



Skattenytt 9/2014

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

HØYESTERETTSDOMMER	1
SkN 14-103 Terratec	1
SkN 14-104 Bonheur/Ganger Rolf	12
LAGMANNSRETTSDOMMER	23
SkN 14-105 Virksomhetsinntekter i Irland	23
SkN 14-106 Fradrag for tap på garantiansvar	31
TINGRETTSDOMMER	46
SkN 14-107 Lønnsinntekt eller næringsinntekt	46
SkN 14-108 Privat bruk av fly i eget AS	59
SkN 14-109 Innvinning av utbytte. Tilleggsskatt.	81
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	91
SkN 14-110 Foreldrefradrag for barn i idrettsforeninger ol.	91
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	93
SkN 14-111 Bruk av arbeidsgivers bil på tjenestereise med overnatting, arbeidsgiveravgift	93
SkN 14-112 Fusjon, rentefradrag – spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring.	99
FORSKRIFTSENDRINGER	112
SkN 14-113 Endring i FSFIN § 5-22-4 og § 10-12-1	112
SkN 14-114 Endring i forskrift om gebyr etter ligningsloven	112

Høyesterettsdommer

SkN 14-103 Terratec

Lovstoff: Folketrygdloven § 23-2, jf. skatteloven § 5-1 første ledd – folketrygdloven § 24-3 tredje ledd, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b, nr. 2 og nr. 4 flg.

Høyesteretts dom av 4. september 2014,

Dommere: Matheson, Øie, Endresen, Bergsjø og Tjomsland. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TRD 20.02.2012, Borgarting lagmannsrett, LRD 05.12.2013 – Høyesterett HR 2014-01758-A (sak nr. 2014/277)

Ankende part: Terratec AS (advokat Sven Olav Larsen).

Ankemotpart: Staten v/Skatt øst (advokat Helge Skogseth Berg – til prøve).

Hva saken dreide seg om:

Spørsmål om adgangen til å fremsette *nye rettslige anførsler* for domstolene ved overprøving av ligningsvedtak. Underkurs ved tegning av aksjer var beskattet som lønn og ved rettslig overprøving ble det fremsatt ny anførsel om at det enten i) ikke forelå noen fordel eller ii) at eventuell fordel ikke var vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5-1 – en anførsel Høyesterett fant at skattyter kunne fremsette ved rettslig overprøving av skattevedtaket.

Kort omtale av dommen:

Saksforholdet: To aksjonærer i Terratec AS fremmet i 2006 krav om emisjon i henhold til en aksjonæravtale fra 2004 til aksjenes pålydende. Aksjonærene la til grunn at tegningskursen var NOK 2 000 lavere enn omsetningsverdi og det ble innberettet NOK 300 000 i lønn på de to aksjetegnerne.

Etter varsel traff skattekontoret vedtak om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift i Terratech som ble forhøyet med NOK 2 344 000. Grunnlaget for forhøyelsen i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget var at nytegning til kurs under omsetningsverdi utgjorde en fordel vunnet ved arbeid som medførte plikt for selskapet til å innberette dette som lønn, jf. folketrygdloven § 24-2.

Vedtaket ble påklaget på det grunnlag at underkursen ved nytegning var fastsatt for høyt i vedtaket, men klagenemnda fastholdt vedtaket.

Rettslig overprøving: Skattyter brakte klagevedtaket inn for rettslig overprøving og anførte at fordelens størrelse var feilaktig fastsatt. Etter at sluttinnlegg var inngitt fremsatte Terratech en ny anførsel som gikk ut på at i) *det ikke forelå noen fordel i skattemessig forstand* eventuelt at ii) at

en eventuell fordel ved aksjetegningen *ikke var skattepliktig* da den ikke var *vunnet ved arbeid* etter skatteloven § 5-1.

Asker og Bærum tingrett frifant Skatt øst som også ble tilkjent sakskostnader. Retten fant at skattyter ikke for tingretten kunne fremsette en ny anførsel om at underkursen ikke var skattepliktig siden en slik anførsel ikke var gjort gjeldende under lignings- og klagebehandlingen.

Borgarting lagmannsrett forkastet anken og påla Terratech å dekke statens sakskostnader. Begrunnelsen var den samme som det tingretten hadde lagt til grunn.

Høyesterett kom til motsatt resultat; lagmannsrettens dom ble opphevet og skattyter tilkjent sakskostnader.

Høyesterett slår her fast med henvisning til Rt. 2009-105 (Enskilda) at domstolene i prinsippet står fritt i å overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen i et ligningsvedtak med mindre det finnes særlig hjemmel for noe annet. Det følger videre av Rt. 2010-999 (First Securities, kommentert i SkatteNytt 2010 nr. 8) at domstolene må holde seg innenfor det *saksforhold* som ligningsvedtaket bygger på – dvs. at de ikke kan ”*prøve en annen privatrettslig disposisjon*” (avsn. 37).

Etter høyesteretts oppfatning dreide den nye anførsel for tingretten seg ikke om et nytt faktum som ikke var fremlagt under lignings- og klagebehandlingen, men utelukkende om en ny *rettslig anførsel*. Høyesterett fastslo i dom noe som fremstår som selvfølgelig, nemlig at retten står fritt i å overprøve et ligningsvedtak med en annen rettslig begrunnelse enn det vedtaket bygger på (avsnitt 46), men viser samtidig til at domstolenes kompetanse er begrenset til å overprøve det saksforhold som er lagt til grunn i vedtaket (avsnitt 48).

Skattyter har altså adgang til å fremlegge nye rettslige anførsler ved en domstolsprøvelse av ligningsvedtak – også anførsler som ikke har vært påberopt under lignings- eller klagebehandlingen. Et viktig poeng er at adgangen til å komme med ny juss ikke er begrenset til om ”*det er et stort ”sprang” i argumentasjonen*” (avsnitt 49). Noe annet følger heller ikke av tvisteloven § 11-2 første ledd som ikke er til hinder for at nye rettslige anførsler tas til behandling i en tvistesak, men bestemmelsen regulerer de begrensninger som partenes prosesshandlinger setter for hva domstolene kan bygge sin avgjørelse på.

Skatteklagenemndas vedtak bygger som nevnt på at fordelene ved å tegne aksjer til underkurs hadde karakter av lønn – altså fordel vunnet ved arbeid i relasjon til skatteloven § 5-1. Men dette er jo en rettslig subsumsjon av forholdet som skattyter var uenig i som dreide seg om den samme privatrettslige disposisjon – samme saksforhold – som det klagevedtaket baserte seg på. I denne sak var det altså rettsanvendelsen det dreide seg om – og da står altså domstolene fritt i å bygge på et annet rettsgrunnlag enn det som er lagt til grunn i vedtaket.

Referentens kommentarer:

Resultatet av denne dom er etter min mening ikke overraskende på bakgrunn av den avklaring som skjedde i Rt. 2010-999 (First Securities). Selv om domstolene står fritt i *rettsanvendelsen* ved overprøving av ligningsvedtak, er de bundet av *det saksforhold* som er lagt til grunn i

vedtaket: Det er jo dette som er gjenstand for rettslig overprøving. Staten kan altså ikke anføre at et ligningsvedtak må opprettholdes på grunnlag av et nytt saksforhold like lite som skattyter kan trekke inn et nytt saksforhold som grunnlag for en påstand om at vedtaket må oppheves.

Det må på denne bakgrunn trekkes en grense mellom hva som er en anførsel som gjelder saksforholdet og hva som må anses for å gjelde rettsanvendelsen – en grensedragning som normalt ikke burde by på de store problemer. I denne sak dreide det seg om en ny anførsel for domstolene om at fordel ved nytegningen av aksjene i Terratec i 2007 ikke kunne anses som ”fordel vunnet ved arbeid” etter skatteloven § 5-1 – noe skattyter ikke hadde anført tidligere under lignings- og klagebehandlingen. Men dette er åpenbart et rettsanvendelsesspørsmål som altså de underordnede instanser skulle ha vurdert. Man kan kanskje være noe overrasket over at tingrett og lagmannsrett kunne gå seg vill her!

