimgabon kan ikke oppfattes som purringer i vanlig forstand. Cimgabon har i sin fortsatte virksomhet heller ikke valgt å nedbetale den del av Scancems fordringer som ikke ble ettergitt.

Slik flertallet ser det er det uansett ingen grunn til å skille mellom kundefordringer og andre fordringer i denne saken. Etter skattereformen av 1992 er den skattemessige forskjellen mellom omløpsfordringer og anleggsfordringer når det gjelder spørsmålet om fradrag for tap på fordringer, ikke lenger til stede. Flertallet er enig med staten i at Høyesteretts praksis knyttet til endelig konstatert tap i konsernforhold, må ha samme relevans for alle typer fordringer. At Norse-dommen er begrenset til anleggsfordringer, skyldes at på det tidspunktet var det en annen periodiseringsregel for omløpsfordringer.

Under forutsetning av at fordringene på ettergivelsestidspunktet må anses som kundefordringer, har Scancem subsidiært anført at fordringstapet må anses som endelig konstatert etter skatteloven

§ 6-2 annet ledd, jf. § 6-2-1 bokstav b i Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158.

Etter bokstav b i denne forskriften vil tap på en kundefordring anses endelig konstatert, dersom den ikke er innfridd seks måneder etter forfall, «til tross for minst tre purringskrav med normale purringsintervaller og slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier».

Lagmannsrettens flertall finner det klart at denne bestemmelsen ikke kan komme til anvendelse i saken her. Flertallet finner det tilstrekkelig å vise til at de e-poster som Scancem sendte til Cimgabon i 2006 og 2007 ikke kan sees som purringer i vanlig forstand fra en kreditor til debitor, og under ingen omstendighet dreier det seg om normale purringsintervaller.

Atter subsidiært hevdes det at de ettergitte fordringene på ettergivelsestidspunktet må anses som klart uerholdelige og at tapet med det var endelig konstatert, jf. bokstav d i forskriften § 6-2-1. Det er fra Scancems side særlig fremholdt at ettergivelsen av fordringene i realiteten innebar at Cimgabon inngikk en underhåndsakkord med Scancom.

Flertallet bemerker først at etter § 6-2-1 bokstav d i forskriften er vilkåret at «fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig». Som det fremgår av Innst.O.nr.80 (1990-1991) s. 169, gir denne bestemmelse uttrykk for at «tapet må være endelig konstatert før det kan anses som realisert». Det heter videre her at det i «prinsippet dreier seg om en bevisvurdering, nemlig om og i hvilken utstrekning det foreligger reell uerholdelighet». Det må etter dette legges til grunn at bokstav d i forskriften ikke sier noe annet eller mer enn det som følger av § 6-2 annet ledd.

Slik lagmannsrettens flertall vurderer saken, kan Scancems ettergivelse ikke anses som en underhåndsakkord. En underhåndsakkord istandbringes gjennom forhandlinger mellom kreditorene og debitor. Dette er ikke situasjonen i saken her, hvor det dreier seg om en ensidig ettergivelse av fordringene fra Scancems side.

Scancem har endelig anført at under enhver omstendighet må det innrømmes skattemessig fradrag med 25 % av de ettergitte fordringenes pålydende, under henvisning til at Scancem kun eier 75 % av aksjene i Cimgabon.

Flertallet kan, som tingretten, ikke se at det er grunnlag for å innrømme Scancem 25 % fradragsrett. Som det fremgår av Høyesteretts praksis må ettergivelsen sees i lys av at kreditor som aksjonær i datterselskapet vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor. Det er ikke det kreditorselskapet umiddelbart får igjen som en mulig verdistigning på aksjeutbytte som er av betydning her, men muligheten for fremtidig verdiøkning eller aksjeutbytte. Så lenge Cimgabon fortsatt driver virksomhet er denne muligheten til stede, og fradrag for tap på fordringene må nektes fullt ut.

Lagmannsrettens mindretall - lagdommer Wilhelmsen - er kommet til at Scancem har krav på fradrag i ligningen for de fordringene som ble ettergitt mot Cimgabon, dvs med kr 147 031 323 for inntektsåret 2007 og med kr 11 407 177 for inntektsåret 2008.

Mindretallet er enig i flertallets lovtolking. Skatteloven § 6-2 annet ledd kommer til anvendelse. Denne bestemmelsen forutsetter at fradrag for tap i virksomhet bare kan kreves når tapet er «endelig konstatert». I praksis betyr dette at fordringen etter en samlet vurdering må anses klart uerholdelig slik som presisert i bokstav d i forskriften § 6-2-1. Hvorvidt fordringen har karakter av et omløpsmiddel eller et anleggsmiddel har i denne sammenheng ingen avgjørende betydning slik som også flertallet har lagt til grunn.

Det normale vil være at endelig ettergivelse av en fordring er tilstrekkelig for å konstatere et tap med den konsekvens at fradragsrett foreligger etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Rettspraksis (særlig Norse-dommen inntatt i Rt-1990-1143) og lovforarbeidene (særlig Prop.1 LS (20011-2012) side 145) viser at dette utgangspunktet i tilfelle av at ettergivelsen har funnet sted i konsernforhold, modifiseres ved at den konkrete vurderingen også må «ta hensyn til interessefellesskapet mellom kreditor- og debitorselskapet». Dette var utslagsgivende for resultatet i Norse-dommen der fradrag ble nektet for «avsetning til forventet tap på et datterselskap på et så tidlig tidspunkt når anslagene over verdiene i selskapet er så vidt usikre som de var her», jf. dommen side 6. Høyesterett uttalte i denne sammenheng at «ettergivelsen har liten vekt som bevismoment» for at fordringen var uerholdelig i og med at den hadde skjedd «overfor et heleiet datterselskap, hvor kreditor vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor». Etter gjeldende rett er ettergivelse av fordringer i konsernforhold og andre interessefellesskap derfor ikke en tilstrekkelig rettsstiftende kjensgjerning for fradragsrett.

Mindretallet kan imidlertid ikke se at Høyesterett og lovgiver ved disse uttalelsene har oppstilt en annen og strengere materiellrettslig regel for å kreve fradrag for tap på fordringer mellom konsernselskaper. Det avgjørende - også i konsernforhold - er om fordringen etter en helehtsvurdering må anses som klart uerholdelig. Slik mindretallet tolker de tre dommene (Rt-1990-1143, Rt-1993-1091 og Rt-1999-1163) som flertallet har redegjort for ovenfor, er spørsmålet om fradragsrett avgjort på grunnlag av helt konkrete bevisvurderinger knyttet til spørsmålet om et endelig tap kunne konstateres ut fra muligheten til fremtidig gjenvinning gjennom økt verdi av eierinteressen og utbytte. Det kan ikke være tilstrekkelig for å nekte fradragsrett at aksjene i Cimgabon etter ettergivelsen fortsatt hadde betydning for Scancem. For å nekte fradrag måtte det foreligge en realistisk økonomisk mulighet for at Scancem gjennom ettergivelsen etablerte et grunnlag for gjenvinning av det tapte i form av muligheten for verdiøkning på aksjene eller fremtidige utbytter. Det er riktignok slik - som fremhevet av flertallet - at det alltid vil foreligge en teoretisk mulighet for gjenvinning i tilfelle debitorselskapet fortsetter sin virksomhet. Etter mindretallets syn kan ikke denne teoretiske muligheten være avgjørende for om fordringen etter en konkret helhetsvurdering skal bedømmes som erholdelig.

I den foreliggende sak var situasjonen på tidspunktet for ettergivelsen at Scancems kundefordring ved salg av innsatsfaktorer til Cimgabons produksjonsvirksomhet over en årrekke hadde bygget seg opp til ca. 158 millioner kroner. Hovedtyngden av gjelden var oppstått for flere år siden. Det var purret på delvis betaling flere ganger uten resultat. Cimgabon var klart insolvent og drev sin virksomhet med negativ egenkapital i strid med landets lovgivning.

Ettergivelsen medførte at Cimgabons egenkapital ble brakt opp i et beløp som gjorde det mulig å drive videre. En konvertering av utestående ville ha ført til samme resultat med en sikker adgang til fradrag, men dette alternativet lot seg ikke gjennomføre på grunn av motstand fra staten Gabon. Fortsatt hadde Scancem et utestående krav mot Cimgabon på ca 60 millioner kroner. Det

beste Scancem kunne håpe på var at de fremtidige resultatene i Cimgabon ville gjøre det mulig med en delvis nedbetaling av denne gjelden. Scancems aksjer i Cimgabon var både før og etter ettergivelsen verdiløse utover muligheten for delvis nedbetaling av gammel gjeld og muligheten for fortsatt salg med oppgjør til Scancem. De historiske resultatene i Cimgabon med betydelige underskudd over en årrekke og fremtidsutsiktene, var ikke slik at ettergivelsen førte til noe verdistigning på aksjene. Dette kom til uttrykk ved at aksjene, som i sin tid var ervervet for ca. 90 millioner kroner, ble avskrevet i regnskapet til Scancem. At Cimgabon med sine forpliktelser noen gang skulle kunne komme til å utbetale utbytte, måtte fremstå som helt urealistisk. Det forhold at Scancem ved å eie 75 % av aksjene i Cimgabon hadde kontroll i datterselskapet, kan da ikke tillegges noen avgjørende betydning. Der hvor det ikke er noe å hente, vil selv den kontrollerende majoritetsaksjonær gå forgjeves.

Denne vurderingen knyttet til den aktuelle ettergivelsessituasjonen styrkes for øvrig av den etterfølgende utviklingen i forholdet mellom Cimgabon og Scancem. Cimgabon har ikke klart å nedbetale på den gamle gjelden. Scancem er i ferd med å selge aksjene i en transaksjon som forutsetter av aksjene skal overføres uten vederlag.

På denne bakgrunn er mindretallet etter en helhetsvurdering kommet til at den ettergitte fordringen på ettergivelsestidspunktet var klart uerholdelig uaktet av at den fant sted i et konsernforhold. Det vil derfor være uriktig å nekte Scancem fradrag selskapets ligning for inntektsårene 2007 og 2008.

Etter det resultat lagmannsrettens flertall foran er kommet til, blir anken forkastet.

Staten har etter flertallets resultat vunnet saken fullt ut. Scancem skal da i utgangspunktet erstatte statens sakskostnader for lagmannsretten etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Etter lagmannsrettens syn foreligger det imidlertid tungtveiende grunner som gjør det rimelig at Scancem fritas for å erstatte statens sakskostnader. Saken har reist spørsmål av til dels prinsipiell art som ikke har vært prøvd av Høyesterett etter at skatteloven av 1999 trådte i kraft og lovregelen om fradrag for tap fikk en noe annen utforming og ordlyd enn i den tidligere skatteloven. Det legges også vekt på at lagmannsrettens flertall har vært i en viss tvil om resultatet, jf. foran s. 17. Scancem har derfor hatt rimelig grunn til å anlegge søksmål og anke tingrettens avgjørelse.

Med samme begrunnelse finner lagmannsretten at tingrettens avgjørelse om ikke å tilkjenne sakskostnader bør bli stående.

Dommen er avsagt under slik dissens som fremgår foran.

Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader for lagmannsretten tilkjennes ikke.

SkN 14-044 Endringsfrist ligning, fradrag leieutgifter.

Lovstoff: Ligningsloven § 9-6, skatteloven § 6-1.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 28. april 2014, **sak nr.:** LB-2012-167820

Dommere: Lagdommer Vibeke Løvold. Lagdommer Mary-Ann Hedlund. Tilkalt dommer, sorenskriver Tore Lindseth. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-163394 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-167820 (12-167820ASD-BORG/02).

Parter: Hafslund Nett AS (advokat Harald Willumsen) mot Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik) og Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik)

Sammendrag: Saken gjaldt opprinnelig hovedsakelig spørsmål om gjennomskjæring etter salg av eiendommer i utfisjonerte datterselskaper innenfor fritaksmetoden. Etter Høyesteretts dom av 12. mars 2014 (SkN 14-033) frafalt staten den delen av ankesaken som gjaldt spørsmålet om gjennomskjæring. Tilbake stod spørsmålet om rett til fradrag for leieutgifter. Lagmannsretten kom til at skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger slik at fristen for å endre ligningen til ugunst ikke hadde gått ut. Skattyter fikk delvis medhold i det materielle spørsmålet, altså retten til fradrag for leieutgifter.

Sakene gjelder gyldigheten av to vedtak om endring av ligning for Hafslund Nett AS for inntektsårene 2006 og 2007. Et antall eiendommer som var relatert til driften i selskapet ble utfisjonert til nystiftede aksjeselskaper. Deretter ble aksjene i selskapene solgt. Samtidig med aksjesalgene ble det inngått avtaler om tilbakeleie av eiendommene. Ved ligningene ble det for begge årene lagt til grunn at dette ga grunnlag for gjennomskjæring med den konsekvens at transaksjonene skattemessig ble ansett som salg av faste eiendommer direkte fra Hafslund Nett AS til kjøperne. Adgangen til skatterettslig gjennomskjæring var bestridt mellom partene. For inntektsåret 2007 er det også spørsmål om Hafslund Nett AS har rett til fradrag for leie av eiendommene for hele året og om endringen av ligningen er varslet innen lovens fristregler.

Kort om sakenes bakgrunn

Hafslund Nett AS, som ble stiftet i 1998, er en del av Hafslund-konsernet og er et heleid datterselskap av Hafslund ASA. Hafslund Nett AS eier og drifter lokal- og regionalnett for overføring av energi. Virksomheten er regulert av energiloven med tilhørende forskrifter.

Hafslund-konsernet hadde i 2006, etter flere oppkjøp og sammenslåinger, planer om å realisere flere eiendommer, herunder et antall driftsrelaterte eiendommer i Hafslund Nett AS. Høsten - i september - besluttet de styrende organer i Hafslund Nett AS å utfisjonere 16 eiendommer til et nystiftet selskap, Hatros I AS. Senere ble det bestemt at en av eiendommene ikke skulle utfisjoneres og endelig vedtak om fisjon med utfisjonering av 15 eiendommer ble truffet i november 2006. Beslutningen ble umiddelbart meddelt Foretaksregisteret og kreditorfristen etter aksjeloven § 14-7 løp ut 27. november 2006. Det var en forutsetning for salg at Hafslund Nett AS

skulle leie eiendommene tilbake. Den inngåtte leieavtalen innebar at leietakeren skulle betale alle omkostninger knyttet til eiendommene.

Aksjene i Hatros I ble lagt ut for salg i første halvdel av november 2006. Etter en budrunde, ble budet fra RBS Nordisk Renting AS akseptert den 8. desember 2006.

Fisjonen ble registrert i Foretaksregisteret 19. desember 2006. Den endelige avtalen om kjøp av aksjene i Hatros I AS ble undertegnet 22. desember 2006. I tillegg til salgsavtalen ble det inngått en langsiktig avtale om tilbakeleie av eiendommene til Hafslund Nett AS.

I et vedlegg til selvangivelsen for Hafslund Nett AS for 2006 ble det opplyst om fisjonen og aksjesalget.

I brev 18. desember 2008 sendte skatteetaten forhåndsvarsel til Hafslund Nett AS om at Sentralskattekontoret for storbedrifter vurderte å endre ligningen og legge til grunn at det var grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring slik at selskapet ble beskattet som om de underliggende eiendommene var blitt solgt direkte fra Hafslund Nett AS til kjøperen.

For inntektsåret 2006 traff Sentralskattekontoret for storbedrifter vedtak 10. juni 2009. Det ble lagt til grunn at transaksjonsrekken var å anse som salg av faste eiendommer og at den fremstod som illojal i forhold til skattereglene om skattefri fisjon av aksjeselskap og etterfølgende skattefritt salg av aksjer (fritaksmetoden). På den bakgrunn ble det foretatt en beregning der den skattepliktige gevinsten ble vurdert til 338 037 499 kroner.

Hafslund Nett AS klaget vedtaket inn for Skatteklagenemnda, som traff vedtak i saken 26. mai 2011. Nemndas konklusjon - etter en totalvurdering av disposisjonenes virkninger, selskapets formål og omstendighetene for øvrig, sammenholdt med formålet med de aktuelle skattereglene om fisjon og fritaksmetoden - var at disposisjonene med utfisjonering og etterfølgende salg var i strid med disse reglenes formål og at det var grunnlag for å beskatte aksjesalget som en skattemessig realisasjon av fast eiendom etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Gevinsten, som ble beregnet til 336 425 378 kroner, kunne føres på gevinst- og tapskontoen. For 2006 innebar dette at 20 prosent av gevinsten - 67 285 076 kroner - ble tatt til beskatning.

Hafslund Nett AS anla søksmål ved Oslo tingrett om gyldigheten av vedtaket.

I ekstraordinær generalforsamling 5. juli 2007 besluttet Hafslund Nett AS å fisjonere ut til sammen 11 selskaper. Av disse var 10 eiendomsselskaper. Vedtaket innebar at 34 eiendommer ble utfisjonert til det nystiftede selskapet Hatros II AS. De andre eiendomsselskapene fikk overført en eiendom hver. Porteføljen i Hatros II AS var satt sammen med sikte på et eventuelt senere salg.

Beslutningen om fisjonen ble registrert i Foretaksregisteret 2. august 2007 og kreditorfristen etter aksjelovent løp ut 2. oktober 2007.

Hafslund Nett AS hadde engasjert et meklerfirma for å bistå i forbindelse med sammensetningen av eiendomsporteføljen og eventuelt salg. Et utkast til salgsannonse forelå i slutten av august 2007. Aksjene i Hatros II AS ble annonsert for salg i første halvdel av september 2007. Den 9.

oktober 2007 ble det invitert til en budrunde. Fire interessenter ga bud. Oslo Pensjonsforsikring AS ga det høyeste budet og dette ble akseptert den påfølgende dag, den 10. oktober 2007.

Fisjonen ble gjennomført og Hatros II AS ble registrert i Foretaksregisteret 22. oktober 2007.

Aksjene i de utfisjonerte selskapene ble 29. oktober 2007 overført til Hafslund Eiendom AS. Det ble vedtatt at overføringen skulle skje som tingsinnskudd med umiddelbar virkning.

Avtalen om salget av aksjene i Hatros II AS med Hafslund Eiendom AS som selger og Oslo Pensjonsforsikring AS som kjøper ble undertegnet 3. desember 2007. Samtidig ble det inngått langsiktige avtaler om tilbakeleie for Hafslund Nett AS etter samme modell som for eiendommene i Hatros I AS.

Hafslund Nett AS betalte leie til Hatros II AS for hele 2007 med ca. 41,5 millioner kroner og førte hele beløpet til fradrag i selvangivelsen. Det er omtvistet om selskapet har rett til fradrag for leien for hele eller bare deler av 2007.

