

Skattenytt 7/2014

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

TINGRETTSDOMMER	1
SkN 14-086 Regresskrav for skatt betalt i utlandet	1
SkN 14-087 Skatteplikt ved nedsettelse av overkursfond	6
UTTALELSER FINANSDEPARTEMENTET	22
SkN 14-088 Begrensning av rentefradrag - deltakerlignet selskap	22
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	24
SkN 14-089 Differensiert arbeidsgiveravgift for 2014	24
SkN 14-090 Arbeidsgivers dekning av besøksreiser	24
SIVILOMBUDSMANNEN	28
SkN 14-091 Gjeldsordning – rett til fremføring av underskudd	28
FORSKRIFTSENDRINGER	33
SkN 14-092 Endring i Skattebetalingsforskriften § 5-6-10, § 5-6-11 og § 5-6-13	33
SkN 14-093 Forskrift om gebyr og tvangsmulkt etter ftrl. § 25-3	34
SkN 14-094 Endring i forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret	36
SkN 14-095 Forskrift om arbeidsgivers opplysningsplikt	39

Tingrettsdommer

SkN 14-086 Regresskrav for skatt betalt i utlandet

Drammen tingrett: Dom av 7. juli 2014, **sak nr.:** TDRAM-2014-68449

Dommere: Dommerfullmektig Stian Oddbjørnsen. **Saksgang:** Drammen tingrett TDRAM-2014-68449 (14-068449TVI-DRAM).

Parter: National Oilwell Varco Norway AS (advokatfullmektig Morten André Amundsen, advokat Håvard Endal) mot A.

Sammendrag: Arbeidsgiver hadde lagt ut for arbeidstakers skattekrav i utlandet etter fullmakt fra arbeidstaker. Arbeidstaker nektet imidlertid å betale skattekravet, da han mente at det ikke var riktig at han skulle skattlegges i utlandet og at det ikke forelå noen avtale med arbeidsgiver om at de skulle betale hans skatt. Tingretten la til grunn at arbeidsgiver rettmessig hadde innberettet og betalt skatt til utlandet etter arbeidstakers fullmakt, og at arbeidsgiver hadde et regresskrav mot arbeidstaker.

Saken gjelder krav om tilbakebetaling av innbetalt personskatt i utlandet for skatteåret 2010.

National Oilwell Varco Norway AS (heretter «NOV») er et selskap som primært leverer tjenester og installasjoner til gass- og oljeindustrien. NOV er en del av et større internasjonalt konsern, og er eid av National Oilwell Varco Pte Ltd. (heretter «NOV Ltd»). A var ansatt i NOV i perioden 2008-2012 som «service ingeniør».

I 2010 utførte A arbeid for NOV/NOV Ltd. i Singapore over tre perioder. Ut i fra opplysninger mottatt fra NOV Ltd's skatteansvarlig i Singapore, ble A ilagt personskatt til Singapore for inntektsåret 2010 med et beløp tilsvarende kr 75 229,81. Det ble lagt til grunn at det var arbeidet totalt 80 dager i Singapore.

NOV betalte den 17.01.2012 As skattekrav til Singapore. Den 05.06.2012 krevde NOV pengene tilbakebetalt fra A. A avviste kravet, og NOV reiste den 24.01.2013 sak for Forliksrådet i Lier. Forliksrådet innstilte imidlertid saken den 10.04.2013 etter at mekling ikke førte frem. Den 15.04.2014 reiste NOV sak for Drammen tingrett. Det ble avholdt rettsmøte til sluttbehandling den 01.07.2014.

Saksøkerens påstandsgrunnlag:

Saksøkeren har i det vesentlige anført at NOV rettmessig har innberettet og innbetalt skatt for saksøkte til singaporeanske myndigheter, og derfor skal ha dette tilbakebetalt.

Utlegg for ilagt skatt i utlandet er en tjeneste NOV yter for sine arbeidstakere som rammes av beskatning både i Norge og utlandet for samme inntekt. For å avbøte på

dobbeltbeskatningsbelastningen, betaler NOV skatten i utlandet og bistår arbeidstakeren med å kreve kreditfradrag i Norge for det skattebeløpet som er betalt i utlandet. NOV avventer å kreve tilbake det betalte beløp, inntil arbeidstakeren mottar kreditfradraget fra norske skattemyndigheter. Det ble gitt rikelig med informasjon om dette til A i perioden mars til september 2011. Ettersom saksøker har lagt ut for et skattekrav mot A, foreligger det et regresskrav, og saksøkte plikter å tilbakebetale skatteutlegget.

Saksøkerens påstand:

1. A dømmes til å betale National Oilwell Varco Norway AS kr 75 229,81 med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfallsdato til betaling finner sted.
2. National Oilwell Varco Norway AS tilkjennes saksomkostninger.

Saksøktes påstandsgrunnlag

A har i det vesentlige anført at han ikke var kvalifisert til beskatning i Singapore inntektsåret 2010, og dermed ikke skal betale tilbake utlegg for personskatt i Singapore.

A var lønnet av NOV i Norge, og har ikke sortert under selskap i Singapore. Skatten er derfor urettmessig innbetalt. At A har blitt ilagt skatt i Singapore skyldes utlukkende arbeidsgivers feiltolkning av skatteregler og skatteavtale mellom Norge og Singapore. A har ikke gjort noe feil i så henseende. Dette er uansett et så uoversiktlig opplegg og regelverk at det ikke kan forventes at arbeidstaker skal kunne sette seg inn i. Han har videre ikke inngått noen avtale med NOV om at de skal betale skatt for ham i Singapore, og han har ikke mottatt noe kreditfradrag fra skattemyndighetene i Norge. Han har heller ikke inngått noen avtale om tilbakebetaling med NOV. Det vil være sterkt urimelig om han derfor skal måtte betale dette. Den belastning må NOV ta selv.

Saksøktes påstand:

1. A frifinnes.

Rettens vurdering

1. Innledning

Retten skal vurdere hvorvidt NOV har et regresskrav mot A som følge av innbetalt skatt på hans vegne til singaporeanske myndigheter.

Retten nevner først at det ikke er bestridt at A var skattepliktig til Norge for den inntekten han opptjente i løpet av de tre periodene han var i Singapore i 2010, jf. skatteloven § 2-1 først og niende ledd. Arbeidsgiver trakk på vanlig måte forskuddstrekk på denne lønnen, og skatten er liknet og gjort opp gjennom skatteoppgjøret for inntektsåret 2010.

Det er videre ikke bestridt at NOV faktisk har betalt et beløp tilsvarende kr 75 229,81 til singaporeanske myndigheter.

Spørsmålene saken reiser er etter dette (i) hvorvidt NOV rettmessig innberettet og innbetalte skatt på vegne av A til Singapore, og (ii) hvorvidt det foreligger et tilbakebetalingskrav på denne bakgrunn.

2. Har NOV rettmessig innberettet og innbetalt skatt for A til singaporeanske myndigheter?

Retten understreker først og fremst at forhold omkring personskatt er arbeidstakerens eget ansvar å følge opp og sørge for blir riktig. Det er den personlige skatteyder som er ansvarlig for å innberette og betale skatt til de aktuelle myndigheter.

I vår sak har A gjennom fullmakt av 12.09.2011 gitt NOV Ltd i Singapore rett til å håndtere (*«act and deal»*) hans skatteforhold overfor myndighetene i Singapore for skatteåret 2010 og fremover. Av fullmakten fremgår at dette inkluderer å forhandle og enes om alle hans inntektsskatteforhold (*«negotiating and agreeing on all my income tax matters»*). Det er sentralt å påpeke dette, ettersom det innebærer at A har gitt selskapet en vidtgående rett til å opptre på hans vegne overfor singaporeanske myndigheter.

Når det gjelder skatteplikt i Singapore, bygger retten på de utdrag fra den singaporeanske skattelovgivningen som NOV har fremlagt for retten. Disse er ikke bestridt. Det fremkommer av art. 10 (1) bokstav b, jf. (2) sett i sammenheng med art. 13 (6) at all inntekt opptjent i Singapore gjennom arbeidsforhold på over 60 dager i landet er skattepliktige. Retten finner det på denne bakgrunn i tilstrekkelig grad godt gjort at A gjennom å ha arbeidet 80 dager i Singapore i 2010 var skattepliktig også i Singapore.

A har imidlertid påberopt at overenskomsten mellom Norge og Singapore til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter og inntekter (heretter skattepliktig til Singapore. Det er da særlig vist til artikkel 15.

Retten bemerker at Skatteavtalen er en folkerettslig traktat hvor statene Norge og Singapore er avtaleparter. Avtalen regulerer ikke det grunnleggende spørsmålet om når skatteplikt inntreffer, hvilket følger av nasjonenes interne skattelovgivning. Hovedformålet med Skatteavtalen er å regulere hvilket land som har rett til å kreve inn skatten, og hvilke tiltak den andre staten skal ha for å avbøte den situasjonen at en skatteyder er skattepliktig i begge land for samme inntekt. Skatteplikten til de respektive landene opphører med andre ikke som følge av Skatteavtalen, slik saksøker synes å anføre. Skatteavtalen gir rett nok skatteyteren visse virkemidler for å unngå dobbeltbeskatning, men det er opp til skatteyteren selv å påberope seg disse.

I vår sak var NOV's virksomhet organisert slik at arbeidstakere på utenlandsopphold i Singapore ble utlånt gjennom en såkalt secondment-avtale til NOV Ltd.'s Singaporeavdeling under oppholdet. NOV og NOV Ltd.'s skatteavdelinger har derfor tolket Skatteavtalen slik at vilkåret i artikkel 15 nr. 2 bokstav b ikke var oppfylt, og at det derfor var Singapore- i forholdet mellom skattemyndighetene i Singapore og Norge- som skulle ha skatten fra disse arbeidstakerne. Samtidig innebar dette at artikkel 24 kom til anvendelse overfor norske myndigheter, slik at skatteyteren kunne kreve fradrag i den skatt som ble ilagt vedkommende persons inntekt tilsvarende den inntektsskatt som ble betalt i Singapore.

Retten trenger ikke å ta stilling til om dette er en riktig tolkning av Skatteavtalen eller ikke, jf. redegjørelsen overfor om avtalens karakter og den enkelte skattyters plikt til selv å følge opp skatteforhold, men bemerker at norske skattemyndigheter har akseptert denne fortolkningen overfor andre arbeidstakere i NOV, og innrømmet disse kreditfradrag for skatt betalt i Singapore. Det er neppe tvilsomt at A også ville fått dette kreditfradraget om han hadde søkt om det. Retten bemerker for øvrig i den sammenheng at dersom A mente at det var en feil fortolkning av regelverket at han var skattepliktig til Singapore, hadde han all foranledning til å påberope seg dette allerede i 2011, da arbeidsgiver sendte ham e-post om dette den 19.03.

A har gitt selskapet fullmakt til å håndtere skatteforhold i Singapore, og retten kan ikke se at de har gått utenfor denne ved den innberetning og innbetaling av skatt som ble gjort til Singapore. Retten bemerker i den forbindelse at det også er uten betydning at A aldri signerte en låneavtale med selskapet om dette beløpet.

Retten konkluderer etter dette med at NOV rettmessig har innberettet og innbetalt skatt for A til Singapore.

3. Foreligger det et tilbakebetalingskrav fra NOV mot A?

Ettersom A aldri underskrev låneavtalen fra NOV, er det på det rene at det ikke ble inngått noen avtale mellom partene om tilbakebetaling av utlegget for skatt til Singapore.

Grunnlaget for påberopelse av regress er av selskapet oppgitt til alminnelige rettsgrunnsetninger, og det er vist til Høyesteretts dom i Rt-1997-1029, der det er uttalt:

«Her vil jeg peke på at det følger av alminnelige rettsgrunnsetninger at den som har dekket en annens forpliktelse, normalt og som utgangspunkt, har et regresskrav i behold. Det er avskjæring av regress som krever særskilt hjemmel. Jeg viser her til dommer inntatt i Rt-1986-381 og Rt-1993-1018.»

Retten viser også til dom fra Frostating lagmannsrett med referanse LF-2009-201287, som også gjaldt regresskrav for skatt innbetalt av et rederi til utenlandske myndigheter på vegne av en gruppe arbeidstakere. Rederiet fikk da medhold. Problemstillingen blir hvorvidt det i denne sak foreligger spesielle grunner til ikke å akseptere regress.

Retten bemerker først at det er fullt forståelig at både regelverket og selskapsstrukturen var komplisert å sette seg inn i for arbeidstakerne som var ute på denne type utplassering. Det kan videre virke som A overhodet ikke ble forespeilet at skatteplikt kunne oppstå i Singapore som følge av oppholdene hans der i 2010 før han dro, noe arbeidsgiver med fordel kunne ha opplyst ham om. Samtidig vet gjerne heller ikke arbeidsgiver om det vil oppstå skatteplikt i utlandet for den enkelte arbeidstaker løpet av et år, før tjenesten er gjennomført.