Syv

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder spørsmålet om adgangen til å sette frem nye rettslige anførsler ved domstolsprøving av ligningsvedtak der det faktum som danner grunnlaget for anførselen allerede har vært fremlagt for ligningsmyndighetene.
- (2) Terratec AS ble stiftet 13. november 2003. Erik Hagbø og Øivind Aase var blant stifterne. De tegnet aksjer i selskapet sammen med en rekke andre tidligere ansatte og konsulenter i Fjellanger Widerøe Geomatics AS, som var under konkursbehandling. Både Hagbø og Aase ble i henholdsvis mars/april og juni 2004 formelt ansatt i det nye selskapet; Aase som daglig leder.
- (3) Kort tid etter stiftelsen ble det gjennomført en emisjon i Terratec. Hagbø og Aase var blant dem som tegnet aksjer i emisjonen. Aksjekapitalen utgjorde etter kapitalforhøyelsen 1 687 000 kroner, fordelt på 1 687 aksjer pålydende 1 000 kroner.
- (4) Terratec kjøpte virksomheten i Fjellanger Widerøe Geomatics AS fra konkursboet og førte den videre i det nystiftede selskapet. Kjøpet ble finansiert ved egenkapital og banklån. Ved låneopptaket stilte tre av aksjonærene, Erik Hagbø, Øivind Aase og Lars Lønaas, sikkerhet for et beløp på 300 000 kroner hver.
- (5) Det ble inngått en aksjonæravtale 15. februar 2004. Samme dag ble det også inngått en tilleggsavtale, der det ble vist til sikkerhetsstillelsen for selskapets banklån. Punkt 2 lyder:

"Kompensasjon

For sikkerhetsstillelsen, den binding dette innebærer i forhold til disponering av panteobjektene for eieren og den ekstra risikoeksponering som foreligger, skal det gjøres endringer i Avtalens § 2.1 derved at garantiaksjonærene skal ha særrettigheter som følger:

- A. Ved utdeling av utbytte, skal garantiaksjonærene forlods motta til fordeling seg imellom i det forhold de har garantert, utbytte som tilsvarer akkumulert renteutgift til lånegiver på utbytteutdelingstidspunktet (eller alternativt den provisjon som banker tar på bankgaranti)

- B. Garantiaksjonærene kan på ethvert tidspunkt etter inngåelse av denne tilleggsavtale, kreve at det skjer en rettet emisjon til dem til pari kurs med det antall aksjer som hver av dem har stilt pant for."
- (6) Hagbø og Aase fremmet i 2006 krav om rettet emisjon etter tilleggsavtalens punkt 2 B. Slik emisjon ble vedtatt av generalforsamlingen i 2007, og selskapets vedtekter ble endret i samsvar med dette. Etter emisjonen utgjorde aksjekapitalen 2 287 000 kroner fordelt på 2 287 aksjer.
- (7) Ved kapitalforhøyelsen la man til grunn at omsetningsverdien pr. aksje var 2 000 kroner. Terratec innberettet 300 000 kroner som lønn for både Aase og Hagbø, idet selskapets revisor gikk ut fra at fordelene ved emisjon til pari kurs var vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-1 første ledd. Lønnsinnberetningen ble lagt til grunn ved beregningen av arbeidsgiveravgift for selskapet, jf. folketrygdloven § 24-2.
- (8) Skattekontoret henvendte seg i mai 2008 til Terratec og stilte spørsmål om den kurs som ble benyttet ved fastsettelsen av fordelene i 2007, var satt for lavt ut fra selskapets drift/regnskap. I brevet ble det også stilt spørsmål ved en annen disposisjon som ikke vedkommer vår sak.
- (9) Terratec redegjorde i sitt svar ikke bare for verdsettingen i 2007, men også for selskapets finansiering og bakgrunnen for og utøvelsen av den rettigheten som var nedfelt i tilleggsavtalens punkt 2B. I tilknytning til redegjørelsen ble diverse sentrale dokumenter fremlagt.
- (10) Skattekontoret traff etter varsel vedtak om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift. I vedtaket ble det tatt utgangspunkt i skatteloven § 5-1 første ledd om at enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital mv. anses som skattepliktig inntekt. Skattekontoret kom til at verdien av aksjene var satt for lavt, og at den minst skulle vært satt til andel av bokført verdi på tidspunktet for nytegningen. Grunnlaget for arbeidsgiveravgiften for 2007 ble derfor økt med 2 344 000 kroner. Under saksbehandlingen synes alle parter å ha forutsatt at emisjon til pari kurs var en fordel vunnet ved arbeid.
- (11) Terratec påklagde vedtaket. I klagen heter det at det rettslige spørsmålet i saken "er om Aase og Hagbø hadde en 'fordel vunnet ved arbeid' etter skatteloven § 5-1 første ledd som skal inngå i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift ..., og størrelsen på denne fordelene". I fortsettelsen skriver selskapet:

"3.2 Fordel

TerraTec, Aase og Hagbø har selv lagt til grunn at de to sistnevntes aksjeerverv ved kapitalforhøyelsen var en fordel vunnet ved arbeid, og innberettet derfor kr 1 000 per aksje, dvs. totalt kr 600 000 som lønn.

For at det skal foreligge en fordel, må skattyter ha mottatt noe vederlagsfritt eller til underpris. Etter vår oppfatning kan det stilles spørsmål ved om Aase og Hagbø i det hele tatt mottok en fordel: Retten til å tegne aksjer til pålydende var en kompensasjon for at Aase og Hagbø privat

hadde stilt sikkerhet på kr 300 000 for TerraTecs gjeld. Da man skulle forsøke å videreføre en virksomhet som hadde gått konkurs, innebar dette en åpenbar risikoeksponering.

Vi lar dette ligge her, og forutsetter i det følgende at Aase og Hagbø mottok en fordel ved aksjeerhvervet. At de hadde stilt sikkerhet, må imidlertid ha betydning ved verdsettelsen av fordelene.

Spørsmålet i saken er derfor hva fordelene Aase og Hagbø hadde i forbindelse med kapitalforhøyelsen i TerraTec 28.06.2007, kan verdsettes til. ..."

(12) Skatteklagenemnda fastholdt i sitt vedtak skattekontorets ligning og uttalte blant annet:

"Det som er problemstillingen i saken, og som det synes å være enighet om, er verdsettelsen av fordelene. Dersom skatteklagenemnda skulle komme til at den prisen som er oppnådd for aksjene ikke tilsvarer markedsverdi, er det på det rene at det foreligger en fordel som er skattepliktig etter skatteloven § 5-1 som vunnet ved arbeid.

...

Skatteklagenemnda har kommet til at Aase og Hagbø ved sine erverv har mottatt en fordel som er skattepliktig som arbeidsinntekt, og følgelig skal beløpene også inngå i selskapets arbeidsgiveravgiftsgrunnlag, jf. ftrl. § 23-2."

(13) Terratec tok etter dette ut søksmål mot staten v/Skatt øst med påstand om at den fastsatte ligningen hva gjelder økningen i arbeidsgiveravgift oppheves. Påstanden ble grunnlagt med at vedtaket bygger på feil bevisvurdering og feil lovanvendelse ved verdsettelse av fordelene.

(14) Etter at sluttinnlegg var avgitt, gjorde Terratec følgende gjeldende i et særskilt prosesskriv:

"Ved nærmere gjennomgang av sakens dokumenter finner jeg for ordens skyld grunn til å presisere at jeg til støtte for påstanden om at Skatteklagenemndas vedtak må oppheves, både vil anføre at det i dette tilfellet ikke foreligger noen fordel, og at eventuell fordel ved aksjetegningen ikke er skattepliktig, fordi den ikke er å anse som vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-1.

Dette bl.a. med henvisning til tidligere fremholdte anførsler om at retten til å tegne aksjer til pari kurs må anses som kompensasjon for den risiko som fulgte med Aases og Hagbøs sikkerhetsstillelser. Tilstrekkelig tilknytning mellom eventuell fordel og de angjeldenes ansettelsesforhold foreligger ikke."

(15) Tingretten kom til at anførselen ikke hadde vært fremsatt under saksbehandlingen for skatteklagenemnda, og at den da ikke kunne påberopes under den etterfølgende domstolsbehandlingen. Etter tingrettens oppfatning var følgelig adgangen til å påberope anførselen tapt. Terratec fikk heller ikke medhold i innsigelsene knyttet til verdsettelsen av fordelene.

(16) Asker og Bærum tingrett avsa 20. februar 2012 dom med slik domsslutning:

"1. Staten ved Skatt øst frifinnes.

2. Terratec AS betaler kr 151.500, - kroner ethundreogfemtientusenfemhundre – i sakskostnader til Staten ved Skatt øst innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."