Ligningsmyndighetene vurderte å legge til grunn at den aktuelle transaksjonsrekken med fisjon og etterfølgende salg av aksjer ga grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring slik at eiendommene ble ansett for å være solgt direkte fra Hafslund Nett AS til Oslo Pensjonsforsikring AS. Varsel om slik endring til ugunst ble sendt den 7. april 2012.

I tillegg vurderte ligningsmyndighetene å nekte Hafslund Nett AS inntektsfradrag for leien av de utfisjonerte eiendommene for deler av året. Varsel om endringssak ble sendt den 6. juni 2012.

Sentralskattekontoret for storbedrifter traff vedtak i endringssak den 6. juni 2012 der det ble foretatt gjennomskjæring slik at disposisjonene skatterettslig ble vurdert som salg av eiendommer fra Hafslund Nett AS. Gevinsten ble beregnet til 616 135 382 kroner som kunne føres på gevinst- og tapskontoen. Dette innebar for 2007 at 123 227 076 kroner ble tatt til beskatning. I vedtaket ble leien for de utfisjonerte eiendommene bare godtatt til fradrag for en måned (desember) med den følge at den skattepliktige inntekten ble økt med 38 004 762 kroner. Begrunnelsen var at det ikke forelå noen avtalemessig forpliktelse til å betale leie før leiekontrakten ble inngått 3. desember 2007. I sum innebar endringsvedtaket at Hafslunds skattepliktige inntekt for 2007 ble økt med til sammen 161 213 838 millioner kroner.

Hafslund Nett AS anla søksmål ved Oslo tingrett om gyldigheten av vedtaket.

I saken som gjelder ligningen for 2006 avsa Oslo tingrett dom 6. juli 2007 med slik slutning:

1. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Hafslund Nett AS betaler kr 458 250 - kronerfirehundreogfemtiåttetusentohundreogfemti - i sakskostnader til Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter innen 2 - to - uker fra dommen er forkynt.

I saken som gjelder ligningen for 2007 avsa Oslo tingrett dom 24. juni 2013 med slik slutning:

1. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 6. juni 2012 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at Hafslund Nett AS for inntektsåret 2007 har krav på fradrag for leiekostnader til Hatros II som gjelder perioden fra 22. oktober 2007 og ut året.
2. Sakskostnader idømmes ikke.

Hafslund Nett AS har anket begge dommene til Borgarting lagmannsrett. Under saksforberedelsen ble det besluttet at sakene skulle undergis felles behandling, jf. tvisteloven § 15-6.

Ankeforhandling ble holdt 10. - 14. februar i Borgarting lagmannsretts hus. Lagmannsretten mottok forklaring fra tre vitner, herunder et sakkyndig vitne. Om den øvrige bevisførselen vises til rettsboken.

Twistepunktene i begge saker ble behandlet og prosessfullmektigene hadde prosedyreinnlegg om disse, men ankeforhandlingen ble ikke sluttført. I påvente av dom i Høyesterett i sak mellom staten og ConocoPhillips Skandinavia AS, ble det besluttet å utsette videre forhandlinger til 3. april 2014, jf. tvisteloven § 9-15 niende ledd.

Hafslund Nett AS la ned slike foreløpige påstander:

I sak nr. 12-167820ASD-BORG/02 (Hatros I)

1. Vedtak av 26. mai 2011 fra Skatteklagenemnden v/Sentralskattekontoret for storbedrifter vedrørende ligningen av Hafslund Nett AS for 2006 oppheves.
2. Hafslund Nett AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

I sak 13-154707-BORG/02 (Hatros II)

1. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 6. juni 2012 vedrørende ligningen av Hafslund Nett AS for inntektsåret oppheves.
2. Hafslund Nett AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter la ned slike foreløpige påstander:

I sak nr. 12-167820ASD-BORG/02, som gjelder ligningen av Hafslund Nett AS inntektsåret 2006:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

I sak nr. 13-154707ASD-BORG/02, som gjelder ligningen av Hafslund Nett AS inntektsåret 2007:

1. Anken over tingrettens domsslutning pkt. 1, forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Høyesterett avsa dom i sak HR-2014-00496-A den 12. mars 2014.

Ved prosesskrift 28. mars 2014 fra advokat Søvik har staten frafalt den delen av ankesakene som gjelder spørsmålet om gjennomskjæring.

Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter har på den bakgrunn lagt ned slike endelige påstander:

I sak nr. 12-167820ASD-BORG/02, som gjelder ligningen av Hafslund Nett AS inntektsåret 2006:

1. Ligningen av Hafslund Nett AS for inntektsåret 2006 oppheves.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

I sak nr. 13-154707ASD-BORG/02, som gjelder ligningen av Hafslund Nett AS inntektsåret 2007:

1. Ligningen av Hafslund Nett AS for inntektsåret 2007 fastholdes mht. at selskapet ikke har fradragsrett for leiekostnader for Hatros II AS for perioden 1. januar 2007 til 21. oktober 2007 på NOK 33 546 726.
2. For øvrig oppheves ligningen av Hafslund Nett AS for inntektsåret 2007.
3. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

I prosesskrift 31. mars 2014 fra advokat Willumsen er det vist til de påstander som tidligere er lagt ned.

Etter å ha konferert med prosessfullmektigene, ble det besluttet at det berammede rettsmøtet 3. april 2014 kunne avlyses og at det resterende tvistepunktet kan avgjøres på grunnlag av det som tidligere er forhandlet og for spørsmålet om sakskostnader også de etterfølgende prosesskrifter. Den 2. april 2014 ble det truffet beslutning om at sakene nå tas opp til doms, jf. tvisteloven § 9-17 første ledd.

For spørsmålet om skatterettslig gjennomskjæring, har partene lagt ned påstander som innholdsmessig er sammenfallende og dom vil bli avsagt i samsvar med det, jf. tvisteloven § 9-7 første ledd. Da det ikke lenger er tvist om gjennomskjæring og det er enighet om at denne delen av ligningene må oppheves, vil partenes anførsler om dette spørsmål ikke bli gjengitt.

De spørsmålene som det fortsatt er tvist om er retten til fradrag for leieutgifter for inntektsåret 2007 og saksomkostningene.

Hafslund Nett AS har til støtte for de gjenværende tvistepunktene oppsummert anført:

Frdrag for leie

For inntektsåret 2007 er selvangivelsen til Hafslund Nett AS fraveket til selskapets ugunst når det gjelder fradrag for leieutgifter som er en ordinær driftskostnad, jf. skatteloven § 6-1. Også denne delen av ligningen er feil og må oppheves.

Prinsipalt anføres at denne endringen er avskåret fordi varsel først ble sendt skattyter ved brev datert 7. april 2010. Når skattyter har gitt nødvendige og tilstrekkelige opplysninger, er fristen for å gjøre endring til ugunst to år, jf. ligningsloven § 9-6, tredje ledd bokstav a.

Det bestrides at Hafslund Nett AS har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det er oppgitt at fisjonen er gitt «regnskapsmessig og skattemessig virkning fra 1. januar». Dette kan ikke bety annet enn at selskapets inntekter og utgifter er tatt med for hele året og er dessuten i samsvar med etablert praksis. Leieutgifter står ikke i noen særstilling og det er ingen kilder som underbygger at selskapet hadde plikt til å presisere at fradragene også omfattet betalte leieutgifter. Disse korresponderte dessuten med inntektsføring i Hatros II AS og de øvrige utfisjonerte selskapene. Løsningen er således provenynøytral.

De opplysninger som ble gitt var uansett tilstrekkelige til at ligningsmyndighetene kunne ta opp spørsmålet, jf. Rt-1992-1588 og Rt-2012-1648.

Dersom fristen på 10 år gis anvendelse, anføres at Hafslund Nett AS har krav på inntektsfradrag for disse leieutgiftene fra 1. januar 2007 som er det valgte virkningstidspunktet for fisjonen. Dette reflekterer den reelle økonomiske virkningen. Fisjonen bygger på kontinuitetsbetraktninger og regnskapsføringen med virkning fra årets begynnelse er i samsvar med god regnskapsskikk og etablert praksis. Det vises til forklaringen fra det sakkyndige vitnet Anne-Cathrine Bernhoft. Det skatterettslige utgangspunktet er skatteloven § 11-10. Forarbeidene gir holdepunkter for at det sentrale i den sammenheng er virkningsåret og ikke datoen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 38. Dette er også i samsvar med etablert praksis, som synes akseptert av skattemyndighetene, se for eksempel Rt-2006-1232.

Når en fisjon - som her - er basert på selskapsrettslige, regnskapsrettslige og skatterettslige kontinuitetsbetraktninger, må inntekter og utgifter kunne tilordnes fra før stiftelsestidspunktet. At det utfisjonerte selskapet er et nytt rettssubjekt spiller da ingen rolle så lenge dette skjer i en kontinuitetsfisjon.

Uansett og atter subsidiært må det gis fradrag for leieutgifter med virkning fra 5. juli 2007. Dette er datoen da Hatros II AS ble stiftet og det er ingen tvil om at formålet var å leie tilbake de trafostasjonene som ble utfisjonert. De er også benyttet av Hafslund Nett AS i hele perioden og leien er betalt. Det var heller ingen usikkerhet med hensyn til om fisjonen skulle gjennomføres.

Sakskostnader

Hafslund Nett AS har krav på å få dekket sine sakskostnader for både tingrett og lagmannsrett.

Når staten nedlegger sammenfallende påstand som Hafslund Nett AS når det gjelder spørsmålet om skatterettslig gjennomskjæring, innebærer det at Hafslund Nett AS har fått medhold fullt ut, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Det er derfor overraskende at staten ikke umiddelbart erkjenner ansvar for sakskostnadene.

I dommen av 12. mars 2014 (Conoco Phillips Skandinavia AS) ble skattyter tilkjent fulle sakskostnader for alle tre instanser. Høyesterett har åpenbart ikke ansett at det var rom for å gjøre unntak med den begrunnelse som anføres av staten i sakene her. Det er ingen forhold som tilsier at sakene for lagmannsretten skal undergis en annen vurdering.

Spørsmålet om Hafslund Nett AS har rett til fradrag ved ligningen for leie betalt til Hatros II AS fra 1. januar 2007 og fram til fisjonstidspunktet, har fra Hafslunds side vært ansett som et økonomisk sett uvesentlig spørsmål, selv om det fremstår som påfallende at en tilsvarende problemstilling ikke er tatt opp verken i forbindelse med utfisjoneringen av Hatros I AS eller for de ni øvrige eiendomsselskapene som ble fisjonert ut sammen med Hatros II AS.

Det er høyst usikkert om Hafslund Nett AS ville ha angrepet ligningen dersom det bare var spørsmålet om fradrag for leie som var tvistetema fordi det ut fra forholdene har en begrenset økonomisk konsekvens.

Av det totale omkostningskravet for Hatros II AS-saken refererer 100 000 kroner seg til dette spørsmålet.

Omkostningsoppgaven for lagmannsretten inneholder også medgått tid etter gjennomført hovedforhandling i uke 8, herunder medgått tid til forberedelse av innlegg 3. april 2014 som på grunn av andre oppgaver måtte gjennomføres før statens avklaring kom. Det skal tilføyes at ankende part anmodet om en slik avklaring på et tidligere tidspunkt nettopp med sikte på å redusere tidsbruken.

Staten v/Sentralskattekontoret har til støtte for de gjenværende tvistepunktene oppsummert anført:

Frdrag for leie

Hafslund Nett AS har betalt og fradragsført leie for de utfisjonerte eiendommene for hele 2007. Tingretten har lagt til grunn at det var korrekt å nekte fradrag for leie for perioden 1. januar til 21. oktober 2007. Staten har ikke anket og tvisten gjelder nå om selskapet har rett til fradrag for leie av de 34 utfisjonerte eiendommene for perioden 1. januar til 21. oktober 2007 som samlet utgjør 33 546 726 kroner. Staten anfører at det er korrekt å nekte fradrag for denne leieutgiften og i alle fall kan fradrag ikke gis med virkning før 5. juli 2007 da Hatros II AS ble stiftet. Før dette tidspunktet kunne Hatros II AS verken eie eller leie eiendommene.

Hatros II AS ble etablert ved fisjon og selskapet ble derfor ikke endelig stiftet før 22. oktober 2007 da det ble registrert i Foretaksregisteret. Prinsipalt anføres at det først var fra dette tidspunkt at selskapet var et eget skattesubjekt og eide de 34 eiendommene. Det vises til skatteloven § 11-10 tredje ledd og Utv. 2002 side 897. Noe annet kan verken utledes av juridisk litteratur eller av andre kilder.

Anførselen om at to-års regelen i ligningsloven § 9-6 kommer til anvendelse med den konsekvens at fristen for å endre ligningen var utløpt da varsel ble sendt, er ikke holdbar. I selvangivelsen ga Hafslund Nett AS ufullstendige eller uriktige opplysninger som innebærer at fristen for å gjøre

endringer er 10 år. Det er ikke opplyst at fisjonen først ble registrert 22. oktober 2007 og heller ikke at leie var fradragført for hele året, noe som hadde vært meget enkelt å redegjøre for. Rettspraksis om skattyteres opplysningsplikt er streng, jf. Rt-2009-813 og Rt-2006-1883.

Det må legges til grunn at Hafslund Nett AS ikke har oppfylt sin opplysningsplikt og at fristen for å gjøre endringer derfor ikke var utløpt.

Sakskostnader

Statens syn er at partene må bære sine egne omkostninger for begge instanser, uavhengig av utfallet av det gjenstående spørsmål om fradraget i 2007.

I saken som gjelder inntektsåret 2006, anføres at staten etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd skal fritas for sakskostnader. I saken som gjelder inntektsåret 2007, anføres at det etter tvisteloven § 20-3 ikke er grunn til å ilegge staten sakskostnader. Dersom Hafslund gis medhold i fradragsspørsmålet, påberopes også i den saken tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd kan en part som ikke har vunnet saken helt eller delvis fritas for å erstatte motpartens sakskostnader. Vilkåret er at «tungtveiende grunner gjør det rimelig». I bokstav a -c er det listet opp forhold som særlig skal tillegges vekt, men det er sikker rett at oppstillingen ikke er uttømmende. En ny rettslig avklaring er et forhold som kan gi grunnlag for å fritta den tapende part for sakskostnader, jf. Schei mfl. Tvisteloven, 2. utg. 2013 side 711-712 og Rt-2007-833 og Rt-2003-866.

Høyesteretts dom 12. mars 2014 innebar en helt ny rettslig vurdering av om fisjon med sikte på aksjesalg i stedet for eiendomssalg, kan gi grunnlag for gjennomskjæring. Den rådende oppfatning fram til denne dommen fra Høyesterett var at gjennomskjæring kunne foretas. Om dette vises til statens prosedyre med gjennomgang av rettskilder knyttet til både gjennomskjæring og fritaksmetoden.

Høyesterett har med denne dommen lagt til grunn en ny rettslig vurdering av om fisjon med sikte på aksjesalg i stedet for salg av eiendom, kan gi grunnlag for skatterettslig gjennomskjæring. Dette tilsier at staten ikke pålegges å betale sakskostnader til Hafslund Nett AS verken helt eller delvis.

Lagmannsretten bemerker:

Frdrag for leie

For inntektsåret 2007 er ligningen av Hafslund Nett AS endret til selskapets ugunst når det gjelder fradrag for leieutgifter til Hatros II AS. Tingretten konkluderte med at det var adgang til å fravike skattyters selvangivelse og videre at Hafslund Nett AS har krav på fradrag for leieutgiftene for perioden fra 22. oktober og ut året. Staten har ikke anket denne delen av tingrettens dom. For lagmannsretten reiser denne delen av saken to hovedspørsmål: om ligningsmyndighetene har varslet om fravikelse innen lovens frist og - i bekreftende fall - om Hafslund Nett AS har krav på fradrag for disse leieutgiftene for hele året.

Etter ligningsloven § 9-6 tredje ledd bokstav a er fristen for endring til ugunst for skattyter to år etter inntektsåret forutsatt at det ikke er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». I så fall er fristen ti år, jf. § 9-6 første ledd.

Varsel om endring på dette punkt ble sendt 7. april 2010. Da var to-årsfristen utløpt og spørsmålet blir om Hafslund Nett AS har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger om disse leieutgiftene. I vedlegg til selskapets selvangivelse er det gitt følgende opplysning:

Det er i 2007 gjennomført flere utfisjoneringer av eiendeler til nystiftede selskaper. Fisjonene er gjennomført med regnskapsmessig og skattemessig kontinuitet og med regnskapsmessig og skattemessig virkning fra 1.1.2007 med unntak av utfisjonering av eiendeler til Hafslund Operatør AS som er gjennomført med regnskapsmessig virkning fra 1. juli 2007.

De utfisjonerte selskapene er videre listet opp, herunder også Hatros II.

Det som er opplyst, kan ikke sees å være uriktig. Spørsmålet er om det i forhold til den opplysningsplikt skattytere har overfor ligningsmyndighetene, må anses å være ufullstendig, jf. ligningsloven § 4-1. Ifølge rettspraksis skal opplysningsplikten praktiseres strengt, jf. Rt-2006-333 avsnitt 43 med nærmere henvisninger. I Rt-2009-813 er det i avsnitt 84 uttalt at det var avgjørende hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen og det er fremholdt at opplysningen må gis dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar.

Staten har fremholdt at det ikke er opplyst noe om at fisjonen for Hatros II AS først ble registrert 22. oktober 2007 og at det heller ikke er gitt opplysninger om at leie er ført til fradrag for hele året, jf. foran.

Den skatterettslige situasjonen kunne være uklar. Det var heller ikke noen krevende øvelse for selskapet å gi mer utfyllende opplysninger enn den generelle og meget kortfattede informasjonen som ble gitt. Dette kunne ha vært gjort med noen få setninger. Lagmannsrettens vurdering er at Hafslund Nett AS hadde oppfordring til å gi mer utfyllende opplysninger både om når fisjonen ble registrert i Foretaksregisteret og at leie var fradragsført for hele 2007 selv om selskapet var eier av eiendommene størstedelen av året. Opplysningsplikten går da foran den mulige oppfordring ligningsmyndighetene måtte ha hatt til å ta opp det aktuelle spørsmål på grunnlag av den informasjonen som faktisk ble gitt, jf. Rt-1992-1588 og Rt-2012-1648. Det skal i den sammenheng tilføyes at det ikke er påvist at fradragsføringen lett lot seg lese ut av regnskapet til Hafslund.

Lagmannsrettens konklusjon er på denne bakgrunn at to-årsfristen for å endre ligningen til ugunst ikke kommer til anvendelse og at endringsadgangen ikke var forspilt. Spørsmålet blir etter dette om Hafslund Nett AS har rett til fradrag for disse utgiftene for hele inntektsåret etter skatteloven § 6-1.