Videre har NOV etter rettens oppfatning vært svært behjelpelige med skatteforhold etter oppholdet i Singapore. Den 19.03.2011 ble det, som nevnt ovenfor, sendt en e-post fra NOV's skatteavdeling om at en gruppe arbeidstakere, herunder A, var blitt skattepliktige til Singapore, og rutinene videre vedørende dette. Det ble videre sendt en e-post den 23.03.2011 med informasjon om hvordan den enkelte skulle krysse av i selvangivelsen i sakens anledning.

Samtidig utformet NOV brev som arbeidstakeren kunne sende til skattekontoret for beskrivelse av arbeidsforholdet og skatteplikten til Singapore. Den 02.01.2012 ble det sendt e-post med *ferdig utfylt* søknad om kreditfradrag, og enda et brev til skattemyndighetene med beskrivelse av arbeidsforholdet og grunnlag for kreditfradrag. Alt de aktuelle arbeidstakerne således behøvde å gjøre for å få kreditfradraget fra norske myndigheter var å følge de enkle instruksjoner de fikk fra arbeidsgiver, og sende inn de ferdig utfylte brev til myndighetene. Det var da også dette de fleste arbeidstakerne gjorde. NOV sørget samtidig for ikke å kreve tilbake pengene før kreditfradraget var mottatt hos arbeidstakeren.

A fulgte ingen av instruksjonen, og har forklart at han aldri leste de nevnte e-postene, og at det heller ikke kan være noen plikt til å lese alt som kommer fra arbeidsgiver. Retten bemerker, som nevnt innledningsvis, at personskatt en personlig plikt å følge opp, og mener at det da åpenbart er saksøktes risiko når han velger å se bort fra e-poster fra arbeidsgiver som var ment for å hjelpe ham å unngå dobbeltbeskatning - noe som var i hans egeninteresse. Det kan ikke klart nok ikke være grunnlag for frifinnelse at han ikke tok seg tid til å lese disse e-postene. Retten kan ikke se at arbeidsgiver pliktet å gjøre ytterligere for å opplyse eller veilede A i denne prosessen.

Retten ser heller ingen øvrige omstendigheter som tilsier at det ikke bør aksepteres regress i denne saken. NOV har etter dette krav på å få tilbakebetalt skatten de la ut for A til Singapore.

4. Sakskostnader

Saksøker har vunnet saken fullt ut, og skal således tilkjennes sakens kostnader med de begrensninger som følger av tvisteloven § 10-5.

Saksøker har fremsatt et krav på totalt kr 16 714,80. Av dette er salær kr 10 500. Dette er innenfor de rammer tvisteloven § 10-5 foreskriver, og retten ser ingen grunn til å sette ned dette kravet.

Domsslutning

- 1. A dømmes å betale National Oilwell Varco Norway AS kroner 75.229,81 søttifemtusentohundreogtjueni 81/100- innen 2 -to- uker fra forkynnelsen av denne dom.*
- 2. A dømmes til å betale sakskostnader til National Oilwell Varco Norway AS med kroner 16.714,80 -sekstentusensjuhundreogfjorten 80/100- innen 2 -to- uker fra forkynnelsen av denne dom.*

SkN 14-087 Skatteplikt ved nedsettelse av overkursfond

Lovstoff: Skatteloven § 10-11 og ligningsloven § 10-3.

Oslo tingrett: Dom av 3. juli 2014, **sak nr.:** 13-157370TVI-OTIR/06

Dommere: Dommerfullmektig Stein Erik Sandbekk.

Parter: Bjørn Oscar Tveterås mfl. (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot Staten v/Skatt vest (Advokat Dag Steinfeld).

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om skatteplikt ved nedsettelse av overkursfond med utbetaling til aksjonær, samt spørsmål om illeggelse av tilleggsskatt. Aksjonærene hadde fått utbetalt beløp som i selvangivelsene ble behandlet som skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Ligningsmyndighetene var av den oppfatning at skatteposisjonen innbetalt kapital fulgte den enkelte aksje, noe som innebar at en betydelig del av utdelingen skulle anses som skattepliktig utbytte, fordi innbetalt overkurs bare knyttet seg til noen av aksjene. Retten delte skattemyndighetenes syn og opprettholdt ligningen.

Saken gjelder spørsmål om gyldigheten av Skattekontorets vedtak av 21.03.2013, herunder spørsmål om skatteplikt ved nedsettelse av overkursfond med utbetaling til aksjonær samt spørsmål om illeggelse av tilleggsskatt. Samlet dreier vedtakene seg om en inntektsøkning for saksøkerne på ca. 163 millioner og illeggelse av tilleggsskatt på totalt ca. 14 millioner.

Ved fisjon av Tveterås Eiendomsselskap AS den 10.09.1998 ble det stiftet en rekke nye overtakende selskaper, herunder blant annet B 0 Tveterås (org. nr. 980118274), Liv Tveterås AS (org. nr. 980118606), Minami AS (org. nr. 980164861), Åsbu AS (org. nr. 880146092), Victoria AS (980118398), BE-NO Invest AS (org. nr. 980141276) og E Tveterås Invest AS (org. nr. 980119823), heretter benevnt Selskapene. Disse ble etablert med noe ulik aksjekapital og overkursfond. Overkursfondet skrev seg fra en tidligere oppskrivning av eiendom og var ikke tidligere innbetalt kapital men opptjent kapital.

I 1999 ble det overdratt aksjer i E Tveterås Invest AS fra Eyvinn Tveterås til de øvrige fire av dagens aksjonærer i selskapet, herunder Erik Tveterås, Anne Tveterås, Heidi Tveterås og Eli Tveterås.

I april 2003 ble det vedtatt utdeling av utbytte fra Selskapene. Videre ble det i mai 2003 gjennomført kapitalforhøyelse i Selskapene ved konvertering av gjeld, i form av utstedelse av nye aksjer. Beløp utover økning av aksjekapitalen ble overført til Selskapenes overkursfond.

Videre ble det i mai 2003 for selskapene B 0 Tveterås AS, Liv Tveterås AS og BE-NO Invest AS foretatt en ny kapitalforhøyelse i forbindelse med fisjon av Gausel Invest AS, hvor disse selskapene var overtakende selskaper. I BE-NO Invest AS ble det like etter kapitalforhøyelsen foretatt en overføring av aksjer fra Berit Nordås til Svein Nordås, Kari Nordaas Kulkarni og Tor Nordaas.

I 2007 ble det gjennomført kapitalnedsettelse i Selskapene med utbetaling fra overkursfondet. I selvangivelsene for 2007 ble det lagt til grunn at kapitalnedsettelsene var en skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd annet pkt.

I 2008 tok aksjonærene i Selskapene kontakt med skattemyndighetene og opplyste at en andel av utdelingen i 2007 var opptjent og ikke innbetalt egenkapital og således skulle anses som skattepliktig utbytte. Ligningen for 2007 ble endret i samsvar med de inngitte opplysninger.

I 2012 mottok aksjonærene i Selskapene varsel fra skattemyndighetene om endring av ligningen for inntektsåret 2007. Grunnlaget for varselet var at skattemyndighetene mente at skatteposisjonen innbetalt kapital følger den enkelte aksje i Selskapene, herunder et aksje- for-aksje prinsipp. Dette innebar at en betydelig del av utdelingen i 2007 skulle anses som skattepliktig utbytte fordi innbetalt overkurs bare knyttet seg til de aksjene som ble utsted ved kapitalforhøyelsen i 2003 og ikke de opprinnelige aksjene ved stiftelsen av Selskapene i 1998. Utdeling på de sistnevnte aksjene skulle således beskattes som utbytte. Det ble også varslet om tilleggsskatt.

Skattekontoret fattet den 21.03.2013 vedtak om økning av alminnelig inntekt og illeggelse av tilleggsskatt med sats 30 % for samtlige aksjonærer i Selskapene. Vedtakene og saksforholdene er i hovedsak identiske, og det er kun mindre forskjeller i faktum som skyldes at saksøkerne er aksjonærer i 7 ulike selskaper.

Partene har ikke kommet til enighet.

Saksøkerne, Bjørn Oscar Tveterås, Liv Tveterås Køhn, Asta Tveteraas Dalen, Tale Torkildsen, Gry Tveterås, Sissel Tveteraas, Berit Nordås, Tor Nordaas, Svein Nordaas, Kari Nordaas Kulkarni, Eyvinn Tveterås, Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås, v/prosessfullmektig advokat Ståle R. Kristiansen har ved stevning av 20.9.2013 brakt saken inn for Oslo tingrett til avgjørelse.

Saksøkte, Staten v/Skatt Vest, har tatt til motmæle ved tilsvar av 06.11.2013 ved advokat Dag Steinfeld.

Hovedforhandling ble avholdt i Oslo tinghus den 07.05.2014 - 08.05.2014. Saksøker Bjørn Oscar Tveterås avgav partsforklaring samt ble det for øvrig avgitt en vitneforklaring. Om forhandlingene for øvrig vises det til rettsboken.

Saksøkerens påstand:

Påstand for saksøker nr. 1 til 7 og 11 til 15

1. Prinsippalt: Skattekontorets vedtak av 21. mars 2013 vedrørende saksøkernes ligning for inntektsåret 2007 oppheves i sin helhet.
2. Subsidiært: Skattekontorets vedtak av 21. mars 2013 vedrørende saksøkernes ligning for inntektsåret 2007 oppheves hva gjelder illeggelse av tilleggsskatt.
3. Saksøkerne tilkjennes sakskostnader.

Påstand for saksøker nr. 8, 9 og 10

1. Skattekontorets vedtak av 21. mars 2013 vedrørende saksøkernes ligning for inntektsåret 2007 oppheves hva gjelder illeggelse av tilleggsskatt.
2. Saksøkerne tilkjennes sakskostnader.

Saksøkerens påstandsgrunnlag:

Spørsmålet er om utbetalingen til saksøkerne ved nedsettelse av overkursfond i deres respektive selskaper i 2007 (for de omtvistede beløp) skal anses som skattefri tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital eller om utbetalingen delvis skal anses som et skattepliktig utbytte. Saksøker anfører at utbetaling til saksøkerne ved nedsettelse av selskapenes overkursfond i 2007 utgjør skattefri tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital.

Det foreligger ulik innbetalt kapital på aksjene ved stiftelsen i 1998 og aksjene utstedt ved kapitalforhøyelsen i 2003. Saksøkte anfører at det gjelder et aksje-for-aksje prinsipp når samme aksjonær mottar utdeling på sine aksjer i et selskap, slik at utdelingen skattemessig må fordeles på de enkelte aksjer med like stort beløp. Når aksjene har ulik innbetalt kapital, kan dette innebære at utdelingen utløser skatteplikt selv om aksjonæren totalt sett har innbetalt kapital som overstiger det utbetalte beløp. Saksøker anfører at det ikke eksisterer et slikt aksje-for-aksje prinsipp når en og samme aksjonær mottar utdeling på sine ulike aksjer. I foreliggende tilfelle har saksøkerne totalt sett innbetalt kapital i selskapene som overstiger beløpet som er utbetalt.

Ordlyden i skatteloven § 10-11 annet ledd gir ikke uttrykk for et aksje-for-aksje prinsipp. Det følger bare av bestemmelsen at "tilbakebetaling av innbetalt kapital, herunder overkurs" ikke skal anses som utbytte i skattemessig forstand. Det vises til legalitetsprinsippet på skatterettens område.

Formålsbetraktninger taler ikke for et aksje-for-aksje prinsipp. Begrunnelsen for skatteplikt for utbytteutdelinger omfatter bare beskatning av verdier som er opptjent i selskapet, og ikke tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. I foreliggende tilfelle har saksøkerne totalt sett innbetalt kapital i selskapene som overstiger beløpet som er utbetalt. Formålet med skatteloven § 10-11 annet ledd er å sikre skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital og at kun opptjent kapital skattlegges som utbytte.

Rt. 1957 s. 1239 (Benestad) gir ikke hjemmel for et aksje-for-aksje prinsipp i foreliggende tilfelle. Dommen gjelder et tilfelle der det har kommet inn nye aksjonærer med annen innbetalt kapital enn de eksisterende aksjonærer. Situasjonen er en annen i foreliggende sak, da det er samme aksjonær som har ulik innbetalt kapital på sine aksjer. Hensynet bak prinsippet, herunder unngå overføringer og skattemessig forskyvning mellom aksjonærer, har ikke overføringsverdi til tilfeller hvor det er en og samme aksjonær som har ulik innbetalt kapital på sine aksjer.

Det foreligger ingen dokumentert entydig ligningspraksis knyttet til praktisering av et aksje-for-aksje prinsipp. En beskrivelse av prinsippet kom først inn i Lignings-ABC for 2008, publisert et halvt år etter innlevering av saksøkernes selvangivelse for inntektsåret 2007. Forut for dette foreligger kun fragmentarisk behandling av spørsmål om innbetalt kapital. Henvvisning til

Benestad-dommen kommer først i 2007/2008-utgaven. Lignings- ABC har for øvrig liten eller ingen selvstendig betydning som rettskilde og gir heller ikke uttrykk for tvil ved tvilsomme spørsmål.