(17)Terratec anket til lagmannsretten, som var enig med tingretten i at anførselen knyttet til spørsmålet om det var oppnådd noen fordel vunnet ved arbeid, ikke kunne prøves. Selskapet fikk heller ikke medhold i noen av de øvrige anførselene som ble gjort gjeldende.

(18)Borgarting lagmannsrett avsa 5. desember 2013 dom med slik domsslutning:

- "1. Anken forkastes.
2. Terratec AS betaler innen to uker fra forkynnelsen av dommen til staten v/Skatt øst sakskostnadene for lagmannsretten med 102 812 – etthundreogtotusenåttehundreogtolv – kroner."

(19)Terratec har anket til Høyesterett. Anken gjelder spørsmålet om en eventuell fordel er vunnet ved arbeid. Beregningen av fordelen angripes ikke. Det gjøres gjeldende at det var uriktig av lagmannsretten ikke å behandle anførselen om at det ikke foreligger noen fordel vunnet ved arbeid. Høyesteretts ankeutvalg har tillatt anken fremmet. Ved meddelelsen av anketillatelsen ble det opplyst om følgende:

"Forhandlingene i Høyesterett begrenses til å gjelde spørsmålet om lagmannsretten begikk en saksbehandlingsfeil da den unnlot å prøve om det var mottatt en 'fordel vunnet ved arbeid'. Fører denne anførselen frem, må lagmannsrettens dom oppheves, jf. tvisteloven § 30-3 første ledd sammenholdt med § 29-23 tredje ledd."

(20) Den ankende part – Terratec AS – har i korte trekk gjort gjeldende:

(21)Spørsmålet om det skal svares arbeidsgiveravgift av underkursen ble forutsetningsvis vurdert av skatteklagenemnda som grunnlag for å treffe vedtak i klagesaken. Vedtaket bygger på at utnyttelsen av tegningsretten til pari kurs var en fordel vunnet ved arbeid, riktignok uten at nemnda har begrunnet sitt syn. Den frihet domstolene har i rettsanvendelsesspørsmål, tilsier at en ny rettslig anførsel med utgangspunkt i et allerede fremlagt faktum må tas under behandling.

(22)Den privatrettslige disposisjonen som ligger til grunn for nemndas vedtak om endret grunnlag for arbeidsgiveravgift, nemlig utnyttelsen av retten til å kreve emisjon etter tilleggsavtalen punkt 2B, er den samme som ligger til grunn for anførselen om at underkursen ikke er avgiftspliktig. Avgjørelsen i Rt. 2010 side 999 (First Securities) stenger derfor ikke for at anførselen tas under behandling.

(23)Terratec har nedlagt slik påstand:

- "1. Lagmannsrettens dom oppheves.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale Terratec AS sakens omkostninger for Høyesterett."

(24) Ankemotparten – staten v/Skatt øst – har i korte trekk gjort gjeldende:

- (25) Den nye rettslige anførselen bygger på et nytt påstandsgrunnlag som domstolene er avskåret fra å ta under behandling, jf. tvisteloven § 11-2.
- (26) Anførselen knytter seg dessuten til en annen privatrettslig disposisjon enn den som ligger til grunn for vedtaket, og kan av den grunn heller ikke tas under behandling, jf. Rt. 2010 side 999.
- (27) Ligningsmyndighetene hadde på bakgrunn av arbeidsgivers egen oppgaveplikt hverken oppfordring eller plikt til å etterprøve Terratecs opprinnelige oppfatning om at underkursen gav grunnlag for avgiftsplikt. Noen saksbehandlingsfeil er da heller ikke påstått å foreligge.
- (28) Ved overprøving av vedtak i klagesak, kan bare avgjørelser av konkrete klagepunkter bringes inn for domstolene. Det er ikke situasjonen i foreliggende sak der anførselene ikke har vært fremmet i noen tidligere klage. Søksmålsfristen var uansett oversett for så vidt gjelder de nye anførselene. Disse ble først tatt opp etter at sluttinnlegg var avgitt i saken for tingretten og lenge etter at fristen for søksmål hadde løpt ut.
- (29) Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:

- "1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger."

(30) Mitt syn på saken

- (31) Jeg er kommet til at anken fører frem.
- (32) Jeg vil først redegjøre kort for de bestemmelser og den rettsstilstand som etter min oppfatning danner rammen for saken.
- (33) Den direkte hjemmelen for arbeidsgiveravgift er folketrygdløven § 23-2 som bestemmer at arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av blant annet lønn og annen godtgjørelse for arbeid som han plikter å innberette. På samme måte som skattekontoret og skatteklagenemnda, vil jeg likevel knytte drøftelsen av det underliggende rettsspørsmålet i saken til hovedregelen om inntekt i skatteløven § 5-1 første ledd om skatt på "fordel vunnet ved arbeid".
- (34) Arbeidsgiveren skal beregne arbeidsgiveravgiften av eget tiltak, jf. folketrygdløven 24-2. Dersom arbeidsgiveren gir en uriktig eller ufullstendig årsoppgave, kan ligningsmyndighetene fastsette eller endre grunnlaget for avgiften. For et slikt vedtak gjelder ligningsloven kapittel 9 om saksbehandling, jf. folketrygdløven § 24-3 tredje ledd. Vedtak om endring av arbeidsgiveravgift kan derfor påklages til skatteklagenemnda, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b. Klagen "skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på", jf. § 9-2 nr. 2 annet punktum. Klage må sendes innen bestemte frister, jf. § 9-2 nr. 4 flg.

(35)Ved rettslig prøving av endringsvedtak gjelder ligningsloven § 11-1 tilsvarende, jf. folketrygdloven § 24-3 fjerde ledd. Også for søksmål gjelder bestemte frister, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 4.

(36)Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger, jf. ligningsloven § 8-1. Bestemmelsen forstås likevel slik at det av denne ikke følger noen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve ligningsvedtak. Prøvelsesretten i slike saker er nærmere utdypet i Rt. 2009 side105 (Enskilda) avsnitt 112. Rettens flertall – annenvoterende med tilslutning fra to dommere – uttaler der:

"På samme måte som [førstvoterende] finner jeg at ligningsloven § 8-1 ikke sier noe annet enn det som også måtte ha vært lagt til grunn uten denne lovbestemmelsen: Ved fastsettelsen av inntekts-, formues- og fradragposter må ligningsmyndighetene foreta en selvstendig prøving av de opplysninger skattyteren har gitt og fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisvurdering av alle de foreliggende opplysninger, se Ot.prp.nr. 29 (1978–1979), side 98. I den utstrekning det ved fastsettelsen av inntekts-, formues- og fradragposter må tas stilling til rettsspørsmål, må også disse vurderes av ligningsmyndighetene på selvstendig grunnlag. Dette er ikke uttrykkelig sagt, men ligger implisitt i bestemmelsen. Derimot inneholder bestemmelsen ingen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve ligningsvedtak. Dersom det ikke finnes særlig hjemmel for annet, vil domstolene kunne overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen."

(37)Domstolene står altså i ligningssaker fritt i sin rettsanvendelse, jf. også Rt. 2010 side 999 (First Securities) avsnitt 46. Men domstolene kan – naturlig nok – ikke prøve en annen privatrettslig disposisjon enn den som ligningsvedtaket er basert på, jf. avsnitt 55.

(38)Selv om ligningsloven § 8-1 nr. 1 ikke kommer direkte til anvendelse i avgiftssaker, kan jeg ikke se at prøvingsretten skulle være en annen i slike sakstyper. Folketrygdloven § 24-3 oppstiller ingen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve et slikt vedtak. Jeg nevner her at det etter min oppfatning ikke har betydning at utgangspunktet for vedtaket er en avgiftsberegning som opprinnelig er foretatt av arbeidsgiver av eget tiltak, jf. § 24-2; dette i motsetning til hva staten synes å anføre.

(39)Når ligningsvedtak bringes inn for domstolene, er det ikke adgang til å påberope nye faktiske opplysninger som grunnlag for innsigelser mot ligningsvedtaket, jf. Rt. 2006 side 404 (Invensys) avsnitt 38. Dette har vært begrunnet med at hele selvangivelsessystemet, som er en bærebjelke i ligningsforvaltningen, ville falle sammen hvis skattyteren i en sak om gyldigheten av et ligningsvedtak skulle kunne påberope feil som har sin årsak i manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter loven, jf. Magnus Aarbakke, Noe om domstolsprøvelse av skatteligninger, inntatt i Samfunn, Rett, Rettferdighet, Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag, side 774 på side 782. En annen ordning ville medføre at domstolene måtte opptre som ligningsorgan. I Rt. 2010 side 999 (First Securities) uttaler førstvoterende i avsnitt 51 at det er "grunnleggende" at domstolene ikke får en slik funksjon.