Hafslund Nett AS har anført at fisjonen er basert på regnskapsmessige og skatterettslige kontinuitetsbetraktninger, at den i samsvar med etablert praksis regnskapsmessig er gjennomført med virkning fra 1. januar 2007, at selskapet faktisk har betalt den leien som er utgiftsført, at denne er blitt inntektsført hos Hatros II og at det da ikke kan være avgjørende at det nye selskapet

ikke ble registrert før i oktober 2007. Det er, er det anført, lang og sikker ligningspraksis for at det i forbindelse med omorganiseringer er akseptert et skattemessig virkningstidspunkt som i tid ligger forut for de faktiske beslutnings- og registreringstidspunkter for de aktuelle transaksjonene.

Lagmannsretten er ikke enig i dette og kan i all hovedsak slutte seg til tingrettens vurdering om at fisjonen ikke hadde skatterettslig virkning før ved registreringen i Foretaksregisteret som var 22. oktober 2007. Det vises til skatteloven § 11-10 tredje ledd, jf. aksjeloven § 14-8. Det skal tilføyes at utgiftene i forbindelse med tilbakeleie av de eiendommene som ble utfisjonert til det nystiftede selskapet, var en ny forpliktelse som ble etablert ved leieavtalen av 3. desember 2007. Forut for dette tidspunktet var Hafslund Nett AS sin bruk av eiendommene forankret i selskapets eierskap. Det forhold at tilbakeleie av eiendommene har vært en forutsetning for Hafslund Nett AS i hele prosessen, tilsier ikke en annen vurdering.

Hafslund Nett AS har subsidiært anført at selskapet har rett til fradrag fra 5. juli 2007 som er datoen da Hatros II AS ble stiftet og at formålet var å leie ut de trafostasjonene som skulle utfisjoneres. Lagmannsretten kan ikke se at dette kan være avgjørende så lenge leieforpliktelsen faktisk ikke ble etablert før 3. desember 2007. Hatros II AS var heller ikke et eget skattesubjekt før det ble registrert i Foretaksregisteret 22. oktober 2007, jf. aksjeloven § 14-8 jf. skatteloven § 11-10.

På denne bakgrunn forkastes anken over domsslutningen punkt 1 annet setning, i dommen av 24. juni 2013.

En part som har vunnet saken, har etter lovens hovedregel krav på full erstatning for sine sakskostnader av motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Saken er vunnet hvis parten har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, jf. § 20-2 andre ledd.

For Hafslund Nett AS har saksanleggene ført frem helt ut i spørsmålet om gjennomskjæring og delvis i spørsmålet om fradrag for leie, jf. foran. Når det - som i sakene her - er flere krav mellom de samme parter, er det samlede utfallet avgjørende for spørsmålet om Hafslund Nett AS skal anses å ha fått medhold i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd.

Spørsmålet om gjennomskjæring har vært hovedtema i begge ankesakene. Spørsmålet om rett til fradrag for leieutgifter har vært et klart mindre omfattende tema under ankeforhandlingen og gjelder også et langt mindre beløp. Vurdert samlet er lagmannsrettens syn at Hafslund Nett AS må anses å ha fått medhold i det vesentlige.

Staten har anført at det er grunn til å gjøre unntak fra hovedregelen om erstatningsplikt for sakskostnader, jf. foran. Den sentrale begrunnelsen er at hovedtemaet i begge saker gjelder et spørsmål der rettstilstanden ble endret eller i alle fall helt avklart ved Høyesteretts dom av 12. mars 2014. Det er eksempler i rettspraksis på at omkostninger ikke er tilkjent med den begrunnelse at det med dommen har skjedd en rettslig avklaring, men lagmannsretten kan ikke se at det foreligger noen fast praksis for fravikelse av lovens hovedregel på det grunnlag. I den aktuelle dommen av 12. mars 2014 - som er bakgrunnen for at staten har frafalt kravet om skatterettslig gjennomskjæring - ble det tilkjent fulle sakskostnader for alle tre instanser. Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for et annet resultat i sakene her.

Hafslund Nett AS tilkjennes etter dette sakskostnader for lagmannsretten og tingretten. Advokat Willumsen har fremlagt omkostningsoppgave med et samlet krav på 2 647 227 kroner. I sak 12-167820 (Hatros I) er kravet for tingretten 946 840 kroner og for lagmannsretten 416 000 kroner. I sak 13-154707 (Hatros II) er kravet for tingretten inklusive rettsgebyr 791 345 kroner og for lagmannsretten 493 042 kroner. I tillegg kommer rettsgebyr med 30 960 kroner, til sammen 524 002 kroner.

Det er ikke fremsatt bemerkninger til kravets størrelse, verken enkeltpostene eller totalbeløpet. Omkostningsoppgaven legges til grunn ved omkostningsavgjørelsen, jf. tvisteloven § 20-5.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

I sak nr. 12-167820ASD-BORG/02:

- 1. Ligningen av Hafslund Nett AS for inntektsåret 2006 oppheves.*
- 2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 1.362.840 - enmilliontrehundreogsekstiotusenåttehundreogførti - kroner til Hafslund Nett AS.*

Oppfyllelsesfristen er 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dommen.

I sak nr. 13-154707ASD-BORG/02:

- 1. Sentralskattekontoret for storbedrifters vedtak av 6. juni 2012 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at Hafslund Nett AS for inntektsåret 2007 har krav på fradrag for leiekostnader til Hatros II AS for perioden fra 22. oktober 2007 og ut året.*
- 2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter 1.315.347 - enmilliontrehundreogfemtentusentrehundreogførtisju - kroner til Hafslund Nett AS.*

Oppfyllelsesfristen er 2 - uker - fra forkynnelsen av denne dommen.

Uttalelser Skattedirektoratet

SKN 14-045 Ervervstidspunktet for aksjer ved nystiftelse

Kort referat: Uttalelsen omhandler spørsmålet om når aksjene i et nystiftet selskap skal anses ervervet. Etter Skattedirektoratets syn må stiftelsestidspunktet være avgjørende, ikke det senere tidspunktet når selskapet registreres i Foretaksregisteret. Selskapet er stiftet når alle stifterne har undertegnet stiftelsesdokumentet.

Skattedirektoratet har den 8. april 2014 uttalt:

Ervervstidspunktet for aksjer ved nystiftelse av aksjeselskap

1. Innledning

Skattedirektoratet har mottatt spørsmål om når aksjene i et nystiftet selskap anses ervervet. Spørsmålet vil for eksempel være aktuelt når et selskap stiftes i desember år 1, mens registrering i Foretaksregisteret først skjer i januar i år 2.

Etter Skattedirektoratets syn må aksjene i et slikt tilfelle anses ervervet i år 1.

For å sikre lik behandling av sakene ber Skattedirektoratet om at regionene for fremtiden legger disse synspunktene til grunn ved ligningen.

2. Vurdering

Det følger av aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-9 at aksjene er tegnet og selskapet er stiftet når alle stifterne har undertegnet stiftelsesdokumentet. Ved undertegningen av stiftelsesdokumentet forplikter stifterne seg etter bestemmelsene i stiftelsesdokumentet og overfor hverandre. Undertegningen innebærer den formelle gjennomføringen av avtalen om å stifte selskapet.

Ved aksjetegningen får aksjetegneren rettigheter som aksjeeier i selskapet. Etter Skattedirektoratets syn er det dette tidspunktet som bør legges til grunn som ervervstidspunkt for aksjene.

Aksjelovene § 2-18 om melding av selskapet til Foretaksregisteret innebærer at en aksjetegning kan falle bort dersom selskapet ikke er meldt til Foretaksregisteret innen fristen utløp.

Aksjelovene § 2-18 er en bortfallsbestemmelse, og den innebærer etter Skattedirektoratets syn ikke at ervervstidspunktet utsettes.

Ordlyden i skatteloven § 4-13, som inneholder en særlig verdsettelsesregel for aksjer i selskap som stiftes i året før ligningsåret (i år 1 i vårt eksempel) taler også for at det er stiftelsen som er avgjørende, ikke registreringstidspunktet.

Lignings-ABC "Aksjer – realisasjon" punkt 4.3 vil bli endret i samsvar med denne uttalelsen.

SkN 14-046 Bosatt i utlandet, fradrag for merkostnader

Lovstoff: Skatteloven § 6-13 tredje ledd, FSFIN § 6-13 B

Kort referat: Skatteloven § 6-13 tredje ledd og FSFIN § 6-13 B, er med virkning fra inntektsåret 2014 utvidet fra å omfatte personer med hjem i EØS-området, til nå å omfatte personer med hjem i utlandet.

Skattedirektoratet har den 9. april 2014 kunngjort:

Merkostnader for skattyter med hjem i annen stat

Skatteloven § 6-13 tredje ledd og forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (FSFIN) § 6-13 B, er med virkning fra inntektsåret 2014 utvidet fra å omfatte personer med hjem i EØS-området, til nå å omfatte personer med hjem i utlandet.

Det følger av skatteloven § 6-13, jf. § 6-44, at skattyter som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor hjemmet, kan gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet.

Med virkning fra inntektsåret 2014 ble skatteloven § 6-13 tredje ledd utvidet fra å omfatte personer med hjem i EØS-området, til å omfatte personer med hjem i utlandet. Forarbeidene til endringen er Prop. 1 LS (2013–2014). Denne endringen er ikke nærmere omtalt i proposisjonen. Skatteloven § 6-44 andre ledd er også endret, jf. nest siste avsnitt under.

Som en konsekvens av lovendringen i skatteloven § 6-13 tredje ledd er også forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (FSFIN) endret. FSFIN § 6-13 B heter nå "Særlig om merkostnader for skattyter med hjem i annen stat". Etter FSFIN § 6-13-12 om dokumentasjonsplikt, gjelder nå de samme dokumentasjonskrav for alle med hjem i en annen stat.

Videre er det foretatt en tilpasning i FSFIN § 6-13-11, slik at en person som er skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven skal kunne kreve fradrag for pendlerutgifter selv om han ikke anses å ha bolig i Norge.

Som nevnt er bestemmelsen i skatteloven § 6-44 andre ledd endret. Endringen innebærer at for pendlere som har bolig utenfor EØS-området gis det kun fradrag for faktiske dokumenterte utgifter til transport, dvs. at reisefradraget ikke lenger skal kunne fastsettes etter dagens

sjablongregler (reiseavstandsmodellen). Ved dokumentert bruk av egen bil skal satsene i reiseavstandsmodellen benyttes til å beregne utgiftene. Samlet årlig fradrag gis ikke for den del av samlede reiseutgifter som overstiger 92.500 kroner i året, og er begrenset til den del av beløpet som overstiger 15.000 kroner.

Som følge av endringen i skatteloven § 6-44, vil forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven § 5-6-11 første ledd og § 5-6-13 femte ledd bli endret. Formålet med endringen er å begrense trekkfritaket for arbeidsgivers dekning i form av utgiftsrefusjoner og ugiftsgodtgjørelser utover beløpsgrensene for reisefradraget.

SKN 14-047 Gjennomsnittsligning - skatteloven § 14-81.

Lovstoff: Skatteloven § 14-81.

Kort referat: Ved gjennomsnittsligning av skogbruk fastsettes inntekten til gjennomsnittlig årsinntekt de siste fem "hele kalenderårene", jf. skatteloven § 14-81 første ledd bokstav a. Av fjerde ledd bokstav a andre punktum går det fram at inntekten i "overdragelsesåret" skal holdes utenfor gjennomsnittsberegningen både for den tidligere og den nye innehaveren. Skattedirektoratet uttaler at begrepene "hele kalenderår" og "overdragelsesåret" skal forstås som tidsrommet fra og med 1. januar til og med 31. desember det samme året.

Skattedirektoratet har den 2. april 2014 uttalt:

Begrepene "hele kalenderår" og "overdragelsesåret" i skatteloven § 14-81 skal forstås som tidsrommet fra og med 1. januar til og med 31. desember det samme året.

Vi er kjent med at Skatteetatens praksis kan ha vært varierende på dette området. Av hensyn til skattytere som har innrettet seg etter en forståelse av at ved overdragelse 31. desember har siste året vært praktisert som et helt år for overdrageren, skal denne rettsanvendelsen praktiseres fra og med inntektsåret 2014.

Bakgrunn

Ved gjennomsnittsligning av skogbruk fastsettes inntekten til gjennomsnittlig årsinntekt de siste fem "hele kalenderårene". Det går fram av skatteloven § 14-81 første ledd bokstav a. Av fjerde ledd bokstav a andre punktum går det fram at inntekten i "overdragelsesåret" skal holdes utenfor gjennomsnittsberegningen både for den tidligere og den nye innehaveren.

Vi har fått spørsmål om overdragelse 31. desember medfører at overdrageren har vært innehaver av eiendommen hele året. En slik oppfatning medfører at "hele kalenderår" etter denne bestemmelsen avviker fra faktiske hele kalenderår. Det betyr også at fjerde ledd bokstav a andre punktum om overdragelsesåret ikke kommer til anvendelse, selv om overdragelsen skjer innenfor kalenderåret.

Etter vår oppfatning er det ikke naturlig å oppfatte hele kalenderår som noe annet enn perioden fra og med 1. januar til og med 31. desember. Bestemmelsen i lovens fjerde ledd gjelder "overdragelsesåret". En alminnelig språklig forståelse tilsier at dette er det hele kalenderåret da overdragelsen skjer.

Systematikken og ordlyden ble endret med ny skattelov i 1999. Det følger av forarbeidene* at det ikke var tilsiktet realitetsendringer, men at det var en bevisst presisering når "år" ble byttet ut med "hele kalenderår"**. Vi kan ikke se at den gamle ordlyden gir grunnlag for en annen tolkning enn den nye, men mener at presiseringen tydeliggjør at tidsrommet som omfattes er hele kalenderåret. Forarbeidene til skatteloven 1911 gir ikke ytterligere veiledning om bestemmelsen, og det er da naturlig å gå ut fra den forståelsen som følger av lovteksten.

Etter dette er det vår oppfatning at bestemmelsen er så klar i både ny og gammel versjon av loven, at det ikke burde oppstå tolkningstvil. Likningstekniske hensyn og hensyn til forutberegnelighet og likebehandling tilsier også at bestemmelsen praktiseres etter ordlyden. Når det gjelder praktiske og rettslige disposisjonsmuligheter over eiendommen gjennom driftsåret, er det vanskelig å se at overdragelse 31. desember skiller seg vesentlig fra overdragelse noen få dager tidligere. Det virker derfor kunstig å sette en grense ved 31. desember. En slik praksis skaper også uklarhet i hvor grensen går. Årsskiftet utgjør imidlertid en klar grense som det er enkelt å forholde seg til både for skattyter og for etaten.

Konklusjon

Skatteloven § 14-81 første ledd bokstav a forstås slik at med "de siste fem hele kalenderår" menes perioden fra og med 1. januar i året etter overdragelsesåret til og med 31. desember i år fem.

Skatteloven § 14-81 fjerde ledd bokstav a forstås slik at med "overdragelsesåret" menes tidsperioden fra og med 1. januar til og med 31. desember samme året. Inntekt i overdragelsesåret holdes utenfor gjennomsnittsberegningen både for avhender og erverver.

Denne rettsanvendelsen vil bli praktisert fra og med inntektsåret 2014.

* Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) pkt. 7.14

* Ifølge forarbeidene bygde presiseringen på sikker rett, og det blir vist til Skattedirektoratets melding SK nr. 1/1984, der begrepet "hele kalenderår" er benyttet.

SkN 14-048 Domskommentar, «Aban International»

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

Kort referat: Uttalelsen er Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 6. mars
--

2014 (Aban International). Dommen, samt advokat (H), dr. juris Jan Syversens kommentar til dommen, tas inn i Skattenytt 5/2014. Spørsmålet i saken var om Singapore skulle anses som et lavskatteland i relasjon til fritaksmetoden. Skattedirektoratet uttaler blant annet at dommen fastslår at det er det effektive skattenivå for den type selskap man står overfor som skal benyttes ved lavskattelandvurderingen. Det skal gjøres tilpasning til det aktuelle selskap og den bransjen selskapet opererer i, men forhold som ikke er bransjetypiske, men av mer konkret, individuell art skal det i utgangspunktet ikke tas hensyn til. Skattedirektoratet uttaler videre at dommen fastslår at det ved den generelle sammenligningen er slik at den norske effektive beskatningen av fritatte aksjeinntekter ikke kan settes lik null når beskatningen i det underliggende selskapet og eventuelle selskap lenger ned i eierkjeden tas i betraktning. Skattedirektoratet anser videre at det nå er avklart at skatteavtaler ikke skal hensyntas ved sammenligningen/lavskattelandvurderingen.

Skattedirektoratet har den 3. april 2014 uttalt:

Høyesteretts dom av 6. mars 2014 (Aban International Norway AS) – Skattedirektoratets domskommentar

Innledning

Spørsmålet i saken var om fritaksmetoden kom til anvendelse ved et norsk aksjeselskaps realisasjon av aksjer i et datterselskap hjemmehørende i Singapore. Nærmere bestemt var spørsmålet om Singapore skulle anses som et lavskatteland i relasjon til fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, jf. § 10-63. Høyesterett kom til at Singapore skulle anses som et lavskatteland, og fritaksmetoden fikk dermed ikke anvendelse.

Sinvest AS (Sinvest), som ble stiftet i januar 2001 og senere fusjonert med Aban International Norway AS, hadde som formål å være en langsiktig og strategisk deltaker globalt i olje, gass og offshorevirksomhet. I 2004 etablerte Sinvest datterselskapet Deep Drilling Invest Pte. Ltd. (DDI) i Singapore. DDI kontraherte gjennom åtte single purpose datterselskaper åtte borerigger som etter ferdigstilling skulle leies ut til oljeselskaper i Mexicogulfen og i Asia. Virksomheten til DDI har siden etableringen i 2004 bestått i å eie og forvalte datterselskapene samt å yte managementtjenester for disse.

I 2005 besluttet Sinvest å legge eierskapet til DDI i et separat norsk holdingselskap. Sinvest etablerte dermed det nye norske datterselskapet DDI Holding AS (DDI Holding). Aksjene i DDI ble overdratt fra Sinvest til DDI Holding for antatt markedsmessig verdi på 500 millioner amerikanske dollar. Det oppsto en gevinst ved aksjesalget på om lag 2,5 milliarder norske kroner som Sinvest i ligningsoppgavene behandlet som fritatt for gevinstbeskatning i henhold til fritaksmetoden.

Om Høyesteretts dom

Høyesterett tok i dommen stilling til hvilke inntekter som skal inngå i sammenligningsgrunnlaget ved vurderingen av om det foreligger et lavskatteland, herunder om skatteavtaler er relevante ved lavskattelandvurderingen.

Høyesterett sluttet seg til lagmannsrettens oppsummering av hvordan uttrykket lavskatteland skal forstås. Det skal ved lavskattelandvurderingen foretas en generell sammenligning mellom den effektive skattesatsen på den alminnelige inntektsskatten for selskapet i det aktuelle året. I denne vurderingen skal det gjøres tilpasning til det aktuelle selskap og den bransjen selskapet opererer i. Det er dermed det effektive skattenivå for den type selskap man står overfor som skal sammenlignes. Forhold som ikke er bransjetypiske, men av mer konkret, individuell art skal det i utgangspunktet ikke tas hensyn til.