Det anføres at et aksje-for-aksje prinsipp vil være i strid med det skatterettslige likhetsprinsipp, jf. Rt. 2007 s. 302. Det vises til at det for børsnoterte selskaper godtas i praksis at man bygger på gjennomsnittsbetraktninger ved fastsettelse av innbetalt kapital pr. aksje.

I praksis er det godtatt en rekke transaksjoner som i praksis mer eller mindre uthuler et eventuelt aksje-for-aksje prinsipp, for eksempel spleis av aksjer til en aksje eller opprettelse av aksjeklasser. Benn Folkvord legger for øvrig i sin bok "Utbytte" (2013) til grunn at det foreligger adgang til å skjevdele utbetalinger og at slik skjevdeling også må aksepteres skatterettslig.

Subsidiært anføres det at det ikke er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Det foreligger unnskyldelige forhold og grunnlag for unntak for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3 første ledd. Det vises for øvrig til Ot.prp. nr. 82 (2008 - 2009) hvor det fremkommer at unntaket for unnskyldelige forhold skal anvendes i større utstrekning, også hva gjelder næringsdrivende. Dette gjentas i Pro. 1 LS (2011 - 2012) samt følges opp i Finansdepartementets uttalelse av 08.05.2012. En eventuell misforståelse av reglene må her anses som unnskyldelig blant annet fordi skattereglene på dette punkt er generelt lette å misforstå og hvor man er på et svært komplisert rettsområde. Både ordlyden i skatteloven § 10-11 annet ledd samt formålet bak regelen taler mot statens syn, og beskrivelsen av aksje- for-aksje prinsippet kom først inn i Lignings-ABC i 2008/2009-utgaven. Det var svært begrenset kjennskap til prinsippet blant næringsdrivende. Saksøkerne har lojalt innrettet seg etter råd fra sin skatterådgiver og hadde ingen foranledning eller kompetanse til å betvile de råd man mottok. Saksøkerne er ikke profesjonelle i relasjon til regler om selskaps- og skatterett. Saksøkerne har innsendt dokumentasjon i 2008 som både gav skattekontoret en foranledning til å gjøre grundigere undersøkelser og dessuten viste at det på ingen måte var saksøkernes intensjon å unndra midler fra beskatning.

Saksøktes påstand:

1. Saksøkte frifinnes
2. Saksøkte tilkjennes saksomkostninger med tillegg av renter fra 14 dager etter dommens forkynnelse og til betaling skjer.

Saksøktes påstandsgrunnlag:

Det anføres at skattekontorets vedtak er gyldige og der er ikke grunnlag for oppheving.

Saksøker legger uholdbart til grunn at det gjelder et porteføljeprinsipp slik at når det er en og samme aksjonær som har aksjer både med og uten skatteposisjonen innbetalt kapital, vil utbetalingen være skattefri såfremt summen av innbetalt kapital for samtlige aksjer overstiger det utbetalte beløp. Saksøkte anfører at dette er i strid med gjeldende rett som bygger på et aksje-for-

aksje prinsipp hvor skatteposisjonen innbetalt kapital følger den enkelte aksje. Innbetalt og ikke-innbetalt overkurs anses således utdelt med like stort beløp på hver aksje.

Det anførte porteføljeprinsipp er hverken forankret i lovens ordlyd eller forarbeider.

Skatteplikten etter skatteloven § 10-11 annet ledd første pkt. er knyttet til den konkrete utbetaling på den konkrete aksje. Skattefriheten etter skatteloven § 10-11 annet ledd annet pkt. er knyttet til den konkrete utbetaling på den konkrete aksje forutsatt at vilkåret i aksjen er etablert ved at det foreligger "tidligere innbetalt aksjekapital, herunder overkurs" svarende til utbetalingen. Skatteposisjonen følger hverken selskapet eller den aktuelle aksjonær men aksjen.

Det foreligger ingen hjemmel for skjevdeling av tilbakebetaling av innbetalt overkurs, jf. Ann Taran Tjølsens artikkel "Skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital til aksjonærene". Det er for øvrig heller ikke fattet vedtak om skjevdeling i aktuelle sak.

Aksje-for-aksje prinsippet er forankret i lovens ordlyd, jf. Frederik Zimmer "Bedrift, selskap og skatt" (5.utgave) s. 382 - 383.

Det anvendte aksje-for-aksje prinsipp er forankret i sikker rettspraksis. Det vises til Rt. 1957 s. 1239. Prinsippet er også forankret i ligningspraksis, jf. Benn Volkvord "Utbytte" s. 206.

Det foreligger fast og langvarig fremstilling og beskrivelse av aksje-for-aksje prinsippet i den juridiske teori. Det vises til fremlagt utdrag fra juridisk teori.

Aksje-for-aksje prinsippet var forankret lenge før de omtvistede vedtak og innebærer intet brudd på likhetsprinsippet. Også for noterte aksjer er utgangspunktet at det gjelder et aksje-for-aksje prinsipp.

Realiteten i saksøkers anførsel er en omfordeling av kapitalgrunnlaget bak aksjer og dermed inngangsverdien. Inngangsverdi og innbetalt kapital henger sammen. FIFO- prinsippet tillater ikke omfordeling av inngangsverdi ved salg av aksjer. Man kan ikke ved tilbakebetaling fra overkursfond tillate omfordeling av innbetalt kapital når man ikke kan det ved realisasjon i forhold til inngangsverdi. Det vises for øvrig til BFU 32/08 og BFU 35/08.

Hvorvidt skatteyder ved alternative disposisjoner kunne ha kommet i en gunstigere skatteposisjon er uansett irrelevant. Skatteposisjonen følger av de transaksjoner som er foretatt.

For øvrig vises til at skatteposisjonene fremdeles ikke er tapt.

Vedtaket om tilleggsskatt er hjemlet. Det foreligger ikke forhold som tilsier at ligningsloven § 10-3 kommer til anvendelse. Det dreier seg om profesjonelt drevne selskaper med egen forvaltning som er bistått av skatterådgivere under prosessen. Opplysningssvikten har ikke vært unnskyldelig. Rettsvillfarelse med hensyn til en etablert rettstilstand er ikke unnskyldelig. Saksøkerne hefter for feil gjort av sine rådgivere.

Rettens vurdering

Skatteloven § 10-11 om skatteplikt for utbytte første og annet ledd lyder:

"(1) Utbytte fra selskaper som omfattes av § 10-1, regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5-20 og 5-30.

(2) Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Dette gjelder ikke for tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, eller utbetaling ved likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, jf. § 10-37. Det gjelder heller ikke for utbetalt refusjon etter § 16-50. Avkastning på fondsobligasjoner nevnt i § 6-40 tredje ledd anses ikke som utbytte. Som utbytte til vedkommende aksjonær regnes også vederlagsfri overføring til aksjonærens ektefelle eller til personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante."

Retten legger til grunn at en del av Selskapenes overkursfond stammet fra stiftelsen 10.09.1998 da de overtakende selskaper (Selskapene) fikk seg henført hver sin andel av oppskrivingsfondet fra det opprinnelige Tveterås eiendomsselskap AS. Det nevnte oppskrivingsfond skrev seg fra opptjent kapital i Tveterås eiendomsselskap AS.

Retten legger til grunn at det i april 2003 ble vedtatt utbytte i Selskapene og at utbyttet ble gjort opp gjennom en gjeldskonvertering den 16.05.2003 hvor det ble gjennomført kapitalforhøyelse i form av utstedelse av nye aksjer med økning av aksjekapitalen samt økning av Selskapenes overkursfond. Retten legger til grunn at aktuelle økning av Selskapenes overkursfond 16.05.2003 defineres som innbetalt kapital/innbetalt overkurs.

Senere i mai 2003, herunder 20.05.2003, ble det for selskapene B.O. Tveterås AS, Liv Tveterås AS og BE-NO Invest AS foretatt en ny kapitalforhøyelse ved utstedelse av nye aksjer og økning av overkursfond i forbindelse med fisjon av Gausel Invest AS, hvor aktuelle selskaper var overtakende selskaper. Dette medførte en ytterligere økning av selskapene B.O. Tveterås AS, Liv Tveterås AS og BE-NO Invest AS sine overkursfond. Retten legger til grunn at en andel av aktuelle økning anses som innbetalt kapital/innbetalt overkurs og en andel opptjent kapital/opptjent overkurs.

Retten bemerker for øvrig at det i 1999 ble overdratt aksjer i E Tveterås Invest AS fra Eyvinn Tveterås (saksøker nr. 11) til de øvrige fire av dagens aksjonærer i selskapet, herunder Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås (saksøkere nr. 12 - 15).

Retten legger til grunn at Tor Nordaas, Svein Nordås og Kari Nordaas Kulkarni (saksøkere nr. 8, 9 og 10), ble medaksjonærer i BE-NO Invest AS først etter kapitalforhøyelesene i mai 2003, herunder fikk de seg da overført aksjenummer 501 - 600. For disse saksøkerne gjelder saken, etter påstandsendring, kun spørsmålet om det er grunnlag for unntak for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3.

For saksøkerne nr. 1 - 7 og nr. 11 - 15 står spørsmålet fortsatt om utbetalingen fra de respektive selskapers overkursfond i 2007, ut over de beløp saksøkerne har erkjent er skattepliktige, skal

anses som skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital eller om utbetalingen må anses som skattepliktig utbytte.

Spørsmålet i saken er om prinsippet om aksje-for-aksje kommer til anvendelse. Skatteetaten har lagt dette prinsipp til grunn for sine vedtak av 21.03.2013.

For å illustrere problemstillingen tar retten utgangspunkt i fremlagte rapport fra Skatteetaten datert 02.03.2012 hva gjelder aksjonærene i firmaet E. Tveterås Invest AS. Rapporten ligger til grunn for Skattekontorets vedtak av 21.03.2013 hvor aksje-for-aksje prinsippet er lagt til grunn.

Det bemerkes at ved stiftelsen 10.09.1998 tegnet Eyvinn Tveterås seg for samtlige 900 aksjer i E. Tveterås Invest AS. I 1999 ble av disse 111 aksjer overdratt til Eli Tveterås, 158 aksjer til Heidi Tveterås, 158 aksjer til Eirik Tveterås og 158 aksjer til Anne Tveterås. I forbindelse med aktuelle kapitalforhøyelse den 16.05.2003 ble det utstedt 100 nye aksjer som ble fordelt slik at alle aksjonærer beholdt sin prosentvise eierandel i selskapet. Etter dette eide Eyvinn Tveterås 349/1000 aksjer i E. Tveterås Invest AS. Retten bemerker for øvrig at aktuelle selskap ikke synes å ha vært involvert i ovennevnte kapitalforhøyelse av 20.05.2003 vedrørende fisjonen av Gausel Invest AS, og det foreligger således kun to forskjellige tidspunkter for aksjeutstedelse.

Det fremkommer av Skatteetatens rapport:

"Skjematisk oppstilling over innbetalt aksjekapital og innbetalt overkurs ved de forskjellige aksjeutstedelsene er som følger:

Dato	Hendelse	Antall	Innbetalt AK	Inn betalt OK	Opptjent OK
10.09.1998	Stiftelse	900	900 000	0	5 182 990
16.05.2003	Kapitalforhøyelse	100	100 000	59 130 715	0

Fordelt på den enkelte aksje får vi følgende fordeling av innbetalt aksjekapital og overkurs per 16.05.2003:

Aksjenummer	Innbetalt AK per aksje	Innbetalt OK per aksje	Opptjent OK per aksje
1 til 900	1 000	0	5 758,88
901 til 1 000	1 000	591 307,15	0

Det foreligger således ulik innbetalt kapital på aksjene ved stiftelsen i 1998 og aksjene utsted ved kapitalforhøyelsen i 2003.

Det fremkommer at overkursfondet til E. Tveterås Invest AS ble vedtatt nedsatt med utbetaling i 2007. Samlet utbetaling var kr. 64 313 705,-, herunder fordelt på hver enkelt aksje kr. 64 313,705.

Samlet utbetaling til Eyvinn Tveterås i 2007 var kr. 22 445 483 (349 aksjer x 64 313,705). Alle de 1 000 aksjene gav lik rett til utbetaling etter hovedregelen i aksjeloven § 4-1 første ledd første pkt. Utbetaling på de 315 første aksjene til Eyvinn Tveterås tilsvarer til sammen kr. 20 258 817,08, og utbetaling på de 34 siste aksjene tilsvarer til sammen kr. 2 186 665,97.

Anses opptjent overkurs utdelt med like stort beløp pr. aksje får man kr. 5 182,99 pr. aksje (5 182 990/ 1 000). Anses innbetalt overkurs utdelt med like stort beløp pr. aksje får man kr. 59 130,715 pr. aksje (59 130 715/1 000).