(40)De hensyn som begrunner at domstolskontrollen skal foregå med utgangspunkt i det faktum som var fremlagt for ligningsmyndighetene, gjør seg tilsvarende gjeldende i avgiftssaker der den avgiftspliktige har oppgaveplikt, jf. Skoghøy, Tvisteløsning side 761.

(41)Jeg går så over til å se på spørsmålet som vår sak gjelder, og vurderer først om det er skatteklagenemndas rettsanvendelse som angripes gjennom den nye anførselen.

(42)Spørsmålet om det i det hele tatt foreligger en skattepliktig fordel under skatteloven § 5-1 første ledd ble første gang brakt inn i saken da den stod for tingretten.

(43)Rettsanvendelse under skatteloven § 5-1 første ledd er – som jeg tidligere har vært inne på – en del av et vedtak om arbeidsgiveravgift. I vår sak må derfor skatteklagenemnda da den forhøyet grunnlaget for avgiften, nødvendigvis ha bygget på at beskatningsvilkåret i skatteloven § 5-1 første ledd om "fordel vunnet ved arbeid" er oppfylt. Formuleringer i innstillingen til skatteklagenemnda og i nemndas eget vedtak bekrefter da også dette. I innstillingen sies eksempelvis med utgangspunkt i skatteloven § 5-1 første ledd at underprisen "utgjorde etter skattekontorets syn en fordel vunnet ved arbeid for Aase og Hagbø, og følgelig skal beløpet inngå i selskapets arbeidsgiveravgiftsgrunnlag". Og i vedtaket uttaler nemnda at dersom prisen som er oppnådd for aksjene ikke tilsvare markedsverdi, "er det på det rene at det foreligger en fordel som er skattepliktig i skatteloven § 5-1 som vunnet ved arbeid".

(44)Med dette som utgangspunkt skal jeg nå se nærmere på adgangen til å sette frem nye rettslige anførsler for domstolen på grunnlag av et faktum som allerede har vært fremlagt i ligningssaken.

(45)Domstolenes adgang til å overprøve ligningsmyndighetenes rettsanvendelse innebærer blant annet at retten kan opprettholde et ligningsvedtak på et annet rettslig grunnlag enn det ligningsmyndighetene har lagt til grunn, jf. Rt. 2010 side 999 (First Securities) avsnitt 46. Men domstolen må også kunne oppheve vedtaket med en annen rettslig begrunnelse enn partene har gjort gjeldende. Se også Rt. 1940 side 598 der det fremgår at "domstolen ikke kan tilpliktes å vurdere et saksforhold ut fra en forståelse av loven, som den måtte anse uriktig".

(46)Spørsmålet i vår sak er om skattyteren for domstolen kan påberope andre regler enn dem som er blitt påberopt for ligningsmyndigheten eller som forvaltningsorganet har drøftet av eget tiltak. Magnus Aarbakke, Noe om domstolsprøvelse av skatteligninger, side 774 flg., som jeg tidligere har vist til, uttaler følgende om dette på side 782:

"Formentlig må skattyteren ha adgang til det, og formentlig må domstolen også ha plikt til å anvende den alternative regel av eget tiltak, begge deler forutsatt at saksforholdet ligger til rette eller kan legges til rette for dette,"

(47)Jeg oppfatter det slik at han ved reservasjonen om at saksforholdet "ligger til rette eller kan legges til rette for dette" tar sikte på de begrensninger som etter Rt. 2006 side 404 (Invensys) avsnitt 38 gjelder for adgangen til å påberope nye faktiske opplysninger for domstolen.

(48)Aarbakke viser til et eksempel der en skattyter under ligningsbehandlingen har konsentrert seg om hvorvidt en eiendom er et "alminnelig gårdsbruk" etter daværende skattelov § 43 annet ledd

bokstav c uten å få medhold. For domstolen gjør vedkommende gjeldende at eiendommen er en "boligeiendom", jf. daværende skattelov § 43 annet ledd bokstav d. Eksemplet gjelder så vidt jeg kan se, en situasjon der skattyter søker nye rettslige innfallsvinkler til hva som er gunstigst mulig beskatningsmåte. I vår sak, derimot, skifter argumentasjonen fra grunner til en bestemt verdsettelse av avgiftsgrunnlag til grunner for avgiftsfrihet. Det prinsipielle utgangspunktet er imidlertid det samme i begge situasjoner; nemlig at det er den rettsanvendelse vedtaket bygger på som angripes.

(49) Avgjørende for mitt syn er at når domstolen står fritt til å anvende rettsregler på sakens faktum, er det vanskelig å begrunne at en skattyter ikke skal kunne fremføre, og få behandlet, nye rettslige anførsler knyttet til opplysninger som har vært fremlagt for ligningsmyndighetene. Dette må i et hvert fall gjelde når det – slik som her – har vært redegjort bredt for det faktum som den nye rettslige anførselen for domstolen bygger på. Adgangen kan ikke begrenses av at det er et stort "sprang" i argumentasjonen.

(50) Jeg skal med utgangspunkt i statens anførsler i det følgende vurdere om andre rettsregler enn de jeg så langt har diskutert, utelukker at domstolene kan prøve en rettslig anførsel som ikke er gjort gjeldende under den forvaltningsmessige behandlingen av avgiftsspørsmålet.

(51) Etter statens syn er prinsippet i tvisteloven § 11-2 første ledd om rettens forhold til partenes prosesshandlinger til hinder for at man i et senere søksmål om vedtakets gyldighet tar under behandling en rettslig anførsel som ikke har vært fremmet for og blitt vurdert av forvaltningsorganet.

(52) Etter mitt syn er tvisteloven § 11-2 første ledd ikke til hinder for at en ny rettslig anførsel for domstolene kan tas under behandling. Bestemmelsen regulerer de grenser som partenes prosesshandlinger setter for hva domstolene kan bygge sin avgjørelse på. Den regulerer ikke hva partene kan påberope for domstolene.

(53) Jeg går så over til spørsmålet om den nye rettslige anførselen innebærer at domstolen må ta stilling til en annen privatrettslig disposisjon enn den som ble bedømt av skatteklagenemnda. I så fall er det – slik staten har gjort gjeldende under henvisning til Rt. 2010 side 999 (First Securities) – ikke adgang til å ta anførselen under behandling.

(54) Skatteklagenemnda uttalte, som tidligere nevnt, at det er tale om "en fordel som er skattepliktig etter § 5-1 som vunnet ved arbeid" dersom aksjene ble ervervet til underkurs. Den privatrettslige disposisjonen som nemnda her bygger på, er de to aksjonærenes utnyttelse av retten til å kreve emisjon i 2007 slik som bestemt i tilleggsavtalen av 2004, punkt 2B. Anførselen selskapet gjør gjeldende, er en innsigelse til nemndas oppfatning om at det er skatterettslig tilknytning mellom retten til å kreve emisjon og ansettelsesforholdet.

(55) Jeg finner det klart at skatteklagenemndas vedtak og Terratecs anførsel gjelder samme privatrettslige disposisjon, nemlig utnyttelsen av retten til å kreve emisjon etter tilleggsavtalen av 2004, punkt 2B. Den begrensning som følger av Rt. 2010 side 999 (First Securities), er derfor ikke til hinder for å ta Terratecs anførsel under behandling.

(56) I fortsettelsen av dette nevner jeg at staten har gjort gjeldende at ettersom de omtvistede anførselene ikke ble påberopt for skatteklagenemnda, er adgangen til å gjøre dem gjeldende for domstolen tapt. Det er i den forbindelse vist til Rettens Gang 2011 side 335. Denne avgjørelsen gjelder imidlertid en annen problemstilling enn i vår sak der forvaltningsklagen gjelder samme post som den som er tatt opp for tingretten.

(57) Staten har endelig anført at søksmålsfristen i ligningsloven § 11-1 nr. 4 er til hinder for å ta Terratecs anførsel under behandling. Jeg er heller ikke enig i dette. Søksmålgjenstanden er klagevedtaket, og søksmålet er reist innen fristen.