Høyesterett tok deretter stilling til hvilke inntekter som skulle inngå i sammenligningsgrunnlaget i den konkrete saken. Høyesterett tok utgangspunkt i at DDI var et typisk holdingselskap som primært tar sikte på langsiktig forvaltning av sine eierinteresser i underliggende riggselskap. Høyesterett anså at dette innebar at det i all hovedsak er fremtidige inntekter i form av utbytte som er hovedinteressen bak etableringen av selskapet. Inntekter ved salg av aksjer fremsto etter Høyesteretts oppfatning ikke som en typisk inntektskilde. For denne type selskap skulle dermed utbytteinntekter, men ikke aksjegevinster, medtas i sammenligningsgrunnlaget.

Utbytteinntekter skulle medtas i sammenligningen selv om DDI som morselskap på realisasjonstidspunktet ennå ikke hadde mottatt aksjeutbytter fra sine datterselskap da riggene på dette tidspunktet var under bygging/bestilling. Høyesterett la til grunn at dette var i samsvar med lovforarbeidenes anvisning på at det er forskjellen i skattenivå på «denne type selskap» som skal vurderes, og uttalte videre at det skal foretas en viss tilpasning av inntektsgrunnlaget til det som er typisk for den bransje selskapet operer i.

DDI hadde i det aktuelle året, foruten noen finansinntekter, ikke andre inntekter enn det selskapet tjente på managementtjenester for datterselskapene. Skattesatsen på managementinntektene var i Singapore 20 %. Ettersom slike inntekter i Norge ville blitt beskattet med 28 %, var det dermed klart at managementinntektene isolert sett ikke førte til at Singapore var et lavskatteland etter skatteloven § 10-63.

Høyesterett gikk så over til den konkrete vurderingen av skattenivået for utbytteinntekter i Norge og i Singapore. Skatteprosenten for utbytteskatt i Singapore var 0. Høyesterett sluttet seg til lagmannsrettens vurdering og konklusjon for så vidt gjelder vurderingen av den effektive utbyttebeskatningen i Norge og anså at det ved sammenligningen av skatteregimene for beskatning av aksjeutbytte må legges til grunn at den effektive beskatningen av utbytte på aksjer i Norge må regnes for å ha vært betydelig over null. Dette tilsa at den effektive beskatningen i Singapore var mindre enn 2/3 av tilsvarende skattenivå i Norge. Singapore måtte derfor regnes som et lavskatteland for dette selskapet i 2005.

Høyesterett vurderte så om skatteavtalen mellom Norge og Singapore skulle hensyntas ved sammenligningen av de to landenes skattenivåer. Etter skatteavtalens artikkel 24 nr. 2 bokstav er utbytte utbetalt fra et selskap hjemmehørende i Singapore til et selskap hjemmehørende i Norge på visse vilkår unntatt fra beskatning i Norge.

Høyesterett anså at ordlyden i sktl § 10-63 taler for at avtalens bestemmelse om dividende må tas i betraktning, jf. formuleringen «ville ha blitt ilignet». Når utbytteinntekter ikke kommer til beskatning i Norge, inngår ikke denne inntekten i den inntekt som selskapet lignedes for. Høyesterett sluttet imidlertid fra en mer allmenn betraktning at skatteavtaler ikke skal trekkes inn

ved den sammenligningen av nasjonale skattenivåer som skal foretas etter skatteloven § 10-63. Høyesterett la avgjørende vekt på at dette synes forutsatt dersom NOKUS-reglene ses samlet. Høyesterett viste i denne sammenhengen til skatteloven § 10-64 som gjelder begrensning i skatteplikten/fradragsretten som følge av skatteavtale eller EØS-avtalen. Etter denne bestemmelsens bokstav a, skal NOKUS-beskatning ikke foretas når «selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning, og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter». NOKUS-beskatning kan med andre ord foretas overfor selskap i land som Norge har skatteavtale med så sant inntektene hovedsakelig er av passiv karakter. Dette var forutsatt i lovforarbeidene (Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 6.12, og en slik praktisering av NOKUS-reglene var også i samsvar med OECD-kommentaren til mønsteravtalen om CFC-beskatning. Det var derfor etter Høyesteretts syn ikke riktig å trekke inn skatteavtalen i lavskattelandvurderingen ved NOKUS-beskatning, og det samme måtte gjelde ved avgjørelsen av om unntaket fra fritaksmetoden får anvendelse.

Skattedirektoratets kommentarer

Høyesterett slår i dommen fast at det er det effektive skattenivå for den type selskap man står overfor som skal benyttes ved lavskattelandvurderingen. Det skal gjøres tilpasning til det aktuelle selskap og den bransjen selskapet opererer i, men forhold som ikke er bransjetypiske, men av mer konkret, individuell art skal det i utgangspunktet ikke tas hensyn til.

Selv om Høyesterett i denne saken kom til at aksjegevinster ikke skulle medtas i sammenligningen, var dette etter en vurdering av at selskapet var et typisk holdingselskap med forvaltning av eierinteresser i datterselskap med sikte på fremtidige aksjeinntekter som sin hovedinteresse. Selskapet var dermed en type selskap med langsiktighet/stabilitet i aksjeporteføljen. Dette betyr etter Skattedirektoratets oppfatning at hvilke inntekter som er relevante i sammenligningen vil kunne endre seg fra et år til et annet, for eksempel vil aksjegevinster kunne medtas hvis et selskap endrer formål og får en mindre langsiktig/stabil aksjeportefølje.

Høyesterett fastslår også i dommen at det ved den generelle sammenligningen av aksjebeskatningen skal legges til grunn at effektiv norsk aksjebeskatning er betydelig over null. Dette er i samsvar med Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) punkt 6.5.4.2 hvor det fremkommer at ved lavskattelandvurderingen må fritaksmetoden anses som en fremgangsmåte for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning, og at den norske effektive beskatningen av fritatte aksjeinntekter ikke kan settes lik null når beskatningen i det underliggende selskapet og eventuelle selskap lenger ned i eierkjeden tas i betraktning.

Skattedirektoratet anser videre at det nå er avklart at skatteavtaler ikke skal hensyntas ved sammenligningen/lavskattelandvurderingen.

SkN 14-049 Doms kommentar, «Tangen 7»

Lovstoff: Skatteloven § 14-81.

Kort referat: Uttalelsen er Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom av 12. mars 2014 (Tangen 7). Dommen er tatt inn i Skattenytt nr. 3/2014. For fremtiden legger Skattedirektoratet til grunn at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse når skattyter benytter skattefri fisjon som mellomledd for å komme i posisjon til å selge innmat/virksomhet ved salg av aksjer. Se for øvrig Skattenytt nr. 3/2014 for advokat (H), dr. juris Jan Syversens kommentar til dommen.

Skattedirektoratet har den 31. mars 2014 uttalt:

Høyesteretts dom av 12. mars 2014 (Tangen 7) – Skattedirektoratets doms kommentar

Innledning

Saken gjaldt spørsmål om uttak av leiekontrakt fra særskattepliktig virksomhet etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav f fjerde ledd, samt spørsmål om fisjon og etterfølgende aksjesalg kunne tilsidesettes med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og omklassifiseres til eiendomssalg.

Bygget, Tangen 7, ble oppført av selskapet ConocoPhillips Investment AS, som var et heleiet datterselskap av Norske ConocoPhillips AS (heretter også omtalt som selskapet). Norske ConocoPhillips AS drev petroleumsvirksomhet på norsk sokkel, og Tangen 7-bygget skulle være selskapets hovedkontor i Norge. Selskapet inngikk i 1989 en 10 års leiekontrakt om leie av bygget. Kontrakten ble i desember 2000 forlenget med ytterligere 10 år.

I november 2001 fusjonerte de norske selskapenes amerikanske morselskap, Conoco Inc. med Phillips Petroleum Company. Som følge av morselskapsfusjonen ble de norske ansatte høsten 2002 samlet i Phillips' kontorbygg i Tananger. Tangen 7 ble stående tomt, og selskapet engasjerte Norwegian Properties AS for å finne fremleietakere til bygget. Den 29. september 2003 ble det besluttet at Tangen 7 ikke lenger skulle benyttes i ConocoPhillips-konsernet og at eiendommen skulle forsøkes solgt.

I januar 2005 inngikk Stolt Offshore AS en langsiktig leieavtale for Tangen 7-bygget. Leieforholdet løp fra 1. mai 2005. Leien Stolt Offshore AS skulle betale var vesentlig lavere enn den Norske ConocoPhillips AS betalte, og siden det fortsatt var mange år igjen av leieavtalen, inngikk selskapet en avtale om at de skulle kjøpe seg fri fra sin leieforpliktelse fra og med 1. mai 2005. Frikjøpsbeløpet ble fastsatt til ca. kr. 45 mill.

I januar 2005 ble det videre inngått en avtale om salg av Tangen 7 til Havanacci AS. I februar 2005 ble ConocoPhillips Investment AS fisjonert, slik at eiendommen lå igjen som eneste eiendel i det overdragende selskap Tangen 7 AS, og øvrige eiendeler ble utfisjonert i det overtakende selskap ConocoPhillips Investment AS. Aksjene i Tangen 7 AS ble solgt til Havanacci AS med virkning fra 1. mai 2005.

Oljeskattenemnda kom i endringsvedtak for inntektsårene 2001 – 2005 til at Norske ConocoPhillips AS' leiekontrakt for Tangen 7-bygget måtte anses for å være tatt ut av

særskattepliktig virksomhet i 2003 da det ble besluttet at eiendommen skulle selges. Resultatet av uttaket var at frikjøpsbeløpet ikke kunne fradragsføres i grunnlaget for særskatt. Flertallet i nemnda – tre av fem medlemmer – la videre til grunn at salget av aksjene i Tangen 7 AS måtte tilsidesettes med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Selskapet påklagde vedtakene, men fikk ikke medhold av flertallet i Klagenemnda for oljeskatt. Mindretallet i klagenemnda uttrykte tvil om gjennomskjæringsspørsmålet og kom etter en helhetsvurdering til at transaksjonen ikke kunne anses som en illojal tilpasning til skattereglene.

Høyesterett satt klagenemndas kjennelse til side, idet retten både la til grunn at leiekontrakten ikke var tatt ut av særskattepliktig virksomhet og at det ikke var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

Om Høyesteretts dom

Om uttak av leiekontrakt fra særskattepliktig virksomhet

Høyesterett tok først stilling til spørsmålet om leiekontrakten mellom Norske ConocoPhillips AS og ConocoPhillips Investments AS skulle anses for å være tatt ut av særskattepliktig virksomhet høsten 2003.

Flytting av driftsmidler mellom skattyters ulike virksomheter utløser ikke skatteplikt etter skatteloven § 5-2. På grunn av skattekilen mellom et oljeselskaps særskattepliktige sokkelvirksomhet og dets øvrige landbaserte virksomhet, er dette regulert annerledes i petroleumsskatteloven § 3 bokstav f fjerde ledd. I bestemmelsen heter det at "[u]ttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet likestilles med realisasjon...".

Høyesterett la til grunn at verken ordlyden eller forarbeidene ga nærmere uttrykk for hva som menes med "uttak" i petroleumsskattelovens § 3 bokstav f fjerde ledd, og at det avgjørende for om det foreligger et uttak i bestemmelsens forstand, er at driftsmiddelet disponeres til et annet formål enn sokkelvirksomhet. Selskapet hadde anført at "uttak" bare foreligger dersom det uttatte driftsmiddelet tas i bruk i annen inntektsgivende aktivitet som er egnet til å gå med overskudd. Høyesterett var ikke enig i at forarbeidene setter skanker for hvordan driftsmiddelet skal benyttes etter at det ikke lenger disponeres i særskattepliktig virksomhet, men la til grunn at det avgjørende er at driftsmiddelet disponeres til et annet formål enn sokkelvirksomhet. Retten la videre til grunn at "uttak" først vil foreligge når en avgjørelse om å benytte driftsmiddelet utenfor sokkelvirksomheten er effektivt.

Etter dette mente Høyesterett at verken beslutningen om at eiendommen skulle selges eller etterfølgende aktivitet for å finne frem til en fremleietaker var tilstrekkelig til å utgjøre et "uttak" av leiekontrakten. Retten la til grunn at uttaket forelå ved frikjøpet av leieforpliktelsen, og dermed at Norske ConocoPhillips AS hadde krav på fradrag for frikjøpsbeløpet i særskattepliktig inntekt.

Om tilsidesettelse av aksjesalget etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Høyesterett gikk deretter over til å vurdere gjennomskjæringsspørsmålet. Flertallet i Klagenemnda hadde lagt til grunn at fisjonen og aksjesalget skattemessig måtte bedømmes som salg av den faste eiendommen.

Høyesterett tok utgangspunkt i at aksjeselskapers aksjesalg er fritatt for skatteplikt med hjemmel i skatteloven § 2-38 og at fisjon av et aksjeselskap kan skje uten skatteplikt når vilkårene i skatteloven § 11-4 er oppfylt. Høyesterett la deretter til grunn at en eventuell beskatning av Norske ConocoPhillips AS for salget av aksjene i Tangen 7 AS eventuelt må forankres i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Staten hadde akseptert at aksjegevinsten ville ha vært skattefri dersom eiendommen hele tiden hadde vært eiet av et "single purpose"-selskap, men at selskapet illojalt omgikk skattereglene når det – etter at salg av eiendommen var avtalt - besørget fisjon for deretter å selge aksjene i Tangen 7 AS skattefritt.

Generelt om vilkårene for gjennomskjæring

Høyesterett slo fast at gjennomskjæringsregelen – som er utviklet i rettspraksis og teori – består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formålet med disposisjonen må være å spare skatt. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves det i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Høyesterett slo videre fast at vurderingen må skje ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, her fisjonen av ConocoPhillips Investment AS og det etterfølgende salget av aksjene i Tangen 7 AS.

Grunnvilkåret

Høyesterett var ikke i tvil om at skattebesparelsen var den klart viktigste motivasjonsfaktoren for selskapets valg av en transaksjonsrekke med skattefri fisjon og etterfølgende skattefritt aksjesalg. Høyesterett la verken vekt på kjøperens ønske om å kjøpe aksjer eller at selskapet sparte dokumentavgift ved å selge aksjer, men retten viste derimot til at når en profesjonell næringslivsaktør oppnår en betydelig skattebesparelse - her ca. kr 17,5 mill. - så foreligger det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen er det hovedsakelige formålet med disposisjonen. Høyesterett fant ikke grunn til å gå nærmere inn på dette idet retten fant at transaksjonen uansett ikke stred mot skattereglenes formål, se premiss 51.

Totalvurderingen

I totalvurderingen la Høyesterett til grunn at formålet med flere sentrale skatteregler måtte trekkes inn.

Høyesterett viste til at det naturligvis var i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom selskapets gevinst ikke skulle komme til beskatning, men retten mente at dette var uten interesse fordi fritaksmetoden nettopp har til hensikt å unnta aksjegevinster fra beskatning.

Formålene bak fritaksmetoden er ifølge forarbeidene å unngå kjedebeskatning av inntekt i eierkjeder med flere norske selskaper, samt å sikre kapitalmobilitet innenfor selskapssektoren, og

Høyesterett fant det vanskelig å se at den aktuelle transaksjonsrekken var i strid med disse formålene.

Høyesterett la deretter til grunn at formålet bak reglene om skattefri fisjon er hensynet til å ivareta næringslivets behov for å kunne organisere sin virksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger. I forarbeidene til fisjonsreglene er det også fremhevet at "[o]rganiseringer som i hovedsak er skattemessig motivert...", ikke bør komme inn under skatfritaket. Høyesterett la til grunn at disse uttalelsene måtte leses i lys av den senere innførte fritaksmetoden:

Høyesterett viste til at næringslivet har innrettet seg etter fritaksmetoden og at salg av fast eiendom i atskillig utstrekning skjer ved salg av aksjer. Lovregulering av en slik tilpasning ble vurdert i forarbeidene, men lovgiver valgte å avvende situasjonen. Når lovgiver var klar over mulighetene for skattemotiverte transaksjonsformer, og likevel ikke innførte en lovfestet gjennomskjæringsregel, så burde ligningsmyndighetene, og domstolene, etter Høyesteretts syn være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Høyesterett viste her til hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område.

Høyesterett la videre til grunn at heller ikke den tidsmessige nærheten i transaksjonene ga selskapets transaksjonsrekke et illojalt preg, og konkluderte etter dette med at det ikke var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

Skattedirektoratets kommentarer

Uttak fra særskattepliktig virksomhet

Saken gjelder spørsmål om når et driftsmiddel skal anses "uttatt" fra særskattepliktig virksomhet etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav f fjerde ledd. I vurderingen av hva som ligger i uttaksvilkåret i denne sammenheng fikk staten gjennomslag for at det ikke kan stilles krav om at driftsmiddelet i etterkant av uttaket benyttes i virksomhet i skattelovens forstand.

Skattedirektoratet legger til grunn at vurderingskriteriene i fremtidige saker vil være om driftsmiddelet benyttes "til et annet formål enn sokkelvirksomhet" og om en avgjørelse om å benytte driftsmiddelet til et annet formål er "effektuert", men at det vil bero på en konkret vurdering om disse kriteriene er oppfylt. Spørsmålet sorterer formelt under Oljeskattekontoret.

Ulovfestet gjennomskjæring

Saken gjelder videre spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring av skattefri fisjon og etterfølgende aksjesalg.

Høyesterett var enig i statens vurdering av at grunnvilkåret for gjennomskjæring var oppfylt. Høyesterett fulgte opp tidligere uttalelser om at en betydelig skattebesparelse er en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært skattyters viktigste motivasjonsfaktor. Høyesterett vektla videre at skattyter er en profesjonell næringslivsaktør. Skattedirektoratet legger til grunn at Høyesterett har gitt sin tilslutning til at en ved anvendelsen av grunnvilkåret for fremtiden skal vektlegge som bevismoment både om skattyter har oppnådd en betydelig skattebesparelse og om skattyter er en profesjonell næringslivsaktør. I premiss 51 uttales bl.a.: "Når en profesjonell næringslivsaktør oppnår en så betydelig skattebesparelse ved valg av transaksjonsform, er det en sterk presumsjon for at det hovedsakelige formål med disposisjonen var å spare skatt."

Høyesterett var ikke enig i statens vurdering av at transaksjonene fremstod som stridende mot skattereglenes formål (totalvurderingen) – verken formålet bak fritaksmetoden eller formålet bak fisjonsreglene.