Eyvinn Tveterås eide fortsatt totalt 349 aksjer da overkursfondet ble vedtatt nedsatt med utbetaling i 2007. Av disse skrev 315 aksjer seg da fra stiftelsen 10.09.1998 som det ikke er knyttet innbetalt overkurs til og 34 aksjer skrev seg fra kapitalforhøyelsen 16.05.2003 som det er knyttet innbetalt overkurs til.

Da det i E. Tveterås Invest AS kun foreligger innbetalt overkurs på aksjenr. 901 - 1000 (etter kapitalforhøyelsen 16.05.2003) synes skatteetaten å ha lagt til grunn at Eyvinn Tveterås, som eier 34 av aktuelle aksjer i aksjenr. 901 - 1 000, ikke skal utbyttebeskattes hva gjelder utbetaling av innbetalt overkurs for disse 34 aksjer.

For Eyvinn Tveterås skulle da i følge skattemyndighetene samlet skattepJiktig utbytte bli kr. 20 435 038 (22 445 483 - (34 x 59 130,715)). Skattekontoret har i sitt vedtak av 21.03.2013 gitt følgende oppstilling over skattepliktig utbytte for Eyvinn Tveterås:

«Ikke-innbetalt overkurs:	kr. 5 182,99	x 349 aksjer =	kr 1 808 863
Innbetalt overkurs:	kr. 59 130,715	x 315 aksjer =	kr. 18 626 175
= Sum utbytte			= kr 20 435 038»

Aksje-for-aksje prinsippet synes således å medføre at Eyvinn Tveterås kun slipper utbytteskatt hva gjelder utbetaling av innbetalt overkurs på de 34 aksjer det er innbetalt overkurs på. Skattefriheten synes således betinget av at det foreligger innbetalt overkurs på den enkelte aksje hvor utbetalingen skjer.

Retten forstår aksje-for-aksje prinsippet slik at innbetalt kapital, herunder innbetalt overkurs, skattemessig knytter seg til og følger den enkelte aksje som innbetalingen refererer seg til.

Spørsmålet er om aksje-for-aksje prinsippet kan anvendes i foreliggende saker, herunder om skattefri utdeling av overkurs fra selskapet er betinget av at det foreligger innbetalt overkurs på den enkelte aksje hvor utbetalingen finner sted. Aksje-for-aksje prinsippet synes, slik retten ser det, å medføre at fradrag for innbetalt overkurs kun gis for utbetaling på de aksjer hvor det er knyttet innbetalt overkurs til.

Retten forstår saksøker slik at det anføres at aksje-for-aksje prinsippet ikke gjelder når samme aksjonær har ulik innbetalt kapital/innbetalt overkurs på sine aksjer og mottar utdeling på sine ulike aksjer. Herunder anføres at skatteposisjonen innbetalt kapital/overkurs må knytte seg til den samlede innbetalte kapital/overkurs og ikke kun den enkelte aksje det er innbetalt overkurs på. For Eyvinn Tveterås sin del kan det bemerkes at innbetalt overkursfond/innbetalt kapital relatert til kapitalforhøyelsen 16.05.2003 med 34 aksjer utgjør kr. 20 104 443,10 (34/100 x 59 130 715). Av utbetalingen fra E. Tveterås Invest AS i 2007 til Eyvinn Tveterås på for ham totalt kr. 22 445 483 synes aksje-for-aksje prinsippet å ha medført at kun kr. 2 010 445 (22 445 483 - 20 435 038) har blitt ansett som skattefritt etter skatteloven § 10-1 1 annet ledd annet pkt. Ser man bort fra aksje-for-aksje prinsippet og fordeler totalt innbetalt overkursfond kr. 59 130 715 på de samlede 1 000 aksjer i selskapet får man kr. 59 130,715 pr. aksje, herunder vil Eyvinn Tveterås' andel på

349 aksjer være totalt kr. 20 636 619,54. Ved å knytte skatteposisjonen innbetalt kapital/overkurs til den samlede innbetalte kapital/overkurs, og ikke kun den enkelte aksje, ville man fått en vesentlig reduksjon av hvor stor andel som må anses som skattepliktig utbytte.

Det fremkommer av skatteloven § 10-11 annet ledd første pkt. at som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Det fremkommer av skatteloven § 10-11 annet ledd annet pkt. at tilbakebetaling av innbetalt overkurs ikke regnes som utbytte. Midlene som er utbetalt saksøkerne i 2007 synes i all hovedsak å stamme fra tidligere innbetalt overkurs. Til en viss grad kan nok skattelovens ordlyd, og for øvrig formålet med bestemmelsen, isolert sett tale i mot anvendelse av aksje-for-aksje prinsippet. Det skal dog bemerkes at retten til å motta utbetaling fra et selskap, herunder utbetaling fra selskapets overkursfond, er knyttet til den enkelte aksje man eier, noe som taler i retning av at også skatteposisjonen må følge den enkelte aksje og at aksje-for-aksje prinsippet får anvendelse.

Retten viser til at aksje-for-aksje prinsippet synes å ha støtte i både rettspraksis og i all hovedsak den samlede fremlagte juridiske teori.

Det fremkommer av s. 204 i Frederik Zimmer, Magnus Aarbakke m.fl. bok "Aksjeselskapsbeskatningen" (1998):

"Ved statsskatteligningen har aksjonæren rett til skattefrihet for et beløp tilsvarende det som i sin tid er innbetalt på aksjen (pålydende tillagt eventuell overkurs), jfr. askl. § 3 annet ledd. Hva som er innbetalt på en aksje, må bestemmes rent historisk, jfr. Rt. 1949 s. 296 (Utv. V s. 429), og for den enkelte aksje, jfr. Rt. 1957 s. 1239 (Utv. 1958 s. 194). Det er altså ikke avgjørende om utdelingen rent regnskapsmessig belastes selskapets konto for aksjekapital, konto for reservefond (så langt denne er blitt kreditert overkurs på aksjene, jfr. A § 12-1 annet ledd nr. 3), el.I. Og det kan godt tenkes at innbetalt beløp er forskjellig for selskapets forskjellige aksjer."

Det fremkommer av Ole Gjems-Onstads bok "Bedriftsskatterett" (1996/1997 2. utgave) s. 77:

(".)Ved fastsettelsen av hvilket beløp som kan tilbakebetales, er overkursen en individuell skatteposisjon som følger den enkelte aksje. I Rt. 1957 s. 1239 (Utv. 1958 s. 194) uttaler en enstemmig Høyesterett at bestemmelsen "om at aksjonæren er fritatt for beskatning ved tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, må da naturlig referere seg til den individuelle aksjonærs eller hans forgjengers aksjeinnskudd på de aksjer ligningen gjelder".

Uttalelsene er fulgt opp i utgavene for 1998, 1999, 2003. I utgaven for 2003, fulgt opp i utgaven for 2012, uttales videre:

"Ved børsnoterte aksjer kan det være praktisk umulig å følge opp Høyesteretts forutsetninger om identifisering av overkurs tilknyttet den enkelte aksje. Også ved ikke-børsnoterte aksjer, typisk unoterte aksjer som selges gjennom megler, kan det ut fra enhver rimelig cost/benefit-analyse være urimelig krevende. Imidlertid må antagelig individuell identifisering gjennomføres der det er praktisk mulig U f. Tjølsen RoR 2001 s. 46). Innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, er den eneste skatteposisjonen tilknyttet

aksjer som følger aksjen over til nye erververe, og som derfor kan være særlig vanskelig å fastsette.

Inntrykket er at man i praksis mer og mer oppfatter regelen i Rt. 1957 s. 1239 som en urimelig teoretisk regel det i beste fall er vanskelig, og ofte umulig, å etterleve. Det er utilfredsstillende med en regel innenfor et så teknisk felt som ender opp med en form for rimelighetsavveining: Innbetalt aksjekapital skal fastsettes individuelt for hver aksje ut fra dens historie når dette er praktisk mulig eller hensiktsmessig. Man må kunne stille spørsmålet om Rt. 1957 s. 1239 fortsatt er gjeldende rett. Etter mitt skjønn er det tilfellet, men man kan neppe helt se hort fra at Høyesterett kunne velge å slå inn på andre veier. Men det må være lite tvilsomt at lovgiveren bør gripe inn og foreslå en forholdsmessig fordeling av selskapets innbetalte aksjekapital og overkurs på alle aksjer. - Et motargument kunne være at et sentralt aksjonærregister for RISK burde kunne håndtere også disse skatteposisjoner, og være i stand til å følge den enkelte aksje. Dette vil like fullt påføre kostnader. Det er også vanskelig å se at regelen om individuell vurdering er så viktig å opprettholde at det forsvarer ressursbruken. En motsatt regel som fordeler selskapets innbetalte aksjekapital på aksjene, vil kunne gi grunnlag for skattetilpasning. Gjennom overkursinnbetalinger fra nye aksjonærer ville det kunne bli mulig å tilrettelegge for skattefrie utbetalinger fra selskapet til tidligere aksjonærer. De nye aksjonærenes innbetalte overkurs ville bli forholdsmessig fordelt ut på alle aksjonærer og deretter gi grunnlag for nedskrivning og skattefri tilbakebetaling, jf. sktl. § 10-11 annet ledd annet punktum.

Hvis det igjen utføres utbytteskatt, vil avgrensningen mot tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs få øket betydning. For utenlandske aksjonærer har den lenge vært viktig, jf. sktl. § 10-13 om kildeskatt. FIN burde ta initiativet til en avklaring."

Det fremkommer av Zimmers bok "Bedrift, selskap og skatt" (5. utgave 2010) s. 382:

"Det blir således viktig å klarlegge hvorvidt og eventuelt hvor mye av utbetalingen som er tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital. Det beror i utgangspunktet på en tolking av sktl. § 10-11, 2. ledd, 2. pkt. og ordene "tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs". Ordlyden kan indikere at det skal ses hen til hvordan kapitalnedsettelsen gjennomføres selskapsrettslig og eventuelt regnskapsrettslig. Det er imidlertid ikke verken tilstrekkelig eller nødvendig. Selv om kapitalnedsettelsen selskapsrettslig og regnskapsrettslig er gjennomført ved at hele nedsettelsesbeløpet er dekket ved nedskrivning av pålydende og overkursfond, er det ikke gitt at hele beløpet vil være å anse som tilbakebetaling av innbetalt kapital skattemessig. Motsatt kan også en utdeling som er belastet annen egenkapital selskapsrettslig og regnskapsrettslig, under gitte forutsetninger anses for tilbakebetaling av innbetalt kapital skattemessig.

Grunnen til dette er for det første at "tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs" henviser til det skatterettslige og ikke det selskapsrettslige begrep. Selskapsrettslig vil f.eks. aksjekapitalen også kunne bestå av opptjent egenkapital gjennom reglene om fondsemisjon, jf. sktl. § 10-1 1, 4. ledd. Dette gjelder også for overkursfondet som i tillegg kan være tilført opptjent egenkapital gjennom oppløsningen av det gamle reservefondet. Motsatt vil annen egenkapital kunne bestå av midler som

skattemessig anses som innbetalt aksjekapital, typisk der selskapet har nedskrevet aksjekapitalen uten tilbakebetaling til aksjonærene, jf. Rt. 1949 s. 296 (Virik). For det annet følger skatteposisjonen innbetalt kapital den enkelte aksje og ikke selskapet eller aksjonæren slik det selskapsrettslige og regnskapsrettslige begrepet gjør. Det medfører at utdelingsbeløpet skattemessig kan bli behandlet forskjellig for ulike aksjonærer. Tilsvarende vil også en og samme aksjonær kunne få en unik skattemessig karakteristikk på utdelingsbeløpet hvis han har aksjer med forskjellig skattemessig innbetalt kapital.

Hvor mye som utgjør tilbakebetaling av innbetalt kapital, må derfor avgjøres for den enkelte aksje og vil ikke nødvendigvis være sammenfallende med hvor mye aksjekapitalen eller overkursfondet reduseres med.

(".)

Skatteposisjonen innbetalt kapital berøres ikke av at det har skjedd et eierskifte mellom innbetaling av kapitalen og tilbakebetalingen. Det er altså ikke noe vilkår for å behandle en utbetaling som tilbakebetaling av innbetalt kapital, at innbetalingen er foretatt av den som er aksjonær på tilbakebetalingstidspunktet. Skatteposisjonen innbetalt kapital er knyttet til aksjen og verken til aksjonæren eller selskapet.

(".)

For børsnoterte aksjer blir posisjonen innbetalt kapital tilnærmet umulig å holde rede på, da en kjøper normalt ikke er kjent med hvilke aksjer i et selskap han har kjøpt. Det kan da være naturlig å legge en noe mer pragmatisk holdning til grunn, og i stedet se hen til posisjonen skattemessig innbetalt kapital på selskapsnivå. Dette vil imidlertid kunne gå ut over enkelte aksjonærer som kan påvise hva posisjonen skattemessig innbetalt kapital er for sine aksjer (typisk fordi aksjene ble tegnet i nyemisjon). Her bør lovgiver sørge for en påkrevet avklaring."