(58) Lagmannsrettens dom blir etter dette å oppheve. Lagmannsretten må ved den fornyede behandling av saken ta stilling til anførselen som ble avvist.

(59) Terratec har etter dette vunnet saken slik den har vært behandlet for Høyesterett og tilkjennes sakskostnader. Det er ikke grunnlag for å anvende noen av unntaksbestemmelsene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Kostnader er krevd erstattet med 150 091 kroner. Jeg legger oppgaven til grunn.

(60) Jeg stemmer for denne

DOM:

1. Lagmannsrettens dom oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Terratec AS 150 091 – etthundreogfemtiusenogtittien – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(62) Dommer **Endresen**: Likeså.

(63) Dommer **Bergsjø**: Likeså.

(64) Dommer **Tjomsland**: Likeså.

(65) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

DOM:

1. *Lagmannsrettens dom oppheves.*
2. *I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Terratec AS 150 091 – etthundreogfemtiusenogtittien – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.*

SkN 14-104 Bonheur / Ganger Rolf

Lovstoff: Skatteloven § 5-1 (2) jf. § 9-2

Høyesteretts dom av 17. september 2014,

Dommere: Matheson, Øie, Bårdsen, Ringnes, Tjomsland. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-37100 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-89527 - Høyesterett HR-2014-1847-A, (sak nr. 2014/384), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA (advokat Bettina Banoun).

Ankemotpart: Staten v/Skatt øst (Regjeringsadvokaten v/advokat Sture Nilsson).

Hva saken dreide seg om: Eier av konvertibel obligasjon tegnet aksjer i debitorselskapet med kontant innbetaling av tegningsbeløpet mot å frafalle konverteringsretten i obligasjonen. Spørsmål om dette utgjorde en realisasjon av den konvertible obligasjonen – hvilket Høyesterett som de underordnede instanser fant at var tilfellet.

Kort omtale av dommen: I 2004 tegnet Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA seg for 150 millioner kroner hver i et konvertibelt obligasjonslån utstedt av Fred Olsen Energy ASA med løpetid til utløpet av mars 2009. Konverteringskurs var i låneavtalen fastsatt til NOK 68 pr. aksje.

I 2006 aksepterte Bonheur og Ganger Rolf et tilbud fra låntaker om å delta i en rettet emisjon til kurs 68 pr. aksje mot å frafalle konverteringsretten i obligasjonslånet. Tilbudet ble akseptert av en rekke av obligasjonseierne – bl.a. Bonheur og Ganger Rolf som tegnet seg for 2 202 882 aksjer hver til samlet pålydende på NOK 149 795 976. – Et alternativ kunne ha vært å benytte konverteringsretten i obligasjonen, men Finansdepartementet uttalte etter en forespørsel fra partene at en slik gevinst ikke ville ha vært omfattet av fritaksmetoden som i utgangspunktet gjelder for aksjer men ikke obligasjoner. Dette er formentlig bakgrunnen for at man valgte den mer indirekte fremgangsmåte.

Endringsvedtak Skatt øst 2008: I dette vedtak ble det lagt til grunn at den konvertible obligasjon var realisert når konverteringsretten ble frafalt i 2004 og at det måtte foretas en gevinstberegning basert på børskurs for de tegnede aksjer. Gevinsten utgjorde noe i underkant av 443 millioner kroner for begge selskaper.

Rettslig overprøving: *Oslo tingrett* frifant staten ved dom 27.01.2012. *Borgarting lagmannsrett* opphevet ligningen ved sin dom 06.01.2014. Retten var enig i at det forelå en realisasjon av de konvertible obligasjoner i 2006, men uenig i gevinstberegningen i vedtaket. Sakskostnader ble ikke ilagt av tingrett eller lagmannsrett. *Høyesterett* forkastet anken over lagmannsrettens dom og tilkjente staten sakskostnader for Høyesterett.

i) Høyesterett tok først standpunkt til *karakteren transaksjonsforholdet* og kom til at det forelå en konvertibel obligasjon – hvor obligasjonen og konverteringsretten utgjorde en *udelelig enhet*. Dette i motsetning til såkalte "warrants" hvor långiver har konverteringsrett, men hvor lånet løper uendret videre også etter en konvertering. – I slike tilfeller må altså konverteringsretten formentlig anses for en

særskilt rettighet – uavhengig av selve låneforholdet (obligasjonen).

ii) Deretter tok retten utgangspunkt i REC-dommen i Rt-2011-1620. I denne dom kom retten til at det ved realisasjon av en konvertibel obligasjon ikke kunne skje en utskilling og selvstendig skatterettslig behandling av selve konverteringsretten; hele gevinsten måtte skattlegges etter reglene for obligasjoner – også den merverdi som obligasjonene måtte ha som følge av konverteringsretten. Spørsmålet var da om de endringer som ble avtalt i 2006 utgjorde en realisasjon av obligasjonene. Det uttales i denne forbindelse at når det ved en udelelig enhet som en konvertibel obligasjon avtales å skille fordring og tegningsrett, så har man "kontrahert seg ut av dette instrument" (avsnitt 54).

iii) På denne bakgrunn var den nokså klart at Høyesterett måtte komme til at det å frafalle konverteringsretten reelt sett utgjorde en realisasjon av ett objekt – de konvertible obligasjoner – i bytte mot et annet – en "ordinær" obligasjon uten noen konverteringsadgang. Høyesterett viste til begrunnelsen i lagmannsrettsdommen hvor det uttales at endringsavtalen i 2006 medførte at "låneforholdet kvalitativt sett endret karakter" ved at "obligasjonen ble omdannet til et annet finansielt instrument, ved at fordringselementet og tegningsretten ble separert" – noe som innebar at de konvertible obligasjoner måtte anses for å være realisert.

Referentens kommentarer: Denne dom er avgjort en viktig og prinsipiell dom om forståelsen av skattelovens realisasjonsbegrep – nærmere bestemt om hva som må anses som mindre justeringer av avtalevilkår knyttet til et formuesobjekt som ikke har karakter av realisasjon i skattemessig forstand, i motsetning til mer fundamentale endringer som må anses som realisasjon av ett objekt i bytte mot et annet.

I denne sak ble frafall av en rettighet knyttet til en obligasjon betraktet som en realisasjon – ikke bare av rettigheten, dvs. tegningsretten – men av selve obligasjonen. Det er kanskje ikke så rart at Bonheur/Ganger Rolv prosederte på at det var en *frittstående tegningsrett* som ble realisert ved endringsavtalen i 2006 som følgelig var skattefri etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38.

I REC-dommen i Rt-2011-1620 ble det lagt til grunn at tegningsretten ikke kunne skilles ut fra en konvertibel obligasjon, og at realisasjon av obligasjonen følgelig ikke kunne splittes i en tegningsrett – som ville være skattefri etter skatteloven § 2-38 – og en obligasjonsdel som ville være skattepliktig etter § 5-1 (2) jf. § 9-3 (1) c 1. Hele gevinsten ville følgelig måtte skattlegges som gevinst ved realisasjon av en obligasjon selv om merverdiene var forårsaket av tegningsretten. Og dette ble brukt som argument for at også en isolert anvendelse av konverteringsretten og endring av lånebetingelsene slik at konverteringsretten i obligasjonene bortfalt – ble betraktet som en realisasjon av selve obligasjonen. Synspunktet var altså at de konvertible obligasjonene var byttet om til ordinære obligasjoner og altså realisert – et synspunkt som kan synes nærliggende på bakgrunn av REC-dommen.

Det kan spørres om rekkevidden av dommen i lignende forhold. Sett for eksempel at lånevilkårene for en rentebærende obligasjon endres som ledd i et gjeldsoppgjør, slik at obligasjonen i den resterende låneperiode skal være rentefri – noe som vil ha karakter av en form for delvis gjeldsettergivelse. Kan man her si at den rentebærende obligasjon er realisert i bytte mot en rentefri obligasjon når det inngås en formell avtale om dette? Er svaret ja, vil kreditor ved en slik avtale kunne kreve et tapsfradrag svarende til forskjellen i verdien på et rentebærende og ikke rentebærende lån når avtalen om rentefritak inngås (muligens den neddiskonterte verdi av de renteterminer som kreditor har gitt avkall på som må antas å være verdiforskjellen på et rentebærende og rentefritt lån når avtale om rentefritak inngås). – Synspunktene i denne dom kunne tyde på at det også ved bortfall av et renteelement i en

obligasjon sto overfor et nytt instrument og at det forelå en realisasjon av den rentebærende obligasjon.