Høyesterett fortolket lovformålet dithen at en skattyter som er omfattet av fritaksmetoden kan velge to alternative transaksjonsformer ved avhendelse av fast eiendom, enten salg av eiendommen eller salg av aksjer. Hvis skattyter velger å selge aksjer vil fisjon være et nødvendig mellomledd i transaksjonsrekken dersom eiendommen ikke allerede ligger i et "single purpose"-selskap. Verken aksjesalget eller fisjonen vil da fremstå som illojale mot skattereglenes formål.

Høyesterett viste til hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område og pekte på at lovgiver har avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Retten uttalte videre i premiss 66: "Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg tidligere har uttalt om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område."

Høyesteretts syn står i skarp kontrast til Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 2008 side 1873, og rettskildegrunnlaget som lå til grunn for uttalelsen er endret ved Høyesteretts dom.

For fremtiden legger Skattedirektoratet til grunn at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse når skattyter benytter skattefri fisjon som mellomledd for å komme i posisjon til å selge innmat/virksomhet ved salg av aksjer.

SkN 14-050 «Tangen 7» - treårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 2

Lovstoff: Ligningsloven § 9-6 nr. 2.

Kort referat: Skattedirektoratet la i uttalelse av 12. mars 2014 (se ovenfor) til grunn at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse når skattyter benytter skattefri fisjon som mellomledd for å komme i posisjon til å selge innmat/virksomhet ved salg av aksjer. I avsluttede saker hvor skattyter ikke har fått medhold legger Skattedirektoratet i nedenstående uttalelse av 5. mai til grunn at treårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 kommer til anvendelse.

Skattedirektoratet har den 5. mai 2014 uttalt:

Spørsmål endring av ligning som følge av Høyesteretts dom av 12. mars 2014 (Tangen 7/ConocoPhillips II)

Høyesterett avsa den 12. mars 2014 dom i en skattesak hvor Staten v/Oljeskattekontoret ikke fikk medhold i at det forelå grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring av fisjon og etterfølgende salg av aksjer. Skattedirektoratets rettsoppfatning bl.a. inntatt i Utv. 2008 side 1873 fikk ikke

tilslutning av Høyesterett, og for fremtiden legger Skattedirektoratet til grunn at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse når skattyter benytter skattefri fisjon som mellomledd for å komme i posisjon til å selge innmat/virksomhet ved salg av aksjer.

Som følge av Høyesteretts dom har Skattedirektoratet besluttet at verserende saker om ulovfestet gjennomskjæring av fisjon og etterfølgende salg av aksjer skal avgjøres til skattyters gunst.

I avgjorte saker hvor vedtaket er fattet i strid med Høyesteretts dom, kan skattyter anmode om endring av ligningen. Treårsfristen i ligningslovens § 9-6 nr. 2 setter imidlertid en grense for hvor langt tilbake i tid det er adgang til å endre ligningen. Treårsfristen er absolutt og innebærer at det for krav om endring som fremsettes i 2014, kan foretas endring av ligning tilbake til og med inntektsåret 2011.

Skattedirektoratet legger til grunn at utgangspunktet må være at skattekontoret benytter adgangen til å endre ligningen tre år bakover i tid fullt ut i disse tilfellene når skattyter krever det, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 7.

SkN 14-051 Manuell og elektronisk føring av personallister

Lovstoff: Bokføringsforskriften § 8-5-6.

Kort referat: Personallisten skal angi den bokføringspliktiges navn og organisasjonsnummer og gi en oversikt over personer som arbeider i virksomheten, herunder også ulønnet og innleid personale, jf. bokføringsforskriften § 8-5-6 første og annet ledd. Skattedirektoratet gjennomgår i uttalelsen hvordan personallisten skal føres, herunder hvilke krav som stilles til elektroniske system.

Skattedirektoratet har den 19. februar 2014 uttalt:

Hvordan skal personallisten føres og presenteres på utskrift?

Skattedirektoratet har fått flere spørsmål om hvordan personallisten skal føres, herunder om det kan benyttes flere bøker samtidig. Det er også stilt spørsmål om hvilke krav som stilles til elektroniske system, herunder hvilke krav det er til utskriften fra slike system.

Personallisten skal for hver arbeidsdag angi tidspunktet for arbeidssdagens begynnelse og slutt, og føres i umiddelbar tilknytning til at arbeidet påbegynnes og avsluttes, jf. § 8-5-6 tredje ledd.

Den bokføringpliktige kan velge mellom manuell og elektronisk føring av personalliste. Hvis listen føres manuelt, skal det benyttes en innbundet bok der sidene er forhåndsnummererte. En slik bok tilbys gratis fra Skatteetaten og kan bestilles. Personalliste som føres elektronisk skal umiddelbart kunne skrives ut på papir, jf. § 8-5-6 femte ledd.

1. Manuell føring av personalliste

Boken skal føres fortløpende, linje for linje

Personallisten skal benyttes som grunnlag for å kontrollere tilstedeværende personale opp mot registreringene i personallisten. Boken må derfor føres slik at den på en enkel måte gir oversikt over de ansatte som er på jobb de enkelte dagene. De ansatte må da føre seg inn på første ledige linje i personallisten, slik at alle registreringer foreligger i kronologisk orden. Det følger av dette at det ikke er anledning til å hoppe over sider i boken, eller opprette egne sider for hver enkelt ansatt. Kravet om at personallisten skal føres i umiddelbar tilknytning til arbeidsdagens begynnelse og slutt, medfører at det ikke er anledning til å forhåndsutfylle eller etterutfylle opplysningene i boken. Føringer i boken må foretas med penn.

Det skal foreligge en bok på hver lokasjon

Dersom det drives virksomhet fra forskjellige lokasjoner, skal det foreligge en personalliste på hver lokasjon. Dette gjør det enkelt å kontrollere de tilstedeværende opp mot registreringen i personallisten. Hvis all virksomhet drives fra samme sted, skal det som hovedregel benyttes kun én personalliste. Se imidlertid punkt 3 om anledning til å kombinere manuell føring av bok med elektronisk løsning.

2. Elektronisk ført personalliste

Hva menes med elektronisk ført personalliste?

Med elektronisk personalliste menes en liste som tilfredsstiller kravene til innhold i bokføringsforskriften, jf. omtale innledningsvis, og som gir en samlet oversikt over de som arbeider i virksomheten basert på opplysninger som er registrert i et elektronisk system. Løse stemplingskort anses ikke som en elektronisk løsning, og tilfredsstiller heller ikke kravet til manuell løsning. Det må benyttes et betryggende system for føring av personalliste, slik at opplysningene i listen ikke enkelt kan endres. Av den grunn kan det ikke benyttes tekstbehandlings- og regnearkprogrammer hvor det er mulig å endre eller slette direkte i de registrerte opplysningene.

Krav til utskrift av personalliste

Elektronisk personalliste skal umiddelbart kunne skrives ut på papir, jf. bokføringsforskriften § 8-5-6 femte ledd. Skattedirektoratet legger til grunn at systemet må være innrettet slik at det kan skrive ut en fullstendig personalliste i datoorden, samt at listen må inneholde alle påkrevde opplysninger i bokføringsforskriften § 8-5-6. Systemløsninger som baserer seg på at man må søke på personer enkeltvis for å kunne ta utskrift er derfor ikke tilfredsstillende.

Det legges også til grunn at det ikke er noe i veien for at utskriften inneholder flere opplysninger enn det som kreves etter § 8-5-6, så fremt de påkrevde opplysningene i personallisten kan presenteres på en oversiktlig måte. Et eksempel på slike meropplysninger kan være fordeling av medgått tid på oppdrag, eller at utskriften viser personale som ikke er til stede den aktuelle dagen. Avgjørende for at slike system kan godtas er at tidspunktet for arbeidsdagens begynnelse og slutt kan skilles fra andre registreringer på en klar og entydig måte, slik at det går klart frem hvem som er på jobb til enhver tid. Dette er særlig viktig i virksomheter som har mange ansatte.

Dersom den bokføringspliktige også driver virksomhet som ikke omfattes av kravet til personalliste, og alle ansatte benytter samme tidsregistreringssystem, må utskriften av personallisten være innrettet slik at de som arbeider i virksomhet som er omfattet av kravet til å føre personalliste, presenteres adskilt fra det øvrige personalet.

3. Kombinasjon av systemer

Skattedirektoratet legger til grunn at det er anledning til å kombinere personalliste med andre systemløsninger, f.eks. systemene for dokumentasjon av medgått tid, jf. bokføringsforskriften § 5-14 og timebestilling, jf. § 5-15. Systemet må da være tilpasset slik at det tilfredsstiller alle krav som stilles til en personalliste, jf. omtale innledningsvis. Se også punktet ovenfor om krav til utskrift av personalliste.

Det er også tillatt å kombinere manuell føring av bok og et elektronisk tidsregistreringssystem. Et eksempel hvor dette kan være praktisk kan være et verksted som benytter et elektronisk system for å dokumentere medgått tid, hvor systemet også er tilpasset kravene til personalliste. De som arbeider på selve verkstedet og som skal dokumentere medgått tid, benytter dette systemet, mens annet personale, f.eks. de som jobber i kundemottaket, benytter en innbundet bok. Et annet eksempel kan være at det benyttes et elektronisk tidsregistreringssystem for de fast ansatte, mens det benyttes en innbundet bok for tilfeldig arbeidskraft, f.eks. for skoleelever som er utplassert i virksomheten.

SKN 14-052 Føring av personallister, oppdatert melding

Lovstoff: Bokføringsforskriften.

Kort referat: Med virkning fra 1. januar 2014 ble det innført krav om føring av personalliste for serveringssteder, frisører og skjønnhetspleiere samt bilverksteder og bilpleiebransjen. Meldingen gir en nærmere beskrivelse av reglene og gir retningslinjer for illeggelse av overtredelsesgebyr. Meldingen er oppdatert 3. april.

Skattedirektoratets meldinger, publisert 3. april 2014:

Krav til føring av personalliste i enkelte bransjer

Med virkning fra 1. januar 2014 innføres det krav om føring av personalliste for serveringssteder, frisører og skjønnhetspleiere samt bilverksteder og bilpleiebransjen. Formålet med reglene om personalliste er å motvirke svart arbeid.

Skattekontoret kan ilegge overtredelsesgebyr dersom listen ikke er ført i samsvar med regelverket.

Denne meldingen gir nærmere beskrivelse av de nye reglene i bokføringslovgivningen og gir retningslinjer for skattekontorenes illeggelse av overtredelsesgebyr etter ligningsloven.

Dato for endring

Punkt endret

3. april 2014

1.4.2, 5.1.1, 5.2

1 Hvem skal føre personalliste?

Arbeidsgivere i de bransjer som departementet bestemmer, skal føre personalliste, jf. bokføringsloven § 3a. Det følger av bokføringsforskriften hvem som skal føre slik personalliste, og hvordan listen skal føres.

1.1 Serveringssteder mv.

Enhver som driver serveringssted, cateringvirksomhet, gatekjøkken og annen virksomhet hvor tilberedt mat mv. bringes ut til kunden eller hentes på forretningsstedet har plikten til å føre og oppbevare personalliste, jf. bokføringsforskriften § 8-5-1 tredje ledd med videre henvisning til at § 8-5-6 og 8-5-7 gjelder.

Begrepet "serveringssted" er knyttet opp mot avgrensningen i lov 13. juni 1997 nr. 55 om serveringsvirksomhet (serveringsloven) § 2. Med serveringssted menes sted der det "foregår servering av mat og/eller drikke og hvor forholdene ligger til rette for fortæring på stedet". Plikten til å føre personalliste er ikke begrenset til å gjelde serveringssteder der det foregår servering av øl, vin eller brennevin, i motsetning til de øvrige bestemmelsene i bokføringsforskriften § 8-5.

I serveringsloven § 2 tredje ledd er det gitt noen unntak fra loven. Tilsvarende unntak vil gjelde for plikten til å føre personalliste. Det vil bl.a. ikke være plikt til å føre personalliste ved servering i kantine som et foretak driver etter selvkostprinsippet og som er til bruk for egne ansatte, eller ved servering i tog, fly og båter i rutetrafikk.

I tillegg til serveringssteder har også cateringvirksomhet, gatekjøkken og annen virksomhet hvor tilberedt mat og drikke bringes ut til kunden eller hentes på forretningsstedet, plikt til å føre personalliste.

1.2 Frisørvirksomhet og skjønnhetspleie

Bokføringspliktige som driver frisørvirksomhet og skjønnhetspleie skal føre og oppbevare personalliste, jf. bokføringsforskriften § 8-3-4.

Mens frisørvirksomhet er et relativt klart begrep, knyttet til vask, klipping og styling av hår, er begrepet skjønnhetspleie mer uklart. En del tradisjonell skjønnhetspleie utføres også av frisører, slik som farging av vipper og bryn, piercing mv.

Skjønnhetspleie skal avgrenses mot tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Slike unntatte tjenester vil da ikke anses som skjønnhetspleie som medfører plikt til å føre personalliste. Dette medfører at "helsetjenester" og "alternativ behandling" som er omfattet av merverdiavgiftsloven §§ 3-2 og 3-3 ikke anses som skjønnhetspleie etter bokføringsforskriften. Begrepet helsetjenester etter merverdiavgiftsloven er knyttet opp mot spesiallovgivningen på

området, og omfatter også kirurgiske inngrep selv om disse vesentlig er begrunnet i kosmetiske hensyn. Alternativ behandling er unntatt fra loven dersom tjenestene ytes av yrkesgrupper med autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven eller av utøvere som er registrert i det frivillige registeret for utøvere av alternativ behandling etter lov 27. juni 2003 nr. 64 om alternativ behandling av sykdom mv. § 3. Dette kan bl.a. gjelde behandlinger som sone- og aromaterapi, akupunktur, naprapati og homøopati.

Det legges også til grunn at skjønnhetspleie forutsetter at kunden får utført en behandling av personalet i virksomheten. Således faller virksomhet som driver utleie av solsenger (solarium) utenfor begrepet, selv om slike solsenter har betjent personale.

Forutsatt at de nevnte unntakene i merverdiavgiftsloven §§ 3-2 og 3-3 ikke kommer til anvendelse vil bl.a. følgende behandlinger bli ansett som skjønnhetspleie etter bokføringsforskriften:

- Ansiktsbehandling, manikyr, herunder legging av kunstige negler, og pedikyr
- Ulike former for kroppspleie, velværebehandlinger (SPA-behandlinger mv.)
- Farging av vipper og øyebryn, tatovering av øyebryn, øyekontur og lepper
- Tannbleking
- Piercing

Når det gjelder virksomheter som driver delt virksomhet – f.eks. SPA-behandlinger hvor noen behandlinger kommer inn under unntakene i merverdiavgiftsloven, mens noen anses som avgiftspliktig skjønnhetspleie, vises det til punkt 1.4.2 nedenfor.

1.3 Bilverksteder og bilpleie

Etter bokføringsforskriften § 8-12-1 skal bokføringspliktige som driver bilverksteder eller bilpleievirksomhet føre og oppbevare personalliste.

Registreringspliktige foretak skal registreres med næringskode i Enhetsregisteret og Foretaksregisteret. Det legges til grunn at virksomheter som er registrert med næringskode 45 200 "Reparasjon og vedlikehold av motorvogner, unntatt motorsykler", eller som driver virksomhet som er omfattet av denne koden uten å være registrert med koden, har plikt til å føre og oppbevare personalliste. På SSB sin hjemmeside er det i note gitt nærmere beskrivelse av hva næringskoden omfatter:

- vedlikehold og reparasjon av motorvogner:
 - o mekaniske - og elektriske reparasjoner,
 - o reparasjon av elektroniske innsprøytningssystemer,
 - o alminnelig service,
 - o reparasjon av karosserier og reservedeler til motorvogner,
 - o vask, polering,
 - o sprøytelakkering og annen billakkering,
 - o reparasjon av bilruter, seter i motorvogner, dekk og slanger,
 - o montering og utskifting og montering av reservedeler og utstyr som ikke er en del av produksjonsprosessen

1.4 Unntak og avgrensningsspørsmål

1.4.1 Unntak fra kravet om å føre og oppbevare personalliste

Foretak uten ansatte mv.

Etter bokføringsforskriften § 8-5-6 siste ledd gjelder ikke kravet til å føre personalliste bokføringspliktige der personalet kun består av

- innehaveren, dennes ektefelle/samboer eller barn under 16 år.
- daglig leder som også er deltaker eller aksjonær i foretaket, dennes ektefelle/samboer eller barn under 16 år.

Unntaket gjelder dermed foretak der personalet kun består av eier, eller daglig leder som også er deltaker eller aksjonær i foretaket, samt deres ektefelle/samboer og barn under 16 år. Hvis foretaket har annet personale, vil plikten til å føre personalliste gjelde alle som arbeider i virksomheten, dvs. også innehaveren, dennes barn osv. Plikten til å føre personalliste gjelder selv om virksomheten kun benytter annet personale i mindre utstrekning, for eksempel ekstrahjelp i helgene, ferievikarer mv.

I enkelte bransjer, for eksempel frisørbransjen, er det vanlig at flere næringsdrivende driver virksomhet i felles lokaler. Så lenge virksomheten drives uten lønnstakere eller innleid arbeidskraft vil det ikke være krav til å føre personalliste. Dersom det ansattes en person, for eksempel en ryddehjelp, vil det være plikt til å føre personalliste for den eller de som registreres som arbeidsgiver i Arbeidsgiver og arbeidstakerregisteret.

Hovedsakelig annen type virksomhet

Det følger av bokføringsforskriften § 8-5-6 siste ledd at plikten til å føre og oppbevare personalliste ikke gjelder dersom den bokføringspliktige i hovedsak driver virksomhet som ikke omfattes av kravet til personalliste.

Normalt vil en kunne basere seg på omsetningstall for å avgjøre om det drives virksomhet som i hovedsak faller utenfor kravet til personalliste. Det legges til grunn at det som hovedregel ikke vil være krav til å føre og oppbevare personalliste dersom 75 % eller mer av omsetningen kommer fra virksomhet hvor det ikke er plikt til å føre personalliste.

Det kan imidlertid tenkes situasjoner hvor dette ikke er en hensiktsmessig avgrensning. Et eksempel på dette kan være en virksomhet som driver restaurant og utleie av fast eiendom, for eksempel utleie av en forretningsgård. Utleievirksomheten krever minimal bruk av arbeidskraft, men kan likevel utgjøre mer enn 75 % av omsetningen i foretaket. I et slikt tilfelle skal det likevel føres personalliste for restaurantvirksomheten.

1.4.2 Delt virksomhet

Med delt virksomhet menes at foretaket dels driver virksomhet innen en av de tre nevnte bransjene, dels annen type virksomhet, men hvor unntaket for "hovedsakelig annen type virksomhet", jf. pkt. 1.4.1, ikke kommer til anvendelse.