Det fremkommer under pkt. 5.5.5 i Benn Folkvords bok "Utbytte" (2013):

"Tilbakebetalingsretten følger aksjer. Den som til enhver tid eier aksjen, har tilbakebetalingsretten. Andre enn de som har skutt inn beløpet, kan altså motta skattefrie tilbakebetalinger, jf. Rt. 1957 s. 1239 "Vestfos Cellulose". I denne saken var aksjekapitalen nedskrevet, aksjekapitalen ble senere forhøyet med utstedelse av nye aksjer. Høyesterett konkluderte med at tilbakebetalingsretten knyttet seg til aksjene på innbetalingstidspunktet:

(. .)

Uansett hva man måtte mene om at tilbakebetalingsretten følger individuelle aksjer, bygger denne regelen på langvarig høyesteretts- og ligningspraksis. Løsningen må dermed anses for å være sikker rett, motsatt Torgriksen. Forfatteren argumenterer blant annet med at det er upraktisk å la tilbakebetalingsretten følge individuelle aksjer.

Ettersom tilbakebetalingsretten følger hver enkelt aksje, må en aksjonærs utbytte fordeles på alle aksjene denne eier. Deretter må dette utbytte avregnes mot tilbakebetalingsretten knyttet til hver enkelt aksje. Det overskytende vil omfattes av utbyttebegrepet."

Det fremkommer av boken "Egenkapitaltransaksjoner" utgitt av Den norske Revisorforening (4. utgave 2011) s. 152:

"Utbetalinger til aksjeeier kan også skje ved at overkursfondet settes ned ved å følge reglene i asl./asal. kapittel 12. Overkursfondet kan bestå av skattemessig innbetalt kapital og opptjent kapital. Aksjeeierne må derfor holde rede på hva som er deres innbetalte overkurs på aksjen. Overkursen følger aksjen, men ved en beslutning om reduksjon med utbetaling til aksjeeierne, utbetales overkursen med likt beløp på alle aksjene. Har aksjeeierne betalt inn ulike overkurs per aksje ved for eksempel forskjellige kapitalforhøyelser, vil tilbakebetalingen utover det som er innbetalt på den enkelte aksje, bli beskattet som utbytte. Dette gjelder selv om det kun er en aksjeeier i selskapet."

Retten legger til grunn at innenlandske aksjonærer fra 1992 - 2006 ikke ble belastet med skatt på utbytte. Ved skattereform i 2006 ble det igjen innført utbytteskatt på aksjeinntekter for personlige aksjonærer. Betydningen av aksje-for-aksje prinsippet ved spørsmålet om skatt på utbetaling fra overkursfond synes således igjen å ha reaktualisert seg i 2006. Dette kan være årsaken til at aksje-for-aksje prinsippet ved tilbakebetaling av innbetalt kapital/overkurs ikke synes spesielt omtalt i Lignings-ABC før etter dette. I Lignings-ABC 2007/2008 uttales det at "Skatteposisjonen "innbetalt aksjekapital, herunder overkurs" knytter seg til den enkelte aksje som er i behold, uavhengig av hvilken aksjonær som innbetalte kapitalen, se HRD av 21. desember 1957 i Utv. 1958/194". I Lignings-ABC for 2008/2009 beskrives aksje-for-aksje prinsippet nærmere og det fremkommer blant annet:

"(. .)Skatteposisjonen innbetalt kapital kan være ulike for aksjer i samme selskap. En utbetaling fra selskapet kan dermed medføre utbyttebeskatning for noen aksjonærer, mens for andre aksjonærer vil utdelingen klassifiseres som skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital.

Hvis en aksjonær har aksjer med ulike skattemessige innbetalte kapital innenfor samme aksjeklasse, anses en selskapsmessig utbytteutdeling å knytte seg til samtlige av aksjonærens aksjer innenfor den enkelte aksjeklasse. Utdelingen kan ikke med virkning for beskatningen skjevdeles, slik at utdelingen anses å gjelde de aksjer med høyest skattemessig innbetalt kapital, se for eksempel BFU 32/08 og BFU 35/08."

Aksje-for-aksje prinsippet synes å ha grunnlag i Høyesteretts dom av 21.12.1957, jf. Rt. 1957 s. 1239. Høyesterett kom til at utdeling fra et nedskrivningsfond, innenfor rammen av en tidligere foretatt nedskrivning av aksjekapitalen U f. for øvrig Rt. 1949 s. 296), ikke kunne anses som en tilbakebetaling av innbetalt kapital, når det gjaldt eiere av aksjer som var nytegnet etter nedskrivningen. Høyesterett uttalte:

"(. .)Bestemmelsen om at aksjonæren er fritatt for beskatning ved tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, må da naturlig referere seg til den individuelle aksjonærs eller hans forgjengers aksjeinnskudd på de aksjer ligningen gjelder. Jeg forstår da loven på den

måten at det må være riktig å skjelne mellom de aksjer som har vært nedskrevet og de hvor innskuddet er holdt uforandret. For den siste gruppens vedkommende vil utbetalingen måtte ansees som et skattbart utbytte"

Retten viser til den ovenfornevnte juridiske teori som synes å bygge på Rt. 1957 s. 1239 og finner at aksje-for-aksje prinsippet fortsatt må anses gjeldende for ikke-børsnoterte selskaper. Det at det gjøres unntak for børsnoterte selskaper der hvor det er praktisk umulig å identifisere innbetalt overkurs knyttet til den enkelte aksje, kan ikke retten se avskjærer aksje-for-aksje prinsippets anvendelse på ikke-børsnoterte selskaper. Det synes for øvrig på det rene at det i foreliggende sak ikke anses vanskelig å dokumentere hva som er innbetalt overkurs knyttet til de enkelte aksjer. Aksjonærer i ikke-børsnoterte selskaper behandles likt, og retten kan ikke se at aksje-for-aksje prinsippet, som bygger på en Høyesterettsdom, strider mot likhetsprinsippet i skatteretten.

Saksøker har fremholdt at Rt. 1957 s. 1239 kun rammer de tilfeller hvor forskjellige aksjonærer har ulik innbetalt kapital på sine aksjer og ikke tilfeller der samme aksjonær har ulik innbetalt kapital på sine aksjer da man ved sistnevnte ikke risikerer forskyvning av skatteposisjoner mellom aksjonærer.

Slik retten har forstått det, vil dog tilfeller hvor en og samme aksjonær har ulik innbetalt kapital på sine aksjer medføre en omfordeling av inngangsverdi dersom aksje-for-aksje prinsippet ikke anvendes ved utbetaling fra overkursfond. Dersom overkursen tilbakebetales skattefritt på alle aksjene, herunder også de aksjer som det ikke er innbetalt overkurs på, vil dette kunne medføre at aksjer det ikke er innbetalt overkurs på vil kunne få betydelig negativ inngangsverdi. Aksjenes inngangsverdi synes å ha betydning både ved gevinstberegningen ved salg av aksjer, jf. skatteloven § 10-32 første ledd, samt for øvrig for det årlige skjermingsfradrag, jf. skatteloven § 10-12 annet ledd. Det fremkommer av skatteloven § 10-36 første ledd at dersom skattyter eier flere aksjer vil man ved salg anse den aksjen som var først anskaffet for å være realisert først, og FIFO-prinsippet synes således ikke å tillate omfordeling av inngangsverdi ved salg. Det fremkommer av skatteloven § 10-35 at tilbakebetaling av innbetalt overkurs reduserer inngangsverdien på aksjen. Sammenhengen mellom innbetalt kapital/overkurs pr. aksje og aksjers inngangsverdi sett opp imot FIFO-prinsippet tilsier, så langt retten kan se, at det heller ikke bør tillates en omfordeling av inngangsverdi ved å se bort fra aksje-for-aksje prinsippet ved tilbakebetaling fra overkursfond.

Retten finner ikke å kunne legge avgjørende vekt på at saksøkerne ved alternative disposisjoner kunne ha unngått utbytteskatt på utbetalingene fra overkursfondet, herunder ved spleis av aksjer og/eller bruk av aksjeklasser. Retten viser til at skattyter som regel må finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er gjennomført, jf. Rt. 2004 s. 1331.

Videre bemerker retten at den skattemessige beholdning av innbetalt overkurs fremdeles synes å være i behold hva gjelder den del av utbetalingen som nå ikke godkjennes skattemessig relatert til innbetalt overkurs, herunder den del av utbetalingen i 2007 som anses skjedd på aksjer uten innbetalt overkurs. Dette vil kunne få betydning ved evt. senere utbetalinger av overkurs på de aksjer hvor skatteposisjon "innbetalt overkurs" er i behold. Videre synes det da fortsatt å bestå en høy inngangsverdi på de aksjer det ble innbetalt overkurs på i 2007, noe som vil kunne komme til fradrag ved en fremtidig realisasjon, evt. innløsning, av aksjer.

Retten har etter dette kommet til at aksje-for-aksje prinsippet må få anvendelse også der en og samme aksjonær har ulik innbetalt kapital på sine aksjer, og at prinsippet må få anvendelse for samtlige saksøkere.

Lagt til grunn at aksje-for-aksje prinsippet får anvendelse er det på det rene at saksøkerne ved inngivelse av selvangivelse for inntektsåret 2007 ikke gav skattemyndighetene opplysninger om det mottatte utbytte. Vilkåret for tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 er oppfylt.

Det fremkommer av ligningsloven § 4-1:

"Alminnelig opplysningsplikt.

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

Det fremkommer av ligningsloven § 10-3:

"§ 10-3. Unntak fra tilleggsskatt

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

2. Tilleggsskatt fastsettes heller ikke

a) av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i selvangivelsen, b) når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil,

c) når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort.

d) når tilleggsskatten i alt vil bli under 600 kroner, eller

e) når skattyter er død."

Ved brev fra saksøkernes rådgiver KPMG av 17.09.2008, som ble videresendt til skattemyndighetene, ble det opplyst om aktuelle aksjeutbytte relatert til at den del av overkursfondet som skrev seg tilbake fra stiftelsen av Selskapene i 09.1998 og at dette ikke var innbetalt kapital. Spørsmålet om tilleggsskatt på 30 % relaterer seg således i foreliggende sak til den resterende skattepliktige del av utbetalingen fra Selskapene i 2007. Skattemyndigheten ble først klar over at også denne del var skattepliktig etter iverksatte kontroller i 2011.

Spørsmålet er om skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, herunder er det "annen årsak" som er aktuelt for saksøkerne. Retten viser til at det dreier seg om relativt store utbetalinger fra profesjonelle selskaper med eget forvaltningsselskap og at det er benyttet skatterådgivere i prosessen. Skattyter svarer som utgangspunkt for feil hos medhjelper, med mindre feilen anses unnskyldelig hos begge.

Selv om aksje-for-aksje prinsippet synes og hatt mindre betydning ved utbetaling fra overkursfond i perioden 1992 - 2006 og at det ved en undersøkelse på 2000-tallet ble avdekket

begrenset kjennskap til prinsippet blant næringsdrivende, så fremkommer aksje- for-aksje prinsippet av den juridiske teori både før, under og etter perioden 1992 - 2006. For utenlandske aksjonærer var det slik retten forstår heller ikke noe unntak for utbytteskatt i perioden 1992 - 2006. I Lignings-ABC 2007/2008 uttales det at «Skatteposisjonen "innbetalt aksjekapital, herunder overkurs" knytter seg til den enkelte aksje som er i behold, uavhengig av hvilken aksjonær som innbetalte kapitalen, se HRD av 21. desember 1957 i Utv. 1958/194».

Retten viser til at den klare hovedregel fortsatt er at rettsvillfarelse ikke er et unnskyldelig forhold. Ved inngivelse av saksøkernes selvangivelse for inntektsåret 2007 må det, slik retten ser det, ha fremstått som et tvilsomt spørsmål om aktuelle utbetalinger kunne anses skattefrie og at spørsmålet i hvert fall skulle vært forelagt skattemyndighetene. Retten kan ikke se at brev fra saksøkernes rådgiver KPMG av 17.09.2008 oppfyller skattyters opplysningsplikt vedrørende spørsmålet om skatteplikt for den resterende del av utbetalingen. Retten bemerker at skattyterne helt frem til 2011 frivillig kunne ha forelagt spørsmålet for skattemyndighetene og unngått tilleggsskatt, jf. skatteloven § 10-3 bokstav c). Retten bemerker at aksje-for-aksje prinsippet beskrives nærmere allerede i Lignings- ABC for 2008/2009.

Retten har etter dette kommet til at det ikke er grunnlag for unntak fra tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-3.

Skattekontorets vedtak av 21.03.2013 må for samtlige saksøkere anses gyldige.

Saksøkte blir etter dette å frifinne.