Problemstillingen i dommen kan ha en viss tilknytning til om en debtors refinansiering av gjeld må betraktes som en realisasjon av gjeldsposten. Om dette uttales følgende i Lignings-ABC 2013/14 s. (Valutagevinst/-tap 3.1):

"Valutagevinst/-tap vedrørende gjeld realiseres i sin helhet hos debitor ved full innfrielse, etter hvert ved nedbetaling eller i sin helhet når andre overtar ansvar for gjelden, f.eks. i forbindelse med overdragelse av fast eiendom eller virksomhet. Normalt vil gjelden anses innfridd dersom skattyter refinansierer gjelden ved å ta opp lån hos en annen kreditor. Imidlertid kan det forekomme at refinansiering ikke anses som innfrielse.

Dette må avgjøres etter en konkret vurdering av forholdene. Momenter som trekker i retning av at det ikke er en innfrielse av lånet er at

- initiativet til refinansieringen ikke kommer fra debitor og debitor ikke var tvunget til refinansiering på grunn av forfall eller av andre grunner
- formålet ikke har vært å endre debtors økonomiske handlegfrihet
- refinansieringen ikke har ført til reell endring i vilkårene.

Ingen av momentene vil i seg selv være avgjørende, men hele forholdet må bedømmes under ett."

I dette tilfellet førte avtalen om å løsrive tegningsretten fra obligasjonene til at lånevilkårene ble endret – noe som altså også etter kriteriene i ABC'en skulle innebære en realisasjon. Det kan imidlertid ikke være slik at enhver endring i betingelsene i et låneforhold vil innebære at lånet må anses for innfridd og erstattet av et nytt – altså at det foreligger en realisasjon i skattemessig forstand. Det må vel kunne antas at det må vel foreligge noe mer enn mindre justeringer av et avtaleforhold for at en fordring skal anses for å være realisert og erstattet av et nytt låneforhold. Men denne dom illustrerer at det ikke er så store endringer som skal til før fordringen må anses for å være realisert.

Syv

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen av to allmennaksjeselskaper. Hovedspørsmålet er om avtalte endringer i en konvertibel obligasjon er en skatterettslig realisasjon slik at gevinst beskattes som ved realisasjon av fordring, jf. Rt-2011-1620 (REC).
- (2) Bakgrunnen for saken er et konvertibelt obligasjonslån på inntil 435 millioner kroner som Fred. Olsen Energy ASA utstedte i 2004. Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA, som da eide direkte og indirekte 63,2 prosent av aksjene i det utstedende selskapet, tegnet seg for 150 millioner kroner hver.
- (3) Obligasjonslånet ble dels tegnet gjennom en privat plassering, dels gjennom en etterfølgende offentlig emisjon. Selve låneavtalen ble inngått mellom Fred. Olsen Energy ASA og Norsk Tillitsmann ASA som «trustee» på vegne av dem som tegnet seg som långivere; i alt 50 juridiske og fysiske personer.
- (4) Lånet skulle løpe frem til 30. mars 2009. Fordringen kunne når som helst konverteres til aksjer i Fred. Olsen Energy ASA til en tegningskurs på 68 kroner per aksje. Konverteringsretten kunne etter låneavtalen ikke skilles fra fordringen.
- (5) Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA henvendte seg høsten 2005 til Finansdepartementet med spørsmål om konvertible obligasjoner er omfattet av fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38. Departementet gav ved prinsipputtalelse 6. desember 2005 uttrykk for at slike obligasjoner ikke omfattes av

bestemmelsen. Uttalelsen er inntatt i UTV-2005-1398. Etter fornyet henvendelse fra selskapene fastholdt departementet i mars 2006 dette standpunktet.

- (6) I juni 2006 tilbød Fred. Olsen Energy ASA obligasjonseierne å delta i en rettet emisjon i form av en privat plassering til en kurs på 68 kroner per aksje, mot at retten til å konvertere fordringen til aksjer ble frafalt. Lånet som fordringshaverne allerede hadde ytet, skulle fortsette å løpe på samme betingelser som tidligere.
- (7) 15 av de opprinnelige 50 investorene aksepterte tilbudet. Norsk Tillitsmann ASA fikk deretter fullmakt til å inngå de nødvendige endringsavtalene.
- (8) Blant obligasjonseierne som godtok tilbudet og inngikk endringsavtale, var Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA. De to selskapene hadde til sammen en beholdning på 300 millioner kroner av det totale lånet. Obligasjonseiere med en samlet beholdning på 58,1 millioner kroner videreførte den opprinnelige konvertible obligasjonen uendret.
- (9) Endringsavtalen ble inngått 4. august 2006. Endringene trådte i kraft 8. august 2006, og emisjonen som obligasjonseierne fikk rett til å delta i, ble gjennomført samtidig med ikrafttredelsen.
- (10) Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA tegnet hver 2 202 882 aksjer ved innbetaling av 149 795 976 kroner, med tillegg av tegningsgebyr. Ny aksjebeholdning ble registrert på VPS-konto 29. august 2006.
- (11) Ved den ordinære ligningen for 2006 ble det lagt til grunn at emisjonen var skattefri etter fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav c, slik selskapene hadde oppgitt i sine selvangivelser.
- (12) Skattekontoret varslet i 2008 om endring av ligningene. Kontoret var av den oppfatning at selskapene ved å benytte seg av tegning av aksjer mot frasigelse av konverteringsretten knyttet til obligasjonen, hadde realisert den konvertible obligasjonen. Dette ble ansett som en skattepliktig realisasjon av mengdegjeldsbrev der gevinst skulle beskattes etter skatteloven § 5-1. Selskapene tok til motmæle.
- (13) Skattekontoret konkluderte med at skattyter gjennom endringsavtalen hadde realisert obligasjonene, og at dette ikke var omfattet av fritaksmetoden. Gevinstberegningen ble foretatt på grunnlag av børskurs 29. august 2006 som var betydelig høyere enn den avtalte tegningskursen på 68 kroner per aksje. Selskapene fikk ved likelydende ligningsvedtak 10. januar 2011 derfor inntekten forhøyet med 443 880 723 kroner, senere justert til 442 682 355 kroner.
- (14) Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA gikk til søksmål med krav om opphevelse av ligningsvedtakene. Oslo tingrett avsa 27. januar 2012 dom [TOSLO-2011-37100] med slik domsslutning:
 - «1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
 - 2. Partene bærer hver sine omkostninger.»
- (15) Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA anket dommen. Det ble søkt om tillatelse til å bringe anken direkte inn for Høyesterett. Slik tillatelse ble ikke gitt, og Borgarting lagmannsrett avsa 6. januar 2014 dom [LB-2012-89527] med slik domsslutning:

- «1. Endringsvedtak 10. januar 2011 for Bonheur ASA oppheves.
 2. Endringsvedtak 10. januar 2011 for Ganger Rolf ASA oppheves.
 3. Sakskostnader tilkjennes ikke, hverken for tingretten eller lagmannsretten.»
- (16) Lagmannsretten avsa dom på opphevelse av vedtakene til tross for at den - i likhet med tingretten - kom til at fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav c ikke kom til anvendelse. Når resultatet ble opphevelse, skyldes dette at lagmannsretten fant skattekontorets gevinstberegning mangelfull, og at dette tilsa at kontoret foretok en ny beregning.
- (17) Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen under fritaksmetoden. Staten har for Høyesterett frafalt en subsidiær anførsel om at fordelene er skattepliktige som vunnet ved kapital. Saken står for øvrig i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (18) De ankende parter - Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA - har i det vesentlige anført:**
- (19) Det er intet selskapsrettslig hinder for at et allmennaksjeselskap som utsteder av et konvertibelt obligasjonslån, gjør avtale med obligasjonseier om at tegningsretten skal skilles fra fordringen, slik som i vår sak. Det var derfor en frittstående tegningsrett som ble realisert da selskapene etter at endringsavtalen var inngått, krevde aksjer mot innskudd i penger. Realisasjon av en frittstående tegningsrett til aksjer er omfattet av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav c, jf. første ledd. Selskapenes gevinster er derfor skattefrie.
- (20) En slik løsning følger også av at fordringen løp uendret videre slik som avtalt i endringsavtalen. Den kan da ikke anses realisert i skatterettslig forstand.
- (21) Å skille tegningsretten fra obligasjonen er i seg selv ingen realisasjon.
- (22) Separat beskatning av tegningsretten kan uansett hjemles i dekomponeringsbetraktninger. Det er som tidligere fremhevet, adgang til å skille tegningsretten fra fordringen. Separat beskatning er godtatt i praksis ved andre former for oppdeling som det er naturlig å sammenligne med, slik som ved salg av eiendom som har en bebygd og ubebygd del. Rent faktisk er det da også bare tegningsretten som er blitt gevinstberegnet og beskattet i vår sak.
- (23) Rt-2011-1620 (REC) endrer ikke på dette. Ettersom det utstedende selskapet i den saken var et aksjeselskap hvor tegningsretten etter loven ikke kan skilles fra obligasjonen, gjelder dommen en situasjon der fordring og tegningsrett var blitt realisert som en «udelelig enhet», jf. avsnitt 61. Det er ikke situasjonen i vår sak, hvor utstederen er et allmennaksjeselskap og der tegningsretten på emisjonstidspunktet var løst fra fordringen på lovlig måte.
- (24) Dommens prejudikatsverdi bør under enhver omstendighet ikke strekkes ut over hva som var situasjonen i den konkrete saken. Det er tale om en dissensavgjørelse, og flertallets begrunnelse har flere svakheter.
- (25) Den skattetilpasning som måtte ha funnet sted da det ble avtalt å skille tegningsretten fra fordringen, er ikke i strid med loven, og det er ikke påstått at det foreligger grunnlag for gjennomskjæring.