Typisk vil dette kunne være en hotellvirksomhet som også driver en restaurant, eller en klinikk som dels driver avgiftspliktig skjønnhetspleie, dels helsetjenester eller alternativ behandling etter merverdiavgiftsloven §§ 3-2 og 3-3, men hvor omsetningen fra restauranten eller skjønnhetspleien overstiger 25 % av totalomsetningen i virksomheten. Et tredje eksempel kan være en bensinstasjon som i tillegg til å selge bensin, rekvisita, mat- og kioskvarer også serverer mat og drikke "hvor forholdene ligger til rette for fortæring på stedet", jf. serveringslovens avgrensning. Krav til å føre personalliste fordi man driver virksomhet innenfor en bransje hvor det er krav om å føre personalliste, medfører ikke et krav om å føre personalliste for den øvrige virksomheten som drives.

For virksomheter som driver delt virksomhet, vil dermed plikten til å føre og oppbevare listen gjelde ansatte som arbeider innenfor det virksomhetsområdet det skal føres personalliste for. Dette omfatter også ansatte som arbeider både innenfor et slikt virksomhetsområde og et virksomhetsområde som faller utenfor. Ett eksempel på dette kan være et overnattingssted med restaurant som har krav til å føre personalliste for sin restaurantvirksomhet, og som har en ansatt som dels jobber i resepsjonen og dels i restauranten/spisesalen.

1.4.3 Midlertidig virksomhet

Med midlertidig virksomhet menes i første rekke virksomhet som pågår over en kort avgrenset periode, for eksempel i forbindelse med konserter, messer, marknader og lignende. Dette kan være årlige arrangementer, for eksempel marknader og musikkfestivaler, eller arrangementer som kun skjer en gang, for eksempel en bestemt rockekoncert. Ved slike arrangementer vil det typisk være omsetning knyttet til bl.a. inngangspenger, salg av kioskvarer og serveringstjenester. Omsetningen knyttet til salg av billetter vil kunne utgjøre den hovedsakelige delen av omsetningen (mer enn 75 %), men dette er ikke alltid tilfelle. Unntaket knyttet til om den bokføringspliktige i hovedsak driver virksomhet som ikke omfattes av kravet til personalliste, fører til at enkelte marknader og festivaler faller utenfor kravet til personalliste, mens andre faller innenfor. Uavhengig av organisasjonsform for øvrig synes det å være vanlig at salget forestås av ulønnet arbeidskraft, ved bruk av "frivillige".

Plikten til å føre personalliste gjelder også ved midlertidig virksomhet, og uavhengig av om personalet består av frivillige eller vanlige lønnsinntakere. Dette fremgår av bokføringsforskriften § 8-5-6 annet ledd, som fastslår at ulønnet og innleid personale skal inngå i personallisten.

2 Krav til legitimasjonspapirer

Det følger av bokføringsforskriften § 8-5-6 fjerde ledd at den bokføringspliktige skal sørge for det kan fremvises pass eller annen gyldig legitimasjon med bilde, eller kopi av slikt legitimasjonspapir, for alle tilstedeværende som arbeider i virksomheten. Som legitimasjonspapir regnes også førerkort og bankkort med bilde.

Arbeidsgiveren kan velge to løsninger for å ivareta kravet i forskriften. Vedkommende kan enten avtale med den ansatte at det skal tas kopi av legitimasjonen for oppbevaring på arbeidsstedet, eller avtale at den ansatte skal ha plikt til å vise frem legitimasjon på forespørsel fra

kontrollmyndighetene. Manglende oppfyllelse av legitimasjonskravet kan føre til overtredelsesgebyr, jf. pkt. 5.1.1.

3 Hvilke opplysninger skal listen inneholde?

Personallisten skal inneholde opplysninger om de personene som arbeider i virksomheten, herunder også ulønnet og innleid personale. Personer som tilfeldig er innom på arbeidsstedet uten å utføre arbeid i virksomheten, kreves således ikke oppført i listen. Dette vil bl.a. gjelde selgere, håndverkere mv. Heller ikke arbeidstakere som er innom arbeidsstedet utenfor arbeidstiden kreves innført i personallisten, forutsatt at de ikke utfører arbeid.

Personallisten skal angi den enkeltes navn og fødselsnummer eller D-nummer, og skal for hver arbeidsdag angi tidspunktet for arbeidsdagens begynnelse og slutt. Det vises til bokføringsforskriften § 8-5-6 annet ledd. Det er viktig å understreke at forskriften stiller krav om at opplysningene innføres i personallisten i umiddelbar tilknytning til at arbeidet påbegynnes eller avsluttes. Det er derfor ikke anledning til å vente med å registrere opplysningene til et senere tidspunkt. Dersom en person arbeider flere steder i løpet av et døgn, skal han skrives inn i personallisten på hvert arbeidssted.

Opplysninger om fødselsnummer er ikke sensitive personopplysninger etter personopplysningsloven § 2 nr. 8. Fødselsnummer anses imidlertid å være skjermingsverdig fordi mange anser det som viktig å beskytte slike opplysninger. Det er derfor tillatt at fødselsnr. eller D-nummer erstattes av unike koder dersom det i tilknytning til personallisten oppbevares en oversikt over kodene og tilhørende fødselsnummer eller D-nummer. Kodeoversikten vil da bli å regne som en del av personallisten, jf. bokføringsforskriften § 8-5-6 annet ledd.

4 Hvordan skal listen føres og oppbevares?

4.1 Formkrav

Det fremgår av bokføringsforskriften § 8-5-6 femte ledd at personallisten kan føres manuelt eller elektronisk. Det vil således være mulighet for å kombinere for eksempel dokumentasjonen for timebestillinger etter bokføringsforskriften § 8-3-3 med dokumentasjon som oppfyller de kravene som stilles til personalliste. Det er heller ikke noe i veien for at elektroniske tidsregistreringssystem kan benyttes som personalliste, forutsatt at systemet også registrerer de opplysningene som kreves i en personalliste. Personallister som ikke føres elektronisk, skal foreligge i en innbundet bok der sidene er forhåndsnummererte.

Dersom det foretas rettelser i personallisten, skal det fremgå hvem som har foretatt rettelsen og tidspunkt for når det er gjort. Personalliste som føres elektronisk skal umiddelbart kunne skrives ut på papir. Mange bokføringspliktige driver virksomhet på forskjellige lokasjoner, uten at det er opprettet egne foretak for den enkelte lokasjon/filial. Dersom listen føres elektronisk, vil det være krav om umiddelbar tilgang til utskrift på den lokasjon som er gjenstand for kontroll.

Det må benyttes betryggende system for føring av personalliste, slik at opplysningene i listen ikke enkelt kan endres. Dersom listen føres elektronisk, kan det ikke benyttes tekstbehandlings- og regnearkprogrammer hvor det er mulig å endre eller slette direkte i de registrerte opplysningene. Manuelt førte lister må føres med penn.

Skattedirektoratet tilbyr inntil videre personalliste i form av innbundet bok vederlagsfritt.

4.2 Arbeidsplan som alternativ til personalliste

Det følger av bokføringsforskriften § 8-5-6 sjette ledd at bokføringspliktige som plikter å utarbeide arbeidsplan etter arbeidsmiljøloven § 10-3, eller som på annet grunnlag utarbeider tilsvarende arbeidsplan, kan benytte denne som alternativ til personalliste. Krav om arbeidsplan etter arbeidsmiljøloven gjelder virksomheter som har arbeidstakere som arbeider på ulike tider av døgnet.

Slike arbeidsplaner skal i henhold til arbeidsmiljøloven utarbeides senest to uker før iverksettelsen. Ved sykdom, bytte av vakter, innleie av personaler mv. er det derfor en viss risiko for at arbeidsplanen ikke reflekterer det personalet som er på jobb til enhver tid. I bokføringsforskriften er det derfor stilt krav om at arbeidsplanen må oppdateres fortløpende. Det er ikke et krav etter arbeidsmiljøloven at arbeidsplanen omfatter personer som ikke er "arbeidstakere" etter arbeidsmiljøloven, for eksempel innehaver av enkeltpersonforetak. Dersom arbeidsplanen benyttes som alternativ til personalliste, må den inkludere alle personer som arbeider i virksomheten.

4.3 Oppbevaring

Personallisten skal føres på arbeidsstedet og skal kunne fremlegges for kontrollmyndighetene ved kontroll. Personallisten må oppbevares slik at den er lett tilgjengelig for kontrollmyndighetene, og at den umiddelbart kan fremlegges på forespørsel. Tilsvarende må det ved elektronisk føring være rutiner i virksomheten som sikrer at listen umiddelbart kan skrives ut, ved at flere på arbeidsplassen har mulighet til å ta utskrift i tilfelle sykdom e.l. Personallisten, inkludert ev. kodeoversikt, skal oppbevares i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsforskriften § 8-5-7. Personallisten for den enkelte virkedag må oppbevares på arbeidsstedet i virksomhetens åpningstid. Eldre personallister kan oppbevares sammen med øvrig regnskapsmateriale.

5 Retningslinjer for illeggelse av overtredelsesgebyr

5.1 Når kan det ilegges overtredelsesgebyr?

5.1.1 Brudd på kravene til å føre og oppbevare personalliste

Det følger av ligningsloven § 10-9 nr. 1 at skattekontoret kan ilegge den som ikke har oppfylt sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven et overtredelsesgebyr. Finansdepartementet har med hjemmel i ligningsloven § 10-9 gitt forskrift 12. september 2013 nr. 1072 om overtredelsesgebyr ved manglende føring og oppbevaring av personalliste.

Overtredelsesgebyr kan ilegges på grunnlag av konstaterte brudd på bestemmelsene i bokføringsforskriften §§ 8-5-6 og 8-5-7. Det betyr at det kan ilegges overtredelsesgebyr når personalliste ikke er ført, eller den er mangelfull ført, når det ikke kan fremlegges legitimasjonspapirer for de tilstedeværende eller det er brudd på oppbevaringsbestemmelsene.

Mangler ved føringen kan for eksempel være at det er benyttet et lite betryggende system, for eksempel løsark fremfor innbundet bok hvor sidene er forhåndsnummererte, eller at boken mangler opplysninger, for eksempel personalets fødselsnummer.

5.1.2 Unntak

Det fremgår av ligningsloven § 10-9 nr. 3 at overtredelsesgebyret kan frafalles dersom overtredelsen er forårsaket av særlige forhold utenfor den bokføringspliktiges kontroll. Det følger av ordlyden at det skal mye til før det er aktuelt å unnlate å ilegge overtredelsesgebyr.

Det kan tenkes at en bokføringspliktig har utpekt en person som har ansvar for å føre, ev. oppbevare, personallisten. Det legges til grunn at sykdom hos den som har det praktiske ansvaret for å føre personalliste ikke er et særlig forhold som skal føre til at det ikke ilegges overtredelsesgebyr. Den bokføringspliktige må sørge for å ha rutiner som sikrer at kravene til å føre personalliste blir ivaretatt også når nøkkelpersonell er borte fra arbeidsplassen.

Tilsvarende må det kunne forutsettes at en bokføringspliktige som fører personallisten elektronisk har rutiner som sikrer at personallisten kan føres dersom det oppstår feil på datasystemet. Dette kan for eksempel ivaretas ved å ha liggende en innbundet bok som benyttes i slike tilfeller, jf. pkt. 4.1. Den bokføringspliktige må også forutsettes å ha rutiner som gjør at det en elektronisk personalliste umiddelbart kan skrives ut på papir. Dette innebærer at det må være noen på arbeidstedet som har mulighet til å ta utskrift.

Derimot kan skattekontoret unnlate å ilegge overtredelsesgebyr hvis en kodeoversikt med fødselsnummer ikke lar seg fremskaffe umiddelbart, men personallisten for øvrig inneholder de opplysningene som er påkrevd. Det vises til at personvern hensyn kan tilsi at virksomheten ønsker å hindre at alle ansatte har tilgang til kodeoversikten, og at det kan oppstå en situasjon hvor den som har de nødvendige fullmakter ikke er til stede på kontrolltidspunktet.

5.2 Overtredelsesgebyrets størrelse

Det følger av ligningsloven § 10-9 nr. 2 at gebyret skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. (Ett rettsgebyr er pt. kr 860. Se skatteetaten.no for oppdaterte tall.) Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra illeggelse av gebyr skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Et tilleggsgebyr på to rettsgebyr skal ilegges for hver person som ikke er registrert i samsvar med bestemmelsene om føring av personalliste.

Dersom personalliste er ført og oppbevart i medhold av bokføringsloven, men det ved kontroll oppdages at en eller flere personer som arbeider i virksomheten ikke er ført inn i listen den aktuelle dagen, skal gebyret på ti rettsgebyr som hovedregel frafalles, jf. pkt. 5.1.2. Gebyret i slike tilfeller beregnes til to rettsgebyr for hver person som ikke står oppført i listen.

Eksempel

Ved en kontroll avdekkes det at det ikke er ført personalliste for tre dager den siste måneden. På kontrolltidspunktet påtreffes det dessuten to personer som arbeider i virksomheten, men som ikke står oppført i personallisten den aktuelle dagen. I dette tilfelle skal det ilegges et gebyr på kr 12 040. (kr 8 600 for manglende føring av personallisten, pluss kr 3 440 for de to personene som ikke er ført i listen)

Hvis det ved en ny kontroll innen tolv måneder avdekkes at det er gjentatte mangler ved føringen av personallisten skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Forhøyet gebyr ilegges selv om mangelen som avdekkes ved føringen er av en annen karakter enn ved første kontrollbesøk.

5.3 Varsel om illeggelse av overtredelsesgebyr

Foretaket skal varsles om illeggelse av gebyr, og det skal gis anledning til å uttale seg innen en nærmere angitt frist. Normalt skal fristen settes til to uker, jf. forskrift om overtredelsesgebyr ved manglende føring og oppbevaring av personalliste § 2.

Varsel skal være skriftlig, og det skal gjøre rede for hva saken gjelder. Skattekontoret kan unnlate slikt varsel dersom foretaket på annen måte har fått kjennskap til at vedtak om overtredelsesgebyr skal treffes og har hatt rimelig foranledning til å uttale seg. Unntaket kan komme til anvendelse når spørsmålet om illeggelse av gebyr er tatt opp med foretakets ledelse under kontrollen.

5.4 Vedtaket om overtredelsesgebyr - form og innhold

Vedtaket, skal være skriftlig og inneholde følgende opplysninger:

- Hjemmel for vedtaket
- Kort redegjørelse om bakgrunnen og begrunnelsen for vedtaket
- Overtredelsesgebyrets størrelse
- Eventuelle anførsler fra foretaket
- Opplysning om klageadgang

Vedtaket skal underskrives av to personer på skattekontoret.

5.5 Klage på overtredelsesgebyr

Foretaket kan klage til Skattedirektoratet på vedtaket om overtredelsesgebyr. Klagen må være skriftlig og settes frem innen tre uker etter at vedtaket er kommet frem. Klagen sendes til skattekontoret.

En klage har normalt ikke utsettende virkning på iverksettelsen av vedtaket. Dvs. at ilagt gebyr forfaller til betaling selv om vedtaket er påklaget.

Skattekontoret må vurdere om det er grunnlag for å omgjøre vedtaket. Hvis pålegget ikke omgjøres, oversendes klagen sammen med skattekontorets merknader snarest mulig til Skattedirektoratet for avgjørelse. Foretaket skal ha kopi av oversendelsen.

6 Innkreving av overtredelsesgebyr

Overtredelsesgebyret skal betales til og innkreves av skattekontoret, jf. forskrift 12. september 2013 om overtredelsesgebyr ved manglende føring og oppbevaring av personalliste § 6.

Overtredelsesgebyret, med tillegg av eventuelle renter og omkostninger, innkreves etter de samme regler som for skatte- og avgiftskrav så langt disse passer, jf. lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) av 17. juni 2005 § 1-1 nr. 3, bokstav a. Dette innebærer at skattekontoret skal ivareta sine oppgaver og fullmakter som innkrevingsmyndighet for overtredelsesgebyret på samme måte som for øvrige skatte- og avgiftskrav skattekontoret har til innkreving/ innfordring, jf. skattebetalingsloven kapittel 2 sammenholdt med namsfullmakten etter loven § 14-3. Gjeldende forskriftsverk, retningslinjer og rammer for innkrevingen, herunder med hensyn til tvangsinnfordring, tiltaksbruk og lemping, vil således også gjelde tilsvarende for det nye overtredelsesgebyret.

7 Vedlegg: Oversikt over lov- og forskriftsendringer

Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)

§ 3a. Personalliste

Arbeidsgivere i de bransjer departementet bestemmer, skal føre personalliste.

Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften)

Delkapittel 8-3. Frisørvirksomhet og skjønnhetspleie

§ 8-3-4. Personalliste

Bokføringspliktige etter § 8-3-1 skal føre og oppbevare personalliste i samsvar med § 8-5-6 og § 8-5-7.

Delkapittel 8-5. Serveringssteder

§ 8-5-1. Virkeområde

Med serveringssted menes i denne forskrift serveringssted som nevnt i lov 13. juni 1997 nr. 55 om serveringsvirksomhet § 2.

Dette delkapittelet gjelder for den som i næring driver serveringssted der det foregår servering av øl, vin eller brennevin.

Forskriften § 8-5-6 og § 8-5-7 gjelder dessuten for den som i næring driver serveringssted, cateringvirksomhet, gatekjøkken eller annen virksomhet hvor tilberedt mat mv. bringes ut til kunden eller hentes på forretningsstedet.

§ 8-5-6. Personalliste

Den bokføringspliktige skal sørge for at det på arbeidsstedet føres en personalliste. Personallisten skal angi den bokføringspliktiges navn og organisasjonsnummer.

Personallisten skal gi en oversikt over personer som arbeider i virksomheten, herunder også ulønnet og innleid personale. Personallisten skal angi den enkeltes navn og fødselsnummer eller D-nummer. Fødselsnumre og D-numre kan erstattes med unike koder. Det skal i så fall utarbeides

en oversikt over benyttede koder med tilhørende fødselsnummer eller D-nummer. Kodeoversikten anses som en del av personallisten.

Personallisten skal for hver arbeidsdag angi tidspunktet for arbeidsdagens begynnelse og slutt, og skal føres i umiddelbar tilknytning til at arbeidet påbegynnes og avsluttes.

Den bokføringspliktige skal sørge for at pass eller annen gyldig legitimasjon med bilde, eller kopi av slik legitimasjon kan fremvises for alle tilstedeværende som arbeider i virksomheten.

Personalliste kan føres manuelt eller elektronisk. Personalliste som føres manuelt skal foreligge på arbeidsstedet i en innbundet bok der sidene er forhåndsnummererte. Personalliste som føres elektronisk skal umiddelbart kunne skrives ut på papir. Dersom det foretas rettelser i personallisten, skal det fremgå hvem som har foretatt rettelsen og tidspunkt for når det er gjort.