Sakskostnader:

Etter rettens vurdering har saksøkte fått medhold fullt ut og har krav på erstatning for sine sakskostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Retten har ikke funnet at det er grunnlag for å fritta saksøker helt eller delvis for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokat Steinfeld har fremlagt saksomkostningsoppgave og krevet sakskostnader med kr. 201 275,50 inkl. mva. Retten legger omkostningsoppgaven til grunn.

Retten har kommet til at saksøkerne dømmes til å betale saksøktes sakskostnader med til sammen kr. 201 275,50 inkl. mva.

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

Domsslutning

1. Saksøkte Staten v/Skatt Vest frifinnes.

2. Saksøkerne Bjørn Oscar Tveterås, Liv Tveterås Køhn, Åsta Tveteraas Dalen, Tale Torkildsen, Gry Tveterås, Sissel Tveterås, Berit Nordås, Tor Nordaas, Svein Nordaas, Kari Nordaas Kulkarni, Eyvinn Tveterås, Heidi Tveterås, Anne Tveterås, Erik Tveterås og Eli Tveterås dømmes til å betale sakskostnader til Staten v/Skatt Vest med til sammen

kr. 201 275,50. Oppfyllelsesfristen er 14 dager fra dommens forkynnelse.

Uttalelser Finansdepartementet

SkN 14-088 Begrensning av rentefradrag - deltakerlignet selskap

Lovstoff: Skatteloven § 6-41.

Sammendrag: Uttalelsen gjelder tilfeller hvor et deltakerlignet selskap har tatt opp lån fra en ikke-nærstående part. Dersom en nærstående selskapsdeltaker har ansvaret for selskapsforpliktelsene, vil alle rentene tilknyttet selskapets lån fra en ikke-nærstående part anses som interne renter. Dersom den nærstående deltakerens ansvar for selskapsforpliktelsene er begrenset (delt ansvar), vil deltakeren bare anses for å ha stilt sikkerhet for en tilsvarende del av gjelden, og bare denne delen vil anses som intern gjeld.

Finansdepartementet har i prinsipputtalelse av 4. juli 2014 uttalt:

Begrensning av rentefradrag - deltakerlignet selskap

Vi viser til brev av 13. juni 2014, der Advokatfirmaet Wiersholm tar opp spørsmål om tolkningen av reglene om begrensning av fradrag for renter i interessefellesskap, jf. skatteloven § 6-41, i tilfeller der et selskap med delt ansvar har tatt opp lån fra en ikke-nærstående part.

I tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjeld til en ikke-nærstående part, skal rentene til den ikke-nærstående parten likevel anses som interne renter, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a.

I tilfeller der et deltakerlignet selskap har tatt opp et lån fra en ikke-nærstående part, og en nærstående deltaker har ansvar for selskapsforpliktelsene, jf. selskapsloven § 2-4, vil vilkåret om sikkerhetsstillelse i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a være oppfylt, jf. departementets uttalelse av 10. juni 2014. I utgangspunktet vil dermed alle renter knyttet til det deltakerliknede selskapets lån fra en ikke-nærstående part omklassifiseres til interne renter.

Det følger av skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a at gjeld som er opptatt hos en part som ikke er nærstående, likevel anses som opptatt hos en nærstående part "så langt" en nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden. Dette innebærer at dersom bestemmelsen i selskapsloven § 2-4 første ledd er fraveket i selskapsavtalen, jf. selskapsloven § 2-4 tredje ledd, slik at den nærstående deltakerens ansvar for selskapsforpliktelsene er begrenset (delt ansvar), vil deltakeren bare anses for å ha stilt sikkerhet for en tilsvarende del av gjelden.

For et deltakerliknet selskap der deltakernes ansvar for selskapsforpliktelsene ikke er begrenset, vil all gjeld som er tatt opp av det deltakerliknede selskapet anses som intern gjeld dersom det foreligger en nærstående deltaker.

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 14-089 Differensiert arbeidsgiveravgift for 2014

Kort referat: Meldingen omtaler endringene i ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift som følge av ESAs nye retningslinjer for regionalstøtte. Stortingsvedtaket om endrede avgifter er tatt inn i SkN 14-085.

Skattedirektoratets meldinger, publisert 1. juli 2014.:

Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2014

ESA har vedtatt nye retningslinjer for regionalstøtte, dette medfører betydelige endringer i ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift. Endringene trer i kraft 1. juli 2014.

Ordningen utvides med 31 nye kommuner fra 1. juli 2014. Samtidig unntas flere næringssektorer, og utleie av arbeidskraft til unntatte aktiviteter unntas på samme måte. Foretak som anses å være i økonomiske vanskeligheter kan heller ikke benytte redusert sats, og plikter å gi beskjed til skatteoppkrever dersom de kommer i vanskeligheter.

Som kompensasjon for flere sektorunntak utvides fribeløpsordningen til å også omfatte de nye sektorene. Det kan likevel bare tildeles ett fribeløp per konsern, dette er en endring fra tidligere hvor hver juridiske enhet ble tildelt et eget fribeløp uavhengig av konserntilhørighet.

Det er videre presisert i revidert avgiftsvedtak at etterutbetalinger av lønn mv. for ambulerende virksomhet og arbeidsutleie skal fordeles på soner på tilsvarende måte som øvrig lønn i utbetalingsterminen. Dette gjelder også feriepengene.

Denne meldingen gjelder fra og med 1. juli 2014. For perioden 1. januar - 30. juni 2014 gjelder SKD-melding 1/14.

SkN 14-090 Arbeidsgivers dekning av besøksreiser

Lovstoff: Skatteloven § 6-44.

Kort referat: Skatteloven § 6-44 første og andre ledd er med virkning fra inntektsåret 2014 endret. Som følge av dette er forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven endret. Uttalelsen er en gjennomgang av endringene.

Skatteetaten har 9. juli 2014 kunngjort:

Arbeidsgivers dekning av besøksreiser til hjemmet – begrensnig av trekkfritaket

Skatteloven § 6-44 første og andre ledd er med virkning fra inntektsåret 2014 endret. Som følge av dette er forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven endret.

Endringen i skatteloven § 6-44 første og andre ledd innebærer at for pendlere som har bolig innenfor EØS-området begrenses reisefradraget til en maksimal samlet årlig reiseavstand på 75 000 km. For pendlere 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 likevel benyttes til å beregne utgiftene for pendlere utenfor EØS-området. 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.

Formålet med endringen i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven § 5-6-10, § 5-6-11 og § 5-6-13, er å begrense trekkfritaket for arbeidsgivers dekning av besøksreiser til hjemmet. Endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

Arbeidsgivers utgiftsgodtgjørelse til dekning av besøksreise

Får arbeidstaker utgiftsgodtgjørelse til dekning av besøksreise til hjemmet, brukes som hovedregel nettometoden på godtgjørelsen. Dette innebærer at ved ligningen sammenlignes godtgjørelsen med avstandsfradraget, eventuelt tillagt faktiske kostnader til bompassering eller fergereise. Eventuelt overskudd er skattepliktig og underskudd er fradragsberettiget. For nærmere informasjon om arbeidsgivers behandling av utgiftsgodtgjørelse, se Ligning-ABC 2014 under emnet: Merkostnader – besøksreiser til hjemmet. Ligning-ABC 2014 er tilgjengelig på skatteetaten.no

Arbeidsgiver refunderer faktiske kostnader eller arbeidstakeren får billettene som naturalytelse i forbindelse med besøksreise

Arbeidsgivers dekning av faktiske kostnader til besøksreise er ikke skattepliktig for arbeidstaker. Dette gjelder uavhengig av om arbeidstaker får billetten av arbeidsgiver eller om arbeidsgiveren refunderer arbeidstakerens reisekostnader. Slik skattefri dekning begrenser seg likevel til den delen av utgiftene som ikke overstiger kr 92 500 ((50 000 km x kr 1.50) + (25 000 km x kr 0,70)).

Begrensningsregelen gjelder ikke arbeidsgivers dekning av kostnader til flyreiser innenfor EØS-området, se under for særregel om bruk av fly på besøksreiser.

Særregel om bruk av fly på besøksreiser

Hvis det er brukt fly på besøksreise, kan skattyter velge å kreve fradrag for faktiske kostnader til flybillett istedenfor avstandsfradrag for flyreisen, se forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (FSFIN) § 6-44-5 annet ledd. I tillegg skal skattyter ha avstandsfradrag mv. for resten av reisen. Hvis skattyter reiser med fly og krever fradrag for faktiske kostnader til flybillett, samtidig som han bruker bil/kollektiv transport på noen av reisene/deler av reisene, skal maksimal reiseavstand etter skatteloven § 6-44 første ledd ikke reduseres med reiseavstanden knyttet til flyreisene. Forutsetningen for å få fradrag for kostnader til fly er at kostnadene til flyreisen dokumenteres ved billett, kvittering eller annen dokumentasjon fra flyselskapet. For billettløse reiser må utgiftene legitimeres med en reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser, arbeidstakers navn, tid og sted for avreise og ankomst samt pris. Dersom reiseselskapet ikke kan levere en reisebeskrivelse om foretatte reiser må det dokumenteres at utgiften er pådratt for gjennomførte reiser eller bestilte reiser som er betalt ved bestilling.

Arbeidsgiver besørger transporten ved å eie eller disponere plass på det kommunikasjonsmidlet som nyttes

I tilfeller hvor arbeidsgiver besørger transporten ved f.eks. selv å eie eller disponere plass på det kommunikasjonsmiddelet som nyttes, følger det av ligningspraksis at pendleren ikke skattlegges. Arbeidsgiver anses å besørge transporten i alle tilfeller der skattyteren reiser gratis eller med rabatt, med transportmiddel arbeidsgiveren eier, leier eller på annen måte disponerer. Der flere transportselskaper inngår avtale om å besørge transport for hverandres ansatte på vilkår som avviker fra markedspris, vil dette også anses som om arbeidsgiver besørger transporten.

Endringer i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven

På bakgrunn av konklusjonen ovenfor gjennomføres følgende endringer i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven med virkningstidspunkt 1. januar 2014:

§ 5-6-10 bokstav a skal lyde:

Følgende naturalytelser skal ikke tas med i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk:

a) Fri transport ved reise til og fra arbeidet og ved besøksreise til hjemmet for pendler *hvis arbeidsgiver besørger transporten ved å eie eller disponere plass på kommunikasjonsmiddel. Kjøper arbeidsgiver billett hos reiseselskapet, gjelder trekkfritaket bare for kostnader som ikke overstiger 92 500 kroner i året. Begrensingen på 92 500 kroner gjelder ikke for flyreiser innenfor EØS-området. Trekkfritaket for arbeidsgivers dekning av pendlerreiser gjelder ikke for pendler som har fått skattekort med standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker, jf. Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til skatteloven § 5-11-1 annet ledd.*

§ 5-6-11 første ledd skal lyde:

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger (refusjon) som kun dekker utgifter som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeidet, når utgiftene dokumenteres med kvittering eller annet bilag som tilfredsstiller kravene i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5, og dokumentasjonen vedlegges arbeidsgiverens regnskaper. Tilsvarende gjelder ved refusjon av pendlers reiseutgifter ved besøk i *hjemmet begrenset til 92 500 kroner i året og utgifter til kost og losji under reisene. Begrensningen på 92 500 kroner gjelder ikke for flyreiser innenfor EØS-området*. Opplysninger om formålet med utgiftsdekningen og navnet på arbeidstakeren skal fremgå av bilaget eller av vedlegg til dette. Ved refusjon av reise- og oppholdsutgifter skal det også fremgå hvem utgiftene omfatter, og hvilke arrangementer den reisende har deltatt på. Ved refusjon av bevertningsutgifter skal formålet med bevertningen fremgå, navnet på de personer som bevertningen omfatter samt navnet på den virksomhet som personen representerer. Elektronisk dokumentasjon tilfredsstiller kravet til bilag når dokumentasjonen er utstedt i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av dokumentasjonen.

§ 5-6-13 femte ledd skal lyde:

Bilgodtgjørelse til dekning av pendlers besøksreiser til hjemmet er trekkfri når utbetalt beløp ikke overstiger 92 500 kroner i året med tillegg av kostnader til ferge og bom etter forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (FSFIN) § 6-44-4. *Trekkfritaket er betinget av at godtgjørelsen ikke overstiger den kilometersatsen som Skattedirektoratet har fastsatt for fradrag for slike reiser. I tillegg må pendleren underskrive en oppgave med opplysninger om arbeidstakerens navn og adresse, at det er besøksreise, dato, start- og endepunkt for reisen og kjørelengde, jf. Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven § 6-44-5.*

Sivilombudsmannen

SKN 14-091 Gjeldsordning – rett til fremføring av underskudd

Lovstoff: Skatteloven § 14-6 andre ledd

Kort referat: Etter praksis har Skatteetaten nektet skattyter rett til fremføring av underskudd fra og med det inntektsåret han eller hun har fått etablert gjeldsordning etter gjeldsordningsloven. Etter Sivilombudsmannens syn er denne praksis ikke i samsvar med loven. Avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14-6 andre ledd skal ikke finne sted før det foreligger en *endelig ettergivelse* i samsvar med bestemmelsene i gjeldsordningsloven.