(26) Bonheur ASA har nedlagt slik påstand:

- «1. Endringsvedtak av 10. januar 2011 for Bonheur ASA oppheves. Ved ny ligning kommer fritaksmetoden til anvendelse på emisjonsgevinsten.
2. Bonheur ASA tilkjennes saksomkostninger for Oslo tingrett, Borgarting lagmannsrett og Norges Høyesterett.»

(27) Ganger Rolf ASA har nedlagt slik påstand:

- «1. Endringsvedtak av 10. januar 2011 for Ganger Rolf ASA oppheves. Ved ny ligning kommer fritaksmetoden til anvendelse på emisjonsgevinsten.
2. Ganger Rolf ASA tilkjennes saksomkostninger for Oslo tingrett, Borgarting lagmannsrett og Norges Høyesterett.»

(28) Ankemotparten - staten v/Skatt øst - har i det vesentlige gjort gjeldende:

(29) Ved endringsavtalen i 2006 ble den konvertible obligasjonen erstattet av en ordinær obligasjon og en selvstendig tegningsrett. Det opprinnelige finansielle instrumentet, som var en konvertibel obligasjon, ble da erstattet av noe kvalitativt annet. Endringsavtalen innebar et bytte. Dette er realisasjon etter skatteloven § 9-2.

(30) De reelle privatrettslige og økonomiske forskjellene som endringen medførte for både innehaverne og utstederen av den konvertible obligasjonen, underbygger at man har med en realisasjon å gjøre, og at det må foretas et skatteoppgjør.

(31) Også hensynet til sammenheng i regelverket taler for en slik løsning. Ellers ville man åpne for store tilpasningsmuligheter alt ettersom utviklingen viser om det inntreffer tap eller gevinst når konverteringsretten skal benyttes.

(32) Dersom endringsavtalen i seg selv ikke anses som en realisasjon av den konvertible obligasjonen, gjøres subsidiært gjeldende at den må anses realisert fordi de ulike transaksjonselementene som endringsavtalen legger opp til, må ses i sammenheng: Låneavtalen endres slik at konverteringsretten oppgis mot tildeling av en selvstendig tegningsrett. På samme tid benyttes den selvstendige tegningsretten til erverv av aksjer.

(33) Gevinst ved realisasjon av en konvertibel obligasjon er ikke omfattet av fritaksmetoden, jf. Rt-2011-1620 (REC). Dommen er avgjørende også for foreliggende sak. De ankende parter anførsler om begrensninger i dommens betydning som prejudikat er et forsøk på omkamp på punkter som ble svært grundig prosedert for - og drøftet av - Høyesterett da saken ble behandlet.

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

- «1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes saksomkostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»

(35) Mitt syn på saken

(36) Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.

(37) Jeg ser først på karakteren av det obligasjonslånet som Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA i 2004 opprinnelig tegnet andel i mot rett til å kreve utstedt aksjer i Fred. Olsen Energy ASA.

(38) Allmennaksjeselskapers adgang til å legge ut slike lån er regulert i allmennaksjeloven § 11-1, som lyder:

«Et allmennaksjeselskap kan ved avtale om lån gi fordringshaveren rett til å kreve utstedt aksjer mot innskudd i penger eller mot at fordringen nyttes til motregning.»

(39) Som bestemmelsen viser, kan det avtales to forskjellige oppgjørsformer for bruk av den retten långiveren betinger seg til å kunne kreve utstedt aksjer.

(40) Den ene oppgjørsmåten er å avtale tegningsrett «mot innskudd i penger». Da betaler fordringshaveren for aksjene med kontante midler, mens lånet løper uendret videre. Slike avtaler kalles obligasjoner med tilknyttede utstedelsesretter eller «warrants». Jeg vil i fortsettelsen benytte kortformen «warrants» om denne typen obligasjoner.

(41) Alternativt kan det avtales tegningsrett «mot at fordringen nyttes til motregning». Långiveren gjør da opp for tegningsbeløpet gjennom en avregning i fordringen; lånet byttes altså mot aksjer med fordringen som tingsinnskudd. Obligasjonen er «konvertibel» ettersom fordringen etter långivers beslutning omdannes til aksjer med utgangspunkt i en tegningskurs.

(42) Det er på det rene at Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA gjennom låneavtalen av 2004 etablerte en konvertibel obligasjon, og ikke en «warrant».

(43) I og med at en konvertibel obligasjon kjennetegnes ved at fordringen nyttes til motregning, kan tegningsretten ikke benyttes uavhengig av lånet. Fordring og tegningsrett er altså en «udelelig enhet», jf. Rt-2011-1620 (REC) avsnitt 61. Denne enheten innebærer at det ikke kan avtales å skille tegningsretten fra fordringen uten at man derved avtaler seg ut av en konvertibel obligasjon. Det kan her vises til NOU 1992:29 Lov om aksjeselskaper der det på side 53 uttales at forbudet mot å skille tegningsretten fra fordringen

«er uten interesse når det gjelder konvertible obligasjoner, i den forstand at dersom man her skiller tegningsretten fra fordringen, har man ikke lenger å gjøre med en konvertibel obligasjon.»

(44) Aarbakke mfl., Aksjeloven og allmennaksjeloven (2004) side 724 gir uttrykk for en tilsvarende oppfatning.

(45) Jeg nevner at generalforsamlingen i allmennaksjeselskapet skal fastsette lånevilkårene for hvert enkelt lån, og blant annet angi «om tegningsretten av fordringshaveren skal kunne skilles fra fordringen og utnyttes uavhengig av denne», jf. allmennaksjeloven § 11-2 annet ledd nr. 13. Ettersom en konvertibel obligasjon utgjør en udelelig enhet, sier det seg selv at bestemmelsen bare tar sikte på «warrants» og ikke konvertible obligasjoner, se slik også Zimmer mfl., Bedrift, selskap og skatt, 5. utgave, side 195. Generalforsamlingens beslutningsmyndighet på dette punktet endrer altså ikke utgangspunktet om at fordring og tegningsrett er en udelelig enhet også for allmennaksjeselskaper for så vidt gjelder konvertible obligasjoner.