Bokføringspliktige som plikter å utarbeide arbeidsplan etter arbeidsmiljøloven (lov 17. juni 2005 nr. 62) § 10-3, eller som på annet grunnlag utarbeider tilsvarende arbeidsplan, kan benytte denne som alternativ til personalliste etter første ledd. En slik arbeidsplan må oppdateres fortløpende. Bestemmelsene om personalliste i denne forskrift gjelder tilsvarende for slik arbeidsplan. Bestemmelsene i denne paragraf gjelder ikke for bokføringspliktige der personalet kun består av innehaveren, dennes ektefelle/ samboer eller barn under 16 år. Bestemmelsene gjelder heller ikke bokføringspliktige, der personalet kun består av daglig leder som også er deltaker eller aksjonær i foretaket, dennes ektefelle/ samboer eller barn under 16 år. Bestemmelsene gjelder heller ikke dersom den bokføringspliktige i hovedsak driver virksomhet som ikke omfattes av kravet til personalliste.

§ 8-5-7. Oppbevaring

Dokumentasjon av priser som nevnt i § 8-5-5 og personalliste med eventuell kodeoversikt som nevnt i § 8-5-6 skal oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt.

Delkapittel 8-12. Bilverksteder og bilpleie

§ 8-12-1. Bilverksteder og bilpleie

Bokføringspliktige som driver bilverksteder eller bilpleievirksomhet skal føre og oppbevare personalliste i samsvar med § 8-5-6 og § 8-5-7.

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

§ 10-9.

Overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pliktene til å føre og oppbevare personalliste

1. Skattekontoret kan ilegge den som ikke har oppfylt sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring et overtredelsesgebyr.

2. Gebyret skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra ilegging av gebyr skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Et tilleggsgebyr på to rettsgebyr skal ilegges for hver person som ikke er registrert i samsvar med bestemmelsene om føring av personalliste.

3. Gebyret kan frafalles dersom overtredelsen er forårsaket av særlige forhold utenfor den bokføringspliktiges kontroll.

4. Vedtak om gebyr kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.
5. Gebyret tilfaller statskassen.
6. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

Forskrift 12. september 2013 nr. 1072 om overtredelsesgebyr ved manglende føring og oppbevaring av personalliste

§1. Overtredelsesgebyr

Den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste i eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven), kan ilegges overtredelsesgebyr etter ligningsloven § 10-9.

Vedtak om overtredelsesgebyr treffes av skattekontoret.

§ 2. Varsel

Før det treffes vedtak om overtredelsesgebyr skal det sendes varsel med anledning til uttalelse innen en nærmere angitt frist. Fristen skal som hovedregel være to uker. Varsel skal være skriftlig og gjøre rede for hva saken gjelder.

Varsel kan unnlates når den bokføringspliktige allerede på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.

§ 3. Vedtakets form og innhold

Et vedtak om overtredelsesgebyr skal være skriftlig. Bakgrunnen for gebyret skal fremgå, og det skal inntas en kort begrunnelse for gebyret.

§ 4. Frafallelse

Skattekontoret kan frafalle gebyret helt eller delvis dersom overtredelsen er forårsaket av særlige forhold utenfor den bokføringspliktiges kontroll.

§ 5. Klage over vedtaket

Vedtak om gebyr kan påklages til Skattedirektoratet. Klagefristen på tre uker regnes fra det tidspunktet vedtaket er kommet frem. Klagen settes frem for skattekontoret. Skattekontoret skal enten omgjøre vedtaket, eller snarest mulig legge klagen frem for Skattedirektoratet.

§ 6. Innkrevingsmyndighet

Kravet skal betales til og innkreves av skattekontoret.

§ 7. Ikrafttredelse

Forskriften trer i kraft 1. januar 2014.

SkN 14-053 Nummerering av salgsdokumenter

Lovstoff: Bokføringsforskriften § 5-1-3 første ledd.

Kort referat: Skattedirektoratet legger til grunn at et fakturaprogram der nummereringen enkelt kan overstyres ikke oppfyller bokføringsreglenes krav. Dette gjelder uavhengig av om muligheten rent faktisk benyttes.

Skattedirektoratet har den 9. april 2014 uttalt:

Nummerering av salgsdokumenter

Om et fakturaprogram med mulighet for overstyring av nummereringen tilfredsstiller forståelsen av bokføringsforskriften § 5-1-3 første ledd. Utdrag av Skattedirektoratets brev av 9. april 2014 til en rådgiver.

Innledning

Det aktuelle fakturaprogrammet fungerer slik at det foreslår neste fortløpende nummer i fakturaserien ved generering av et nytt salgsdokument. Fakturanummeret kan overstyres, også på en slik måte at et tidligere benyttet fakturanummer brukes en gang til. Dersom overstyringsmuligheten benyttes, vil det være et brudd på bokføringsforskriftens krav. Slik vi forstår deg er det innenfor rammen av regelverket å bruke et slikt fakturaprogram. Det er kun bruk av overstyringsfunksjonen som er ulovlig.

Skattedirektoratet legger til grunn at et fakturaprogram der nummereringen enkelt kan overstyres ikke oppfyller bokføringsreglenes krav. Dette gjelder uavhengig av om muligheten rent faktisk benyttes.

Bakgrunn og vurdering

Regelverk

I bokføringsloven § 4 nr 2 er fullstendighet lovfestet som et grunnleggende bokføringsprinsipp.

Nærmere bestemmelser om nummerering av salgsdokument er gitt i bokføringsforskriften § 5-1-3 første ledd. Det følger av denne bestemmelsen at salgsdokument skal være forhåndsnummerert på trykte blanketter eller ved maskinelt tildelte nummer med en kontrollerbar sekvens, eller være merket på annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturerte salg kan etterprøves på en enkel måte.

God bokføringsskikk

God bokføringsskikk har ingen generell veiledning som omfatter krav til fakturaprogrammer. I henhold til Norsk bokføringsstandard er imidlertid hovedregelen at salgsdokumenter som utarbeides ved bruk av tekstbehandlings- eller regnearkprogrammer skal skrives ut på forhåndsnummererte trykte blanketter på papir, jf. Norsk bokføringsstandard nummer 6 om Bruk

av tekstbehandlings- og regnearkprogrammer (NBS) 6) punkt 6. Begrunnelsen for dette kravet er at nummereringen kan overstyres manuelt.

Under gitte forutsetninger åpner likevel standarden for å akseptere at salgsdokumentene utarbeides og nummereres ved bruk av tekstbehandlings- eller regnearkprogrammer. Tekstbehandlings- eller regnearkfilene som benyttes må i tilfelle ha en funksjon for automatisk fortløpende nummerering av salgsdokumentene, og nummereringsfunksjonen må sikres (låses), slik at overstyring ikke kan skje på en enkel måte. Som eksempel på dette nevnes at den må sikres mot rene uhell. Salgsdokumenter kan ikke utarbeides i tekstbehandlings- eller regnearkfiler hvor nummereringen på en enkel måte lar seg overstyre manuelt, for eksempel ved at det foreslåtte nummeret kan overskrives direkte.

NBS 6 viser til Norsk bokføringsstandard nummer 1 "Sikring av regnskapsmaterialet" (NBS 1). Det følger av punkt 5 i NBS 1 at den bokføringspliktige skal gjennomføre tiltak som reduserer risikoen for endring, sletting, ødeleggelse og tap av oppbevaringspliktig regnskapsmateriale til et akseptabelt nivå. Det er ikke snakk om en absolutt sikring, som kan være urimelig byrdefull og kostbar for den bokføringspliktige. Rimelig grad av sikring oppnås når risikoene for urettmessig endring, sletting, tap eller ødeleggelse av regnskapsmaterialet er redusert til et akseptabelt nivå. Hva som er et akseptabelt risikonivå drøftes i punkt 6.2.3 i standarden.

Vår vurdering

Alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres på en fullstendig måte i regnskapssystemet. Kravet til forhåndsnummerering av salgsdokumentet med en kontrollerbar sekvens er med på å sikre dette grunnleggende bokføringsprinsippet, for så vidt gjelder bokføring av salgsinntektene. Brudd i nummerserien, herunder mulighet til å utstede flere salgsdokumenter med like nummer, er en indikasjon på at et salg har funnet sted uten at salgsinntekten er bokført.

Slik vi ser det kan ikke fullstendighet etterprøves når det er en iboende risiko for at nummereringen er overstyrt. Et fakturaprogram med en slik mulighet, vil etter Skattedirektoratets syn være i strid med formålet bak bokføringsbestemmelsene, uavhengig av om muligheten rent faktisk benyttes.

Det kan imidlertid ikke settes et absolutt krav til sikkerhet, og vi forutsetter at de generelle kravene om et akseptabelt sikkerhetsnivå legges til grunn. Hva som er et akseptabelt nivå må vurderes konkret. Skattedirektoratet legger til grunn at alle fakturaprogrammer som et minimum må ivareta de sikkerhetskravene som stilles til salgsdokumenter utarbeidet ved bruk av tekstbehandlings- og regnearkprogrammer. Etter vår oppfatning må et fakturaprogram i det minste ha funksjoner som sikrer at den enkelte bruker ikke enkelt kan overstyre nummeringen.

Sivilombudsmannen

SkN 14-054 Eiendomsskatt: Taksering av tomt i LNFR-område

Kort referat: Uttalelsen gjelder eiendomsskattetaksering av en ubygd tomt. Det sentrale spørsmålet var om kommunen ved takseringa skulle ha tatt hensyn til at eiendommen ligger i et LNFR-område der det er byggeforbud. Sivilombudsmannen la til grunn at dette skulle vært hensyntatt ved takseringen. Sivilombudsmannen mente videre at bruken av samme sjablonverdi for tomter i LNFR-område med byggeforbud som for ordinære bolig-/byggetomter, strider mot det skatterettslige likebehandlingsprinsippet.

Sivilombudsmannen har den 26. mars 2014 uttalt (publisert 11. april 2014):

Eigedomsskattetaksering av ei ubygd tomt i eit LNFR-område med byggjeforbod

26. mars 2014 (Sak 2012/783)

Saka gjeld Fusa kommune si eigedomsskattetaksering av ei ubygd tomt. Det sentrale spørsmålet er om kommunen ved takseringa skulle ha teke omsyn til at eigedomen ligg i eit LNFR-område der det ikkje er tillate med spreidd bygging av bustader, fritidsbustader eller næringseigedomar.

Eg har kome til at eigedomen ligg slik til i eit LNFR-område med byggjeforbod at dette skulle ha vore teke omsyn til når eigedomsskattetaksten vart fastsett. I tillegg meiner eg at Fusa kommune sin bruk av same sjablongverdi for tomter i LNFR-område med byggjeforbod som for ordinære bustad-/byggjetomter, strir mot det skatterettslege likebehandlingsprinsippet. Kanskje kjem det óg i strid med verdsetjingstaket i eigedomsskattelova § 8 A-2 første ledd. Fusa kommune blir difor bede om å handsame saka på nytt i lys av merknadene mine.

Bakgrunn for saka

A eig eigedomen X i Fusa kommune. Eigedomen er ubygd og ligg i eit landbruks-, natur- og friluftsområde (LNFR-område). Kommunestyret i Fusa vedtok å innføre eigedomsskatt på alle eigedomane i kommunen frå og med 2009. I retningslinene til Fusa kommune for takseringa 9. februar 2009 heitte det at alle tomter i LNFR-område «vert i utgangspunktet takserte iht. vedteken sjablon for tomter». Eigedomsskatt på X vart følgeleg skriven ut etter sjablontakst, rekna ut på grunnlag av vedteke sjablongverdi for tomter; kr 200,- per kvadratmeter.

I juli 2009 klaga A på eigedomsskattetaksten til overtakstutvalet. Han fann det urimeleg at eigedomen var taksert etter den same sjablongverdien som bustadtomter. Eigedomen hadde korkje infrastruktur for veg, vatn eller avlaup, og låg i eit område der det ikkje var tillate med spreidd bygging av bustader, fritidsbustader eller næringsbygg. A la fram at taksten skulle spegle att omsetjingsverdien på takseringstidspunktet, og at den truleg var svært låg. For det tilfelle at klagen ikkje vart teken til følgje bad han om ei rettsleg grunngjeving for at tomter i LNFR-område kunne takserast og skattleggjast som bustadtomter.

Overtakstutvalet heldt oppe den fastsette eigedomsskattetaksten. Utvalet la til grunn at det var teke omsyn til korleis eigedomen låg til, gjennom bruk av ytre faktor. Vidare vart det vist til at sjablongverdien for tomter bygde på ein gjennomsnittsverdi, og at det i eigedomsskattesamanheng blir akseptert ei meir grovkorna taksering enn elles. Synet til overtakstutvalet var at eigedomen hadde ein verdi, og at taksten spegla att omsetjingsverdien på takseringspunktet.

I brev 8. mars 2012 frå B på vegner av A vart ombodsmannen beden om å vurdere vedtaket til overtakstutvalet. Det vart mellom anna stilt spørsmål om retningslinene til Fusa kommune om at tomter i LNFR-område skulle takserast som bustadtomter, var rettsleg fastankra. Spørsmålet vart særleg bede vurdert i lys av arealdelen av kommuneplanen i Fusa, der det framgjekk at eigedomen låg i eit område der det ikkje skulle «tillatast spreidd bustadbygging, spreidd bygging av fritidsbustadar og spreidd bygging av ervervsbygningar».

Undersøkingane herifrå

I brev herifrå vart Fusa kommune bede om å gje si vurdering av om fastsett sjablontakst for eigedomen gjenspeglar omsetjingsverdien i medhald av den tidlegare byskatteloven § 5. Det vart også bede vurdert om korleis eigedomen låg til i eit LNFR-område ville ha noko å seie for omsetjingsverdien ved eit eventuelt sal, og om dette då skulle vore teke omsyn til ved eigedomsskattetakseringa. I tillegg vart det vist til retningslinene til kommunen for eigedomsskattetaksering av konsesjonspliktig landbrukseigedom i drift, då det etter dette skulle takast omsyn til dei restriksjonane som gjaldt ved omsetjing av slik eigedom. Det vart bede gjort greie for årsaka til at Fusa kommune hadde vurdert restriksjonar på eigedomar i LNFR-område annsleis.

Fusa kommune svarte i brev 16. juli 2012, og viste til at om ei tomt ligg i eit LNFR-område kan det gi restriksjonar knytt til byggjeverksemd, men at ein i praksis såg at kommunen kunne gjere unnatak etter søknad, m.a. ved dispensasjon. Det vart også vist til at det etter plan- og bygningsloven 1985 kunne leggjast til rette for spreidd busetnad innanfor LNFR-område. Kommunen skreiv óg:

«I eigedomsskattesamanheng er det etter Fusa kommune si vurdering ikkje naturleg å likebehandla skattepliktig del av landbrukseigedom i drift som har delingsforbod og konsesjonsplikt med eigedomar som ligg i et LNF område. Den faktiske utnyttinga av eigedomane i LNF områder er forhold som kommunen i mindre grad har kunna vektlagt i samband med utarbeiding av sjablongar. Eigedomsskattetakseringa har ikkje vore knytt opp til kommunen sin arealplan. Fusa kommune har utarbeidd sjablongar som tek

utgangspunkt i forventa gjennomsnittsverdiar i forhold til omsetjingsverdiar – dette i medhald av byskatteloven § 5 første ledd.»

Kommunen nemnde også at alle eigedomsskattetakstane i Fusa låg på eit ålment lågt nivå i høve til omsetjingsverdien, og at eigedomen X låg i eit attraktivt hytte- og bustadområde. Det vart også påpeikt at det i saker der sjablongtaksten avveik monaleg frå venta marknadsverdi, kunne ein bruke protokolltakst. Ut frå dei momenta som låg føre kunne kommunen likevel ikkje sjå at det var grunnlag for å bruke den takseringsmetoden i saka til A.

B hadde fleire kommentarar til brevet frå kommunen. Han meinte mellom anna at det var grunnleggjande urimeleg at takseringa ikkje hadde vore knytt opp mot arealdelen til kommuneplanen. Eigedomen låg i eit område der det ikkje var tillate med spreidd bygging. Dispensasjon frå kommuneplanen kravde «særlege grunnar», noko som neppe var tilfellet i denne saka. B var heller ikkje samd i kommunen sine påteikningar om at eigedomen låg i eit attraktivt hytte- og bustadområde og at det ikkje var grunnlag for å bruke protokolltakst.

I brev 21. november 2012 herifrå vart Fusa kommune bede om å grunngje taksten nærare. Om det var riktig at eigedomen låg i eit område med byggjeforbod, og om dette i tilfellet burde vore teke omsyn til ved takstfastsetjinga. Vidare vart det stilt spørsmål om det var synet til kommunen at den strenge dispensasjonsregelen ikkje reduserte omsetjingsverdien til eigedomen. Kommunen vart også beden om å gjere greie for korleis eigedomsskattetaksten vart fastsett ved protokolltakst, og om å grunngje kvifor denne takseringsmetoden ikkje var nytta.

Fusa kommune stadfesta i svarbrev 13. juni 2013 at eigedomen ikkje kunne byggjast på med mindre det vart gjeve dispensasjon frå kommuneplanen. Kommunen kunne ikkje ta stilling til ein søknad om dispensasjon før han eventuelt vart framsett, men gjorde kort greie for dei momenta som måtte vektleggjast. I brevet heitte det også:

«Plan og bygningsloven sine reglar er ikkje førande for den taksten som skal fastsetjast for eigedomsskatteformål.

Ut frå gjeldande rett, jf. rettspraksis, kan ein ved takseringa sjå bort fra betydningen av offentligrettslege rettar og plikter som er knytt til eigar sin rettlege disposisjonsrett over eigedomen (konsesjonsvilkår, boplikt, bygge-delingsforbud, reguleringsplanar og liknande.)»

Grunnen til at protokolltakst ikkje var nytta var at eigedomen hadde ein verdi, og at overtakstutvalet ikkje kunne sjå at sjablongtaksten avveik monaleg frå reell omsetjingsverdi.

Svarbrevet frå Fusa kommune vart sendt over til B, som kom med fleire merknader i brev 15. juli 2013 hit. Merknadene vart i brev 22. juli 2013 herifrå sende over til Fusa kommune for kommentarar.

I brev 16. oktober 2013 hit fastheldt Fusa kommune at det ved eigedomsskattetaksering ikkje skal takast omsyn til offentligrettslege rettar og pliktar knytt til den juridiske råderetten eigar har over eigedomen. Dette vart i det vesentlege grunngjeve slik:

«Ovannemnde følgjer både av rettspraksis og er lagt til grunn som gjeldande rett i juridisk teori, sjå m.a. Bang.

Relevant rettspraksis er m.a. her prinsippa som er lagt til grunn i lagmannsrettsdom i Frostating 2007-01-16. Prinsippa som byggjer på Høgsterettspraksis er lagt til grunn i denne lagmannsrettsdommen: «Det prinsipp som her uttrykkes må også anvendes ved takseringen av de aktuelle eiendommer. Dette innebærer at man skal se bort fra at eiendommene ikke kan selges som separate objekter på grunn av salgsforbudet og rådighetsbegrensninger i reguleringsplanen.»