Sivilombudsmannen har 9. juli 2014 uttalt (Sak 2014/1187):

Ombudsmannen har av eget tiltak tatt Skatteetatens praksis med å nekte, eventuelt begrense, skattyters rett til fremføring av underskudd fra og med det inntektsåret han eller hun har fått etablert gjeldsordning etter gjeldsordningsloven, opp med Finansdepartementet på generelt grunnlag.

Finansdepartementets konklusjon i svarbrevet hit var at gjeld som omfattes av en frivillig eller tvungen gjeldsordning etter gjeldsordningsloven, ikke kan anses ettergitt før ved utløpet av gjeldsordningsperioden. Avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14-6 andre ledd kan derfor ikke finne sted før det foreligger en endelig ettergivelse i samsvar med bestemmelsene i gjeldsordningsloven. Departementet ville underrette Skattedirektoratet om at fremstillingen av de aktuelle reglene i Lignings-ABC ikke var dekkende.

Ombudsmannen deler Finansdepartementets standpunkt. Særlig på bakgrunn av fristreglene i ligningsloven § 9-6 forutsetter ombudsmannen at Finansdepartementet vil be Skattedirektoratet om å prioritere den videre oppfølgingen av saken.

Sakens bakgrunn

Saken ble tatt opp på bakgrunn av at det i en henvendelse hit ble anført at Skatteetatens bruk av skatteloven § 14-6 andre ledd som hjemmel for å nekte/begrense skattyters rett til fremføring av underskudd fra og med det inntektsåret han eller hun har fått etablert gjeldsordning etter gjeldsordningsloven, er lovstridig. Anførselen var blant annet underbygget med et vedtak fra Oslo overligningsnemnd i desember 2000, der det ble det lagt til grunn at gjeld som omfattes av en frivillig gjeldsordning, først skal anses ettergitt ved utløpet av gjeldsordningsperioden.

Undersøkelsene herfra

I brev 27. mai 2014 herfra ble Finansdepartementet bedt om å gi en nærmere redegjørelse for det rettslige grunnlaget for Skatteetatens bruk av skatteloven § 14-6 andre ledd når skattyter har fått etablert gjeldsordning etter gjeldsordningsloven, slik etatens praksis kommer til uttrykk i Lignings-ABC 2013/14, Gjeldsettergivelse, foreldelse m.v. pkt. 2.1 om gjeldsordning og tvangsakkord.

Finansdepartementet svarte slik i brev 27. juni 2014:

«1.

(...) Sivilombudsmannen [har] tatt opp «av eget tiltak og på generelt grunnlag» spørsmål om, og i hvilken utstrekning, Skatteetaten kan avskjære skattyters rett til fremføring av underskudd etter skatteloven § 14-6 andre ledd på det tidspunkt skattyter har fått etablert en frivillig eller tvungen gjeldsordning etter gjeldsordningsloven (lov 17. juli 1992 nr. 99).

Sivilombudsmannen viser til en uttalelse i Lignings ABC 2013/2014 pkt. 2.1, der det framgår at gjeldsettergivelse ved frivillig gjeldsordning eller tvangsakkord etter lov om gjeldsforhandling og konkurs (lov 8. juni 1984 nr. 58), vil være gjennomført når den frivillige gjeldsordningen er vedtatt, eller stadfestelse av tvangsakkord er vedtatt. Det uttales videre at: «tilsvarende gjelder etter lov 17. juli 1992 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner». Sivilombudsmannen sier at uttalelsen i Lignings ABC ikke synes å ta høyde for at gjeld som inngår i en frivillig eller tvungen gjeldsordning etter gjeldsordningsloven ikke vil være endelig ettergitt før gjeldsordningen er avsluttet i henhold til gjeldsordningsloven kapittel 6.(...)

2.

Spørsmålet er hvilket tidspunkt som gjelder for avskjæring av fremføring av underskudd ved gjeldsordning etter lov om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner.

Skatteloven § 14-6 annet ledd lyder:

«Hvis skattyter åpner offentlig akkordforhandling eller oppnår underhåndsakkoord med en eller flere av sine kreditorer, kan underskudd for inntektsåret og tidligere år bare kreves fratrullet for den del som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet.»

Forgjengeren til denne bestemmelsen, som kom inn ved lovendring i 1957, var skatteloven 1911 § 53 første ledd fjerde punktum, som lød:

«Adgang til å kreve fradrag faller også bort når den skattepliktiges bo kommer under konkursbehandling, når han åpner offentlig akkordforhandling eller oppnår underhåndsakkoord med en eller flere av sine kreditorer. – Departementet kan dispensere fra bestemmelsene i de to foregående punktum.»

Regelen var motivert med at en konkursskyldner mv. ikke bør få inntektsfradrag for et tap som ikke han, men hans kreditorer bærer, og som kommer til fradrag i inntekten på kreditors hånd.

Ved lovendring med virkning fra 1989 fikk bestemmelsen samme innhold som den har i skatteloven i dag. I forarbeidene (Ot.prp. nr. 52 (89-90) s. 11 vises det til dispensasjonspraksis, der det normalt:

«gis samtykke til at underskudd fortsatt kan framføres i den utstrekning det overstiger den ettergitte gjeld. Bakgrunnen for denne praksis er at kreditorer som har ettergitt gjeld normalt får fradrag tilsvarende det beløp den enkelte kreditor har ettergitt, og at debitor ikke bør få fradrag for tap som kreditor har båret gjennom gjeldsettergivelse. Ettergivelse regnes normalt som ikke skattepliktig fordel for debitor.»

Departementet uttaler videre i Ot.prp. nr. 52 at man:

«slutter seg til en arbeidsgruppe som har foreslått at det gis anledning til fortsatt fremføring av den del av det akkumulerte underskudd som overstiger det ettergitte beløp. Dermed unngår man at debitor får fradrag for tap som kreditor har båret. Departementet er videre enig med arbeidsgruppen i at det ikke bør settes som vilkår for reduksjon av det akkumulerte underskudd at kreditor har fradragsrett...»

Det er ingen uttalelser i forarbeidene som gir særskilt pekepinn om hvordan uttrykket «ettergitt gjeldsbeløp» skal forstås. Utgangspunktet skulle derfor være en alminnelig pengekravrettslig forståelse, dvs. at det avgjørende er når det foreligger en rettslig bindende ettergivelse.

En frivillig gjeldsordning kan gå ut på at gjelden helt eller delvis skal falle bort med en gang. Men den kan også gå ut på at gjelden først skal falle bort «etter utløpet av gjeldsordningsperioden», jf. gjeldsordningsloven § 4-2 første ledd første punktum. I sistnevnte fall skal gjeldsordningsperioden normalt være fem år. I kommentarene til gjeldsordningsloven på Gyldendal rettsdata sier Ernst Moe (note 154): «Skal gjelden helt eller delvis falle bort etter utløpet av gjeldsordningsperioden, hefter skyldneren for kravet og skal i perioden betale dividende». En lignende bestemmelse for tvungen gjeldsordning som sier at skyldneren skal være fri for gjelden ved utløpet av gjeldsordningsperioden, finnes i gjeldsordningsloven § 5-2 fjerde ledd. Så lenge perioden ikke er utløpt, kan en kreditor begjære endringer i gjeldsordningen dersom det inntreffer vesentlige forbedringer i skyldnerens økonomiske stilling. Dette kan også skje dersom skyldnerens bolig har steget mye i verdi i perioden. Dersom skyldneren grovt tilsidesetter sine plikter etter gjeldsordningen, kan retten oppheve ordningen på begjæring fra en kreditor, jf. gjeldsordningsloven § 6-2 tredje ledd.

Både ordlyden i gjeldsordningsloven og systemet med en gjeldsordningsperiode tilsier at gjelden ikke er endelig ettergitt før utløpet av gjeldsordningsperioden. I gjeldsordningsperioden er ettergivelsen betinget; ikke bare av at man har nådd et

tidspunkt fram i tid, men også av at debitor oppfyller sine plikter i henhold til ordningen og at det ikke inntreffer vesentlige endringer i hans økonomiske stilling. Etter en alminnelig rettslig forståelse er det derfor ikke grunnlag for å si at gjelden er «ettergitt» før gjeldsordningsperioden er utløpt.

Det kan anføres at sammenhengen i skatteloven tilsier at bortfall av underskudd ved ettergivelse bør inntreffe på samme tidspunkt som en inntekt ved ettergivelse ville være skattepliktig (ved eventuell skatteplikt for slike fordeler). Etter realisasjonsprinsippet vil ikke resolutive betingelser av den art som gjelder for endelig ettergivelse i gjeldsordningsperioden hindre tidfesting av fordel vunnet ved ettergivelse. Departementet mener likevel at dette ikke kan være avgjørende ved fortolkning av begrepet ettergivelse i skatteloven § 14-6 annet ledd, når det foreligger en lovregulering i gjeldsordningsloven som sier at skyldneren hefter for gjelden i hele gjeldsordningsperioden.

Det sentrale hensyn bak regelen er at debitor ikke skal få fradrag for et tap som kreditor lider. Det er likevel ingen direkte kobling mellom fradragsrett hos henholdsvis kreditor og debitor; lovteksten stiller ikke krav om dette og forarbeidene sier at en slik kobling ikke finnes, jf. foran.

3.

På denne bakgrunn mener departementet at ved frivillig og tvungen gjeldsordning etter gjeldsordningsloven, kan skyldnerens gjeld ikke anses ettergitt før ved utløpet av gjeldsordningsperioden, jf. gjeldsordningsloven § 4-2 første ledd og § 5-2 fjerde ledd. Etter departementets oppfatning kan ikke avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14-6 annet ledd finne sted før det foreligger en endelig ettergivelse i samsvar med bestemmelsene i gjeldsordningsloven.

Departementet er derfor av den mening at fremstillingen av gjeldende regler på dette punkt i Lignings ABC ikke er dekkende. Departementet vil underrette Skattedirektoratet om dette.»

I avsluttende brev til Finansdepartementet skrev ombudsmannen blant annet

Finansdepartementet har i svarbrevet 27. juni 2014 gitt en utførlig redegjørelse for når gjeld omfattes av en frivillig eller tvungen gjeldsordning skal anses ettergitt, jf. skatteloven § 14-6 andre ledd, sammenholdt med reglene i gjeldsordningsloven § 4-2 første ledd og § 5-2 fjerde ledd.

Ombudsmannen deler departementets standpunkt om at gjeld som omfattes av en frivillig eller tvungen gjeldsordning etter gjeldsordningsloven, ikke kan anses ettergitt før ved utløpet av gjeldsordningsperioden, og at avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14-6 andre ledd ikke kan finne sted før det foreligger en endelig ettergivelse i samsvar med bestemmelsene i gjeldsordningsloven. Ombudsmannen har også merket seg at Finansdepartementet mener fremstillingen av de aktuelle reglene i Lignings-ABC ikke er dekkende, og at departementet derfor vil underrette Skattedirektoratet om dette.

Særlig på bakgrunn av fristreglene i ligningsloven § 9-6 forutsetter ombudsmannen at Finansdepartementet vil be Skattedirektoratet prioritere den videre oppfølging av saken, slik at departementets standpunkt blir fulgt i ligningsarbeidet ved det enkelte skattekontor så raskt som mulig.

Forskriftsendringer

SkN 14-092 Endring i Skattebetalingsforskriften § 5-6-10, § 5-6-11 og § 5-6-13

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

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 9. juli 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. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) kapittel 4, 5, 6 og 7.

I

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

§ 5-6-10 bokstav a skal lyde:

a) Fri transport ved reise til og fra arbeidet og ved besøksreise til hjemmet for pendler hvis arbeidsgiver besørger transporten ved å eie eller disponere plass på kommunikasjonsmiddel. Kjøper arbeidsgiver billett hos reiseselskapet, gjelder trekkfritaket bare for kostnader som ikke overstiger 92 500 kroner i året. Begrensingen på 92 500 kroner gjelder ikke for flyreiser innenfor EØS-området. Trekkfritaket for arbeidsgivers dekning av pendlerreiser gjelder ikke for pendler som har fått skattekort med standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker, jf. Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til skatteloven § 5-11-1 annet ledd.