- (46) Jeg går så over til de rettslige utgangspunktene for beskatning av gevinst ved realisasjon av konvertible obligasjoner.
- (47) Etter hovedregelen i skatteloven § 5-1 er gevinst ved realisasjon av formuesobjekter - herunder obligasjoner - skattepliktig inntekt. Det regnes som realisasjon når innehaveren av en konvertibel obligasjon konverterer obligasjonen til aksjer. Etter skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav c er imidlertid gevinst ved realisasjon av visse typer finansielle instrumenter fritatt for skatt, blant annet «finansielt instrument med eierandel i selskap mv. ... som underliggende objekt», jf. annet ledd bokstav c.
- (48) En konvertibel obligasjon har innslag av både utstedelsesrett og fordring, og var frem til avgjørelsen i Rt-2011-1620 (REC) vanskelig å plassere i relasjon til denne fritaksregelen. I dommen tok Høyesterett stilling til om en konvertibel obligasjon i aksjeselskapsforhold ved ligningen skulle deles i et tegningsrettselement og et fordringselement gjennom såkalt dekomponering, og om realisasjon av tegningsretten derved kom inn under fritaksmetoden. Vurderingen tok utgangspunkt i at en frittstående tegningsrett utvilsomt er et finansielt instrument som omhandlet i skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav c, mens en obligasjon utvilsomt ikke er det, jf. avsnitt 40.
- (49) Høyesterett kom under dissens 4-1 til at man ikke kunne foreta dekomponering av tegningsrett og fordring, selv om en ren økonomisk vurdering kunne tilsi en motsatt løsning, jf. avsnitt 64. Førstvoterende fant det avgjørende for sitt syn «at det før fritaksmetoden var en fast rettsoppfatning at konvertible obligasjoner hvor tegningsretten ikke kunne skilles fra fordringen, i sin helhet skulle beskattes som gevinst vunnet ved realisasjon av fordring».
- (50) Flertallet kunne heller ikke se at det var grunnlag for å la gevinsten i sin helhet være omfattet av fritaksmetoden ut fra en vesentlighets- eller helhetsvurdering av den konvertible obligasjonens karakter på realisasjonstidspunktet, jf. avsnitt 67 og 68. I avgjørelsen slås det etter dette fast at fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav c ikke kommer til anvendelse ved realisasjon av konvertible obligasjoner, og at gevinst beskattes etter reglene for fordringer.
- (51) Høyesteretts dom i Rt-2011-1620 (REC) må, så langt begrunnelsen rekker, etter mitt syn legges til grunn ved vurderingen av foreliggende sak.
- (52) Jeg deler på dette punktet ikke de ankende parter oppfatning om at dommen har svakheter som tilsier at prejudikatsvirkningen må begrenses til tilsvarende saksforhold som i REC-saken. De innvendinger som er gjort gjeldende, gjelder forhold som ble grundig vurdert i dommen, se særlig avsnitt 41-60.
- (53) De ankende parter mener imidlertid at det er forskjeller mellom saksforholdene som begrenser rekkevidden av REC-avgjørelsen. Det hevdes under henvisning til endringsavtalen at vår sak gjelder bruk av en frittstående tegningsrett i et allmennaksjeselskap mot innskudd i penger. REC-saken, derimot, knytter seg til en fordring som ble konvertert til aksjer. Dette ble gjort i henhold til en konvertibel obligasjon som var utstedt av et aksjeselskap, der fordring og tegningsrett er en udelelig enhet.
- (54) Jeg kan ikke se at det som her trekkes frem, er rettslig relevante forskjeller mellom saksforholdene som kan begrense rekkevidden av REC-avgjørelsen i forhold til vår sak. Som jeg tidligere har gjort rede for, er også en konvertibel obligasjon utstedt av et allmennaksjeselskap, en udelelig enhet. Når

en slik obligasjon reforhandles og det avtales å skille fordring og tegningsrett, har man - som også nevnt allerede - kontrahert seg ut av dette finansielle instrumentet.

(55) Det grunnleggende spørsmålet må derfor være om de endringer som ble avtalt i 2006, innebar en realisasjon av den konvertible obligasjonen i skatterettslig forstand. Dersom obligasjonen anses realisert gjennom endringsavtalen, avgjør Rt-2011-1620 (REC) også om fritaksmetoden finner anvendelse i nærværende sak.

(56) Jeg skal nå se nærmere på om endringsavtalen er realisasjon i skatterettslig forstand. Hvorvidt avtalen er lovlig - hvilket ikke er blitt bestridt - er ikke avgjørende for vår sak.

(57) I skatteloven § 9-2 første ledd heter det at «[r]ealisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett». Som eksempler på dette nevnes i bokstavene c og e henholdsvis «makeskifte og bytte» og «endelig avkall på rettighet».

(58) Ved skattelovreformen av 1992 ble innholdet av realisasjonsbegrepet nærmere drøftet i forarbeidene. I Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 303-304 heter det at realisasjon forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører, og at dette vanligvis er situasjonen ved avhendelse. Det ble samtidig gitt uttrykk for at man ikke tok sikte på å endre det kontinuitetsprinsipp som følger av ulovfestet rett om fusjon og fisjon eller reglene om kontinuitet ved omdannelse av personlig eiet virksomhet til aksjeselskap.

(59) Rt-2002-798 (Nordea) gir en illustrasjon på det nærmere innholdet av kontinuitetsprinsippet. Avgjørelsen gjaldt fusjon, som etter skatterettslig praksis ikke anses som realisasjon. I dommen heter det om dette på side 804:

«Standpunktet bygger på et kontinuitetsprinsipp. Synspunktet har vært at en fusjon innebærer en omorganisering av eierinteressene og ikke en realisering av disse. Karakteristisk for omorganiseringen er at det skjer en endring i de organisatoriske rammer rundt en næringsvirksomhet som drives videre i nye former. Eierinteressene videreføres etter omorganiseringen selv om de to selskaper etter fusjonen er inngått i en felles enhet.»

(60) I den saken kom Høyesterett til at en banks eierinteresse i det fusjonerte selskapet var «av samme karakter som banken hadde i det tidligere selskapet», jf. side 806. Noen realisasjon hadde derfor ikke funnet sted gjennom de transaksjoner som ledet frem til det fusjonerte selskapet.

(61) Jeg er i likhet med lagmannsretten kommet til at endringsavtalen av 2006 innebar en realisasjon av den konvertible obligasjonen.

(62) Allerede lovens ordlyd taler for dette. Avløsningen av den opprinnelige konverteringsretten med en tegningsrett mot innskudd i penger, fremstår som et «bytte» etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav c, eventuelt som et «endelig avkall på rettighet» etter bokstav e. Slik synes også Fred. Olsen Energy ASA å ha vurdert situasjonen da selskapet i kvartalsrapport for 3. kvartal 2006 opplyste at transaksjonen med de deltagende obligasjonseiere var behandlet som «et bytte av konverteringsretten mot nytt lån og aksjer til en kurs til NOK 68,- pr. aksje».

(63) Også når man bedømmer endringsavtalen ut fra det skatterettslige kontinuitetsprinsippet, fremstår den som en realisasjon av den opprinnelige obligasjonen. På bakgrunn av vurderingskriteriene i Rt-

2002-798 (Nordea), vil det avgjørende spørsmålet i kontinuitetsvurderingen etter mitt syn være om de rettigheter som fordringshaverne har fått gjennom endringsavtalen, er av samme karakter som de rettigheter de tidligere hadde etter den konvertible obligasjonen. Dette spørsmålet må etter min oppfatning besvares benektende:

(64)I privatrettslig forstand ble den konvertible obligasjonen som ett finansielt instrument erstattet av to nye instrumenter; en ordinær obligasjon og en selvstendig tegningsrett som kunne benyttes mot innskudd i penger i stedet for motregning. Det opprinnelige finansielle instrumentet ble altså omdannet til noe kvalitativt annet enn tidligere; to nye formuesobjekter som - i motsetning til tidligere - kunne utnyttes uavhengig av hverandre. Formuesobjektets særpreg - bindingen - ble med andre ord borte, og den konvertible obligasjonen opphørte å eksistere som sådan.

(65)Jeg tilføyer - uten at det er avgjørende for mitt standpunkt - at også i økonomisk henseende medførte endringsavtalen reelle forskjeller for både innehaver og utsteder av den konvertible obligasjonen. Tegningsretten som tidligere skulle finansieres av fordringen, krevde etter endringen en ny og betydelig finansiering fra rettighetshaverens side. Samtidig ble situasjonen etter endringsavtalen at de ankende parter fikk rett til både fordring og aksjer, mens de etter den konvertible obligasjonen bare hadde hatt rett til en av delene, fordring eller aksjer.

(66)De ankende parter har, under henvisning til administrativ praksis og juridisk teori, til støtte for sitt syn pekt på at det ikke er tradisjon for å beskatte mindre justeringer i bestående rettighetsforhold som realisasjon, så lenge skattyteren har beholdt samme gjenstand, bare i en litt endret form. Det er i den forbindelse blant annet pekt på at deling av tomt, vedtektsendringer som medfører at aksjer går over i ulike aksjeklasser og endringer i vilkårene for et lån som løper videre, normalt ikke blir vurdert