Prinsippa er også lagt til grunn ved takseringa i Fusa.

(...)Når det gjeld bruk av sjablonverdi for både bebygde og ubygde tomter er det også tema i dommen. Prinsippa som vert lagt til grunn i rettspraksis – m.a. uttrykt i ovannemnde lagmannsrettsdom – er gjeldande rett og gjeld også for takseringa i Fusa.»

Etter ei ny vurdering av klagen, dei framlagde saksdokumenta og svarbrev fra Fusa kommune, vart det vedteke å hente inn Finansdepartementet sitt syn på om det ved taksering etter eigedomsskattelova § 8 A-2 første ledd, eller den tidlegare føresegna i byskatteloven § 5 første ledd, skal takast omsyn til at ein ubygd eigedom ligg i eit LNFR-område. Førespurnaden til Finansdepartementet vart gjort på ålment grunnlag og av eiga tiltak (sak 2013/2804). Saka til A vart stilt i ro i påvente av svar frå departementet.

Finansdepartementet svarte i brev 29. november 2013. Svarbrevet – som til dels er referert under – vart sendt over til B og Fusa kommune i kopi for eventuelle merknader. B kom med nokre avsluttande merknader i brev 17. desember 2013. Fusa kommune har ikkje kome med fleire kommentarar.

Mitt syn på saka

1. Kommunalt vedteke eigedomsskatt blir skrive ut på grunnlag av eigedomsskattetaksten til kvar einskild eigedom. Denne verdsetjinga for eigedomsskatteføremål er med verknad frå 1. januar 2013 regulert i eigedomsskattelova 6. juni 1975 nr. 29 § 8 A-2 første ledd.

Føresegna seier:

«Verdet av eigedomen skal setjast til det beløp ein må gå ut frå at eigedomen etter si innretning, brukseigenskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstillhøve ved fritt sal.»

Føresegna er meint å tilsvare tidlegare byskatteloven 18. august 1911 nr. 9 § 5 første ledd, som vart oppheva med verknad frå skatteåret 2013, jf Prop. 112 L (2011-2012) pkt. 3.7.2.

Ei nærliggjande naturleg forståing av ordlyden i eigedomsskattelova § 8 A-2 første ledd er at eigedomsskattegrunnlaget skal setjast til den faktiske marknadsverdien, eller den salssummen ein trur han som er eigar av eigedomen kan oppnå i ein fri marknad på takseringstidspunktet. Gjennom rettspraksis er det slege fast at den prisen som den aktuelle eigar kan oppnå ved eit

tenkt sal på takseringstidspunktet likevel ikkje er uvilkårleg avgjerande for eigedomsskattetaksten. Høgsterett har grunngjeve denne tolking av verdsetjingsvilkår i eigedomsskattelova med at eigedomsskatt er ein objektskatt. Eigedomsskattetaksten skal difor finne fram til den objektive verdien til eigedomen. Praksis til Høgsterett illustrerer såleis at taksering for eigedomsskatteføremål i utgangspunktet skal byggje på ei anna type verdivurdering enn den verdivurderinga som gjeld for utrekning av formueskatt, som er ein subjektskatt.

I Ot. Prp. nr. 47 (1999-2000) Eiendomsskatt m.m. på kraftanlegg, har punkt 2.2.1 overskrifta «Eiendomsskattetaksten skal finne fram til den objektive verdi». Her blir det relativt utførleg gjort greie for Finansdepartementet sin gjennomgang av fleire sentrale Høgsterettsdomar, frå Rt-1912-501 og fram til Rt-1994-333, som alle drøftar kva ei objektivisert verdivurdering vil seie å vere. Om det Finansdepartementet fekk ut av denne gjennomgangen heiter det same stad:

«Departementet antar at den objektiviserte verdi (bl.a. på bakgrunn av) rettspraksis, kan sammenfattes som verdien av en eiendom som utnyttes optimalt, uten å ta hensyn til om den aktuelle eier klarer dette, og uten å ta hensyn til begrensninger pålagt eieren som gjør slik optimal utnyttelse uoppnåelig.»

Etter mi vurdering har departementet her på ein klargjerande måte poengtert kva som i følge rettspraksis skal vere vurderingsgrunnlaget for den objektive verdien til ein eigedom, og også kvifor denne objektive verdien kan vere ein heilt annan enn den verdien eigedomen vil kunne ha for eigaren, subjektivt sett.

2. I brevet hit frå Finansdepartementet 29. november 2013 er det ikkje uttrykksleg uttalt at det ved eigedomsskattetaksering skal takast omsyn til om den aktuelle ubygde eigedomen ligg i eit LNFR-område med byggjeforbod. Slik eg forstår dette brevet har departementet likevel lagt til grunn og føresett at eit byggjeforbod med heimel i ein fastsett reguleringsplan er eit sentralt og relevant moment ved takseringa, som ein må ta omsyn til. Eg reknar med at dette forklarar kvifor departementet si framstilling i punkt 3 og 4 i brevet hit først og fremst knyter seg til i kva grad offentlegrettslege rådveldeavgrensingar ein skal ta omsyn til ved takseringa, ikkje om dei skal takast omsyn til. Frå utgreiinga i brevet til Finansdepartementet siterast såleis:

«Blant annet skriver departementet i Prop. 1 LS (2012-2013) punkt 9.5.2:

«Departementet er enig i at ikke alle begrensninger i eiers råderett gir seg utslag i verdsettelsen, men legger til grunn at de begrensningene som følger av områdevern etter naturmangfoldloven og den tidligere naturvernloven, normalt vil bli tatt hensyn til ved taksering for eiendomsskatteformål.»

Videre viser vi til departementets brev 27. oktober 2009:

«Departementet avga i brev 10. mars 2006 fortolkningsuttalelse vedrørende taksering av bolighus på gårdsbruk for eiendomsskatteformål. Her går det frem at:

«Delingsforbud og konsesjonsplikt utgjør tyngende offentligrettslige plikter som markert påvirker markedsverdien i forhold til alminnelige boligeiendommer. Ved

eiendomsskattetakseringen vil en tenkt pris for omsetning av våningshuset måtte ta hensyn til de restriksjoner som gjelder ved omsetning av denne typen eiendom.»

Uttalelsene viser at i hvilken grad rettigheter/plikter og eventuelle rådighetsbegrensninger knyttet til eiendommen, påvirker eiendomsskattegrunnlaget, vil bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. I denne vurderingen vil det kunne være av betydning om en rådighetsbegrensning utgjør en tyngende offentligrettslig plikt, er generell eller om den er pålagt av den enkelte eier selv. Hvor inngripende rådighetsbegrensningen er, samt i hvilken grad markedsverdien påvirkes av denne, er andre forhold av betydning for eiendomsskattetakseringen.»

...

En fastsatt reguleringsplan har betydning for eiers utnyttelsesmuligheter for eiendommen, jf. plan- og bygningsloven § 12-4. Eksempelvis kan omsetningsverdien for en tomt avhenge av om den ligger i et LNFR-område eller et område regulert til bebyggelse og anlegg, jf. § 12-5. Etter departementets syn må kommunen foreta en vurdering av hvordan reguleringsplanen påvirker omsetningsverdien for de aktuelle eiendommene. Endringer i reguleringsplanen bør først hensyntas når vedtaket er endelig, jf. plan- og bygningsloven § 12-14.»

Etter langvarig og sikker rettspraksis skal det, som alt peikt på over, leggjast avgjerande vekt på om den eller dei offentlegrettslege rådveldeavgrensingane som avgrensar utnyttinga av ein nærmare fastsett eigedom ligg til eigedomen som seg sjølv, eller er pålagt den aktuelle eigaren av eigedomen. Dei førstnemnte vil utan tvil kunne påverke den objektive salsverdien, og skal difor med i vurderinga ved fastsetjing av eiendomsskattetaksten. Den nokså ålmenne påpeikinga frå Fusa kommune om at ein ved eiendomsskattetakseringa kan sjå bort frå offentlegrettslege rådveldeavgrensingar er difor ikkje i samsvar med gjeldande forståing av verdsetjingsvilkåret i eiendomsskatteleva § 8 A-2 første ledd. Påpeikinga ser elles også ut til å harmonere dårleg med kommunen sine egne retningslinjer for takseringa, der det m.a. framgår at det skal takast omsyn til dei restriksjonar som gjeld for omsetjing av konsesjonspliktig landbrukseigedom i drift.

Eg er følgjeleg ikkje samd med Fusa kommune i at det ved eiendomsskattetaksering etter eiendomsskatteleva § 8 A-2 første ledd, eller den tidlegare føresegna i byskatteleven § 5 første ledd, nærmast på ålment grunnlag kan sjåast bort frå offentlegrettslege rådveldeavgrensingar. Kor vidt ein skal sjå på slike avgrensingar eller ikkje, vil hengje saman med ei konkret vurdering av om dei er pålagt eigedomen som såleis, eller gjeld eigar si utnytting av eigedomen.

3. Det kan vanskeleg vere tvil om at vilkår i arealdelen til kommuneplanen om at det innanfor eit LNFR-område ikkje skal vere tillate med spreidd bygging av bustader, fritidsbustader eller næringsbygg er direkte pålegg på kvar einskild sin eigedom i det aktuelle LNFR-området, og såleis ikkje forbod retta mot eigaren. Det kan difor synest openbert at det må takast omsyn til denne typen offentlegrettslege rådveldeavgrensingar ved takseringa.

Det at kommunen etter søknad kan gje dispensasjon frå gjeldande kommuneplan, kan etter mitt syn ikkje bli tillagt nemneverdig vekt ved takseringa. Vilkåra for dispensasjon er normalt strenge. Den einskilde søknad vil måtte avgjerast etter ei heilskapleg og konkret vurdering. Med mindre det på takseringstidspunktet i konkrete einskildsaker er innvilga dispensasjon med endeleg

verknad, vil dispensasjonstilgangen i seg sjølv neppe i særleg grad påverke den objektive omsetjingsverdien for ubygde tomter i LNFR-område med byggjeforbod. Eg deler elles Finansdepartementet si vurdering på side 6 i brevet 29. november 2013 om at endringar i kommuneplanen først bør omsyntakast når vedtaket er endeleg. Då vil kommunen etter omstenda kunne krevje særskilt taksering etter reglane i eigedomsskattelova § 8 A-3 sjette ledd.

Fusa kommune har i samband med undersøkingane herifrå ikkje uttalt noko om kva det har å seie for omsetjingsverdien til eigedomen X at han ligg i eit LNFR-område med byggjeforbod. Den nokså ålmenne påpeikinga til kommunen om at en ved takseringa kan sjå vekk frå offentlegrettslege rådveldeavgrensingar trekkjer i retning av at det er sett heilt bort frå LNFR-reguleringa ved takstfastsetjinga. Då det heller ikkje kjem fram av saksdokumenta at overtakstutvalet har vurdert om og eventuelt i kva grad byggjeforbodet får noko å seie for omsetjingsverdien i den føreliggjande saka, har eg kome til at eg må be Fusa kommune om å vurdere eigedomsskattetaksten for A sin eigedom på nytt.

4. Eg har i utgangspunktet ingen merknader til at Fusa kommune har valt å taksere dei eigedomsskattepliktige eigedomane i kommunen ved hjelp av sjablongar. Det er i praksis godteke eit monaleg sjablongelement i takseringa, noko som m.a. skuldast det store omfanget av takseringsarbeidet. Som Finansdepartementet har gjort greie for på side 3 i brevet 29. november 2013 hit, er bruken av sjablongar likevel underlagt rettslege avgrensingar:

«Bruk av sjablonger ved eiendomsskattetakseringen gir uansett ikke adgang til å fastsette et skattegrunnlag som overstiger markedsverdien. Dersom kommunen velger å benytte en sjablongmetode ved verdsettelsen, må den sikre at skattegrunnlaget avspeiler variasjonene i markedsverdien i kommunen på en tilfredsstillende måte. Dette må til for å sikre likebehandling i beskatningen.»

Fusa kommune har brukt den same sjablongverdien for ubygde tomter i LNFR-område med byggjeforbod som for ordinære bustad-/byggjetomter. Som det vil ha framgått over, meiner eg at slik LNFR-regulering som det her er snakk om, normalt vil påverke den objektive verdien til ubygde tomter i monaleg grad. Den vedtekne sjablongverdien på kr 200,- per kvadratmeter for tomter ålment, jf. Fusa kommune sine retningslinjer for takseringa, kan ein med det vanskeleg sjå at skal «avspeile variasjonene i markedsverdien for ubebygde tomter i kommunen på en tilfredsstillende måte».

Likebehandlingsprinsippet – som står sentralt på området innanfor eigedomsskatteretten – vil seie at like faktiske og rettslege tilhøve til vanleg skal handsamast likt, medan forskjellige faktiske og rettslege tilhøve kan grunnge krav om ulik handsaming. Fusa kommune sin bruk av same sjablongverdi for ubygde tomter i LNFR-område med byggjeforbod som for ordinære bustad-/byggjetomter fangar ikkje opp skilnadene i den objektive verdien til eigedomane på ein god nok måte, og kan difor ikkje reknast som sameineleg med likebehandlingsprinsippet. Sjølv om det ved eigedomsskattetaksering blir akseptert ei meir grovkorna verdivurdering enn ved takstfastsetjingar for til dømes med sikte på sal, finn eg det klart at Fusa kommune her i monaleg grad har overskride det som kan aksepterast etter gjeldande rett. Om eigedomsskattetakstane i Fusa kommune gjennomsnittleg ligg på eit lågt nivå i høve til gjennomsnittleg faktisk omsetjingsverdi er i denne samanhengen ikkje relevant.

Bruk av same sjablongverdi for ubygdde tomter i LNFR-område med byggjeforbod som for ordinære bustad-/byggjetomter, vil etter mitt skjønn føre med seg også ei nærliggjande fare for at eigedomsskattetaksten til ubygdde tomter innanfor LNFR-område kan vere sett høgare enn den objektive verdien til desse tomtene etter eigedomsskattelova § 8 A-2 første ledd, jf. og den tidlegare føresegna i byskatteloven § 5 første ledd. Om det er tilfelle vil dei aktuelle takstane mangle heimel i lova og vere ugyldige på det grunnlaget.

Eg har merka meg Fusa kommune si tilvising til dom i Frostating lagmannsrett 16. januar 2007, men kan ikkje sjå at avgjerda kan takast til inntekt for at det er rettsleg tilgang til å bruke same sjablongverdi ved taksering av ubygdde tomter i LNFR-område med byggjeforbod som for ordinære bustad-/byggjetomter. Spørsmålet for lagmannsretten var korvidt fastsett sjablongverdi for tomter kunne brukast ved taksering av fellesareal som var ein integrert del av eit nærmare bestemt bustadfelt. Lagmannsretten tok utgangspunkt i at eigedomane låg i eit utbyggingsområde, og at eigedomar i eit slikt område bør takserast etter same verdigrunnlag uavhengig av kva arealet vart brukt til ved utbygginga. Avgjerda frå Frostating langmannsrett har difor neppe nokon overføringsverdi til føreliggjande sak, der kommunen har brukt same sjablongverdi for eigedomar i utbyggingsområde og eigedomar i område med byggjeforbod.

På bakgrunn av grunngjevinga til overtakstutvalet i vedtaket 11. januar 2012, vil eg avslutningsvis trekkje fram at korleis eigedomen ligg i kommunen vanskeleg kan reknast som ivareteke gjennom bruk av ytre faktor. Ytre faktor kan brukast for å korrigere for individuelle variasjonar i ei elles samanliknbar gruppe eigedomar etter at riktig sjablongverdi er lagt til grunn for utrekninga. Bruk av ytre faktor kan ikkje i seg sjølv bøte på at det er brukt uriktig sjablongverdi, i dette tilfellet ein sjablongverdi som strir mot likebehandlingsprinsippet.

Eg finn også grunn til å nemne at etter lovendringa i 2006 som opna for innføring av eigedomsskatt i heile kommunen frå og med 2007, valde mange kommunar å frita ubygdde tomter i LNFR-område frå eigedomsskatt på grunn av den særleine faktiske og rettslege karakteren til desse eigedomane.

5. Som det framgår av merknadene mine over, har eg kome til at det ved taksering av eigedomen X skulle vore teke omsyn til at eigedomen ligg i eit LNFR-område med byggjeforbod, med dei objektive avgrensingar for utnyttinga det fører med seg. Vidare meiner eg at Fusa kommune sin bruk av same sjablongverdi for ubygdde tomter i LNFR-område med byggjeforbod og ordinære bustad-/byggjetomter, strir mot det skatterettslege likebehandlingsprinsippet, og kanskje også mot verdsetjingstaket i eigedomsskattelova § 8 A-2 og den tidlegare føresegna i byskatteloven § 5. Difor bed eg Fusa kommune om å taksere X på nytt, i lys av merknadene mine over.

Fusa kommune blir i tillegg oppmoda om å vurdere og taksere på nytt også andre ubygdde eigedomar i LNFR-område med byggjeforbod, gjeve at dei ved den ordinære eigedomsskattetakseringa vart takserte på same rettstridige grunnlag som X.

Eg bed om å bli orientert om korleis Fusa kommune følgjer opp oppmodingane mine i denne fråsegna.

Forskriftsendringer

SkN 14-055 Endringer i skattebetalingsforskriften

Lovstoff: Skattebetalingsloven § 5-4 og § 5-6 og skattebetalingsforskriften §§ 4, 5, 6 og 7.

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 3. april 2014 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-4 og § 5-6, jf. skattebetalingsforskriften § 4, § 5, § 6 og § 7.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 5-4-3 annet ledd skal lyde:

(2) Arbeidsgiveren kan la være å foreta forskuddstrekk i ytelser som er unntatt fra lønnsinnberetning etter forskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-2-1 første ledd annet punktum, annet ledd, fjerde ledd eller § 5-2-2.

§ 5-6-12 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Bare ulegitimerte nattillegg på innenlandsreiser på inntil 420 kroner pr. døgn kan holdes trekkfritt.

II

Endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

SkN 14-056 Endringer i forskrift til skatteloven

Lovstoff: Skatteloven § 6-41 tiende ledd.

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 24. april 2014 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 6-41 tiende ledd.

I

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

Ny § 6-41 med deloverskrift og overskrift skal lyde:

§ 6-41. *Begrensning av rentefradrag mellom nærstående*

§ 6-41-1. *Sikkerhetsstillelse fra nærstående part*

Bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a gjelder ikke:

a. I tilfeller der selskapet eller innretningen som har stilt sikkerhet er eid eller kontrollert direkte eller indirekte med minst 50 prosent av låntakeren.

b. I tilfeller der sikkerheten fra den nærstående parten er stilt i form av pant i eierandel i låntakeren eller fordring på låntakeren.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.