§ 5-6-11 første ledd skal lyde:

(1) Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger (refusjon) som kun dekker utgifter som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeidet, når utgiftene dokumenteres med kvittering eller annet bilag som tilfredsstiller kravene i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5, og dokumentasjonen vedlegges arbeidsgiverens regnskaper. Tilsvarende gjelder ved refusjon av pendlers reiseutgifter ved besøk i hjemmet begrenset til 92 500 kroner i året og utgifter til kost og losji under reisene. Begrensningen på 92 500 kroner gjelder ikke for flyreiser innenfor EØS-området. Opplysninger om formålet med utgiftsdekningen og navnet på arbeidstakeren skal fremgå av bilaget eller av vedlegg til dette. Ved refusjon av reise- og oppholdsutgifter skal det også fremgå hvem utgiftene omfatter, og hvilke arrangementer den

reisende har deltatt på. Ved refusjon av bevertningsutgifter skal formålet med bevertningen fremgå, navnet på de personer som bevertningen omfatter samt navnet på den virksomhet som personen representerer. Elektronisk dokumentasjon tilfredsstiller kravet til bilag når dokumentasjonen er utstedt i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av dokumentasjonen.

§ 5-6-13 femte ledd skal lyde:

(5) Bilgodtgjørelse til dekning av pendlers besøksreiser til hjemmet er trekkfri når utbetalt beløp ikke overstiger 92 500 kroner i året med tillegg av kostnader til ferje og bom etter forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (FSFIN) § 6-44-4. Trekkfritaket er betinget av at godtgjørelsen ikke overstiger den kilometersatsen som Skattedirektoratet har fastsatt for fradrag for slike reiser. I tillegg må pendleren underskrive en oppgave med opplysninger om arbeidstakerens navn og adresse, at det er besøksreise, dato, start- og endepunkt for reisen og kjørelengde, jf. Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven § 6-44-5.

II

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

**SKN 14-093 Forskrift om gebyr og tvangsmulkt etter ftrl.
§ 25-3**

Forskrift om gebyr og tvangsmulkt etter folketrygdloven § 25-3 for arbeidsgiver som gir uriktige opplysninger til arbeidstakerregisteret mv.

Hjemmel: Fastsatt av Arbeids- og sosialdepartementet 10. juli 2014 med hjemmel i lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 25-3 sjuende ledd.

§ 1. Forskriftens innhold

Forskriften her gir regler om gebyr og tvangsmulkt for arbeidsgiver som i strid med folketrygdloven § 25-1 og § 25-10 med forskrifter gir uriktige opplysninger om arbeidsforhold eller inntekt.

Trer i kraft 1 jan 2015.

§ 2. En eller flere forsømmelser

En eller flere uriktige opplysninger om samme arbeidstaker eller oppdragstaker regnes som én forsømmelse. Hvis samme forhold gjelder flere arbeidstakere eller oppdragstakere, regnes det som like mange forsømmelser som antall arbeidstakere eller oppdragstakere feilen berører.

Trer i kraft 1 jan 2015.

§ 3. Melding til Arbeids- og velferdsdirektoratet om illeggelse av tvangsmulkt

Arbeids- og velferdsdirektoratet skal ha melding om tvangsmulkt som løper i lengre tid enn tre uker.

Trer i kraft 1 jan 2015.

§ 4. Forholdet mellom gebyr og tvangsmulkt

Gebyr skal utelukkende anvendes når arbeidsgiver ikke gir korrekte opplysninger innenfor de frister som er fastsatt, slik at det må purres. Dersom det gis en ny frist til å rette på forholdet, er det tvangsmulkt som skal anvendes for å framtvinge oppfyllelse av pliktene.

Trer i kraft 1 jan 2015.

§ 5. Økt gebyr og tvangsmulkt ved gjentakelse

Ved gjentatt brudd på opplysningsplikten innen tolv måneder fra illeggelse av gebyr eller tvangsmulkt, kan det bestemmes at gebyret skal utgjøre to rettsgebyr og at tvangsmulkten skal utgjøre ett rettsgebyr.

Trer i kraft 1 jan 2015.

§ 6. Klage over vedtak. Ettergivelse av gebyr og tvangsmulkt

Vedtak om gebyr eller tvangsmulkt kan påklages til nærmeste overordnede organ eller til det organ som Arbeids- og velferdsdirektoratet bestemmer etter reglene i forvaltningsloven kapittel VI Om klage og omgjøring.

NAV Aa-registeret kan ettergi ilagt gebyr eller tvangsmulkt etter reglene i folketrygdloven § 25-3 sjette ledd.

Grunngitt klage eller søknad om ettergivelse må være framsatt for NAV Aa-registeret innen seks uker etter at skriftlig melding om vedtaket er kommet fram til vedkommende part. Vedtak i sak om ettergivelse kan påklages etter reglene i første ledd. Klage over ilagt gebyr eller tvangsmulkt eller søknad om ettergivelse har oppsettende virkning.

Trer i kraft 1 jan 2015.

§ 7. Ikrafttredelse

Forskriften trer i kraft 1. januar 2015. Fra samme tid oppheves forskrift 29. juni 2000 nr. 699 om gebyr og tvangsmulkt etter folketrygdloven § 25-3 for arbeidsgiver som ikke oppfyller plikten til å gi meldinger til arbeidstakerregisteret mv.

SkN 14-094 Endring i forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret

Forskrift om endring i forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret

Hjemmel: Fastsatt av Arbeids- og sosialdepartementet 10. juli 2014 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 25-1 og lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) § 4.

I

I forskrift 18. august 2008 nr. 942 om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret gjøres følgende endringer:

§ 3 nr. 2 annet ledd oppheves.

§ 4 nr. 3 skal lyde:

3. Hvor melding skal sendes m.m.

Melding om registrering etter nr. 1 skal sendes enten direkte til Enhetsregisteret eller til NAV Aa-registeret, som uten opphold skal sende den til Enhetsregisteret. Melding skal sendes slik Enhetsregisteret bestemmer. Melding kan sendes elektronisk når forholdene ligger til rette for dette, og skal sendes elektronisk dersom dette er bestemt med hjemmel i enhetsregisterloven § 12 tredje ledd.

§ 5 nr. 1 skal lyde:

1. Meldeplikt

Arbeidsgiver plikter å sende melding om arbeidstaker som nevnt i § 3 nr. 2 til arbeidstakerregisteret.

§ 5 nr. 2 skal lyde:

2. Unntak fra meldeplikten

Arbeidsgiver har ikke meldeplikt for en arbeidstaker når

a) lønnsutbetalingene til arbeidstakeren er fritatt for arbeidsgiveravgift etter bestemmelsene i folketrygdloven § 23-2 sjette til åttende ledd,

- b) lønnsutbetalingene til arbeidstakeren i løpet av inntektsåret antas ikke å ville overstige det beløp som er fritatt fra lønnsinnberetningsplikt etter § 5-2-1 i samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparts opplysningsplikt,
- c) arbeidstakeren er utenlandsk statsborger i arbeid for en internasjonal organisasjon med sete i Norge,
- d) arbeidstakeren skal rapporteres til skattekontoret i henhold til ligningsloven § 5-6.

Unntaket i første ledd bokstav b gjelder inntil den måneden beløpsgrensen overskrides.

§ 6 skal lyde:

§ 6. Meldepliktens omfang

1. Melding om inntak

Det skal sendes én melding for hvert arbeidsforhold.

Meldingen skal, i tillegg til å angi enhetens eller virksomhetens organisasjonsnummer, gi opplysninger om:

- a) arbeidstakerens fødselsnummer eller D-nummer,
- b) type arbeidsforhold,
- c) yrkeskode,
- d) startdato og eventuelt sluttdato for arbeidsforholdet,
- e) antall timer per uke som en full stilling tilsvarer,
- f) arbeidstakerens avtalte arbeidstid angitt i form av stillingsprosent. Dersom det ikke er avtalt fast arbeidstid eller arbeidstiden avviker fra avtalt arbeidstid, skal arbeidet timer oppgis,
- g) arbeidstidsordning,
- h) avlønningstype,
- i) dato for siste lønnsendring og dato for siste endring av stillingsprosent,
- j) landkode for inntekt opptjent i annet land enn Norge,
- k) startdato og sluttdato for permisjon eller permittering med eller uten lønn utover 14 dager samt permisjonens eller permitterings prosentvis størrelse av stilling. Dette gjelder ikke permisjon eller permittering der arbeidstakeren har tillitsverv med lønn fra arbeidsgiver i permisjons- eller permitteringstiden.

For arbeidstakere til sjøs på fartøy eller flyttbar innretning skal meldingen i tillegg inneholde opplysninger om hvilket skipsregister fartøyet eller innretningen er registrert i (NOR, NIS eller utenlandsk register). Det skal også opplyses om type fartøy eller type innretning (turistskip, boreplattform eller annet), samt hvilken fart fartøyet går i (innenriks- eller utenriksfart).

Arbidsforholdet anses å ta til den første dag arbeidstakeren har rett eller plikt til å utføre arbeid.

2. Melding om opphør

Melding om opphør av arbeidsforhold, med opplysninger som nevnt i nr. 1 andre og tredje ledd og sluttdato, skal sendes når

- a) arbeidsforholdet opphører,
- b) arbeidstakeren overføres til arbeid som ikke omfattes av forskriften her.

Arbidsforholdet anses å opphøre fra det tidspunkt retten eller plikten til å utføre arbeid har falt bort.

3. Meldingsfrist

Fristen i folketrygdloven § 25-1 andre ledd første punktum, jf. a-opplysningsloven § 4 tredje ledd gjelder ikke.

Melding om inntak av arbeidstaker og opphør av arbeidsforhold for foregående måned skal leveres etter reglene i a-opplysningsloven med tilhørende forskrift.

Ved alvorlige eller gjentatte brudd på opplysningsplikten kan det bestemmes at fristen som nevnt i første ledd likevel skal gjelde for opplysninger som nevnt i § 6 nr. 1 andre ledd bokstav a til d. Ved opphør skal det i tillegg gis opplysninger om sluttdato. Dersom opplysningsplikten igjen oppfylles i en periode, kan det bestemmes at arbeidsgiver igjen kan følge den alminnelige frist for rapportering.

Melding om inntak av arbeidstaker etter § 5 nr. 2 andre ledd, skal leveres i måneden etter at beløpsgrensen ble overskredet.

§ 7 skal lyde:

§ 7. Kontroll av opplysningene i registeret

For å sikre kvaliteten på opplysningene i registeret, kan det gjennomføres kontroll av arbeidsgiveres oppfyllelse av innrapporteringsplikten.

Deloverskrift IV skal lyde:

IV. Tiltak overfor arbeidsgiver som gir uriktige opplysninger om arbeidsforhold

§ 14 skal lyde:

§ 14. Gebyr og tvangsmulkt

Arbeids- og velferdsetaten kan ilegge en arbeidsgiver gebyr, tvangsmulkt eller begge deler når arbeidsgiveren har gitt uriktige opplysninger i strid med folketrygdloven § 25-1 annet ledd med tilhørende forskrifter og § 25-10 med tilhørende forskrifter, se folketrygdloven § 25-3 med forskrifter.

§ 16 skal lyde:

§ 16. Behandling av opplysninger fra registeret

Det kan settes vilkår for behandlingen av opplysninger som utleveres i medhold av forskriften her. Opplysninger som kan identifisere arbeidstakere eller arbeidsgivere skal makuleres eller slettes når de ikke lenger er aktuelle for det formål de er innhentet for. Statistikker eller publikasjoner med registeropplysninger som kilde, må ikke offentliggjøres slik at enkeltpersoner kan identifiseres

II

Forskriften trer i kraft 1. januar 2015.

SkN 14-095 Forskrift om arbeidsgivers opplysningsplikt

Forskrift til folketrygdloven § 25-10 om arbeidsgivers opplysningsplikt om arbeidsforhold og inntekt.

Hjemmel: Fastsatt av Arbeids- og sosialdepartementet 10. juli 2014 med hjemmel i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 25-10.

§ 1. Opplysninger om arbeidsforhold og oppdragsforhold

Arbeidsgiver som plikter å sende melding om arbeidstaker til arbeidstakerregisteret, skal uoppfordret etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om arbeidsforhold som nevnt i forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret § 6 nr. 1. Opplysningsplikten etter første punktum gjelder så langt det passer også for den som utbetaler lønn eller yter annen godtgjørelse til en oppdragstaker utenfor tjenesteforhold.

Trer i kraft 1 jan 2015.

§ 2. Opplysninger om inntekt

Arbeidsgiver og den som utbetaler lønn eller yter annen godtgjørelse utenfor tjenesteforhold, plikter etter reglene i a-opplysningsloven uoppfordret å gi opplysninger om arbeidstakerens og oppdragstakerens inntektsforhold. Inntekt som rapporteres etter første punktum skal fordeles på hver virksomhet som er registrert i Enhetsregisteret.

Trer i kraft 1 jan 2015.

§ 3. Særskilt om opptjeningsperiode for inntekt

Arbeidsgiver og den som utbetaler lønn eller yter annen godtgjørelse utenfor tjenesteforhold, kan uoppfordret gi opplysninger om at inntekt som nevnt i § 2 er opptjent i en annen periode enn rapporteringsmåneden eller i en del av rapporteringsmåneden.

Trer i kraft 1 jan 2015.

§ 4. Ikrafttredelse

Forskriften trer i kraft 1. januar 2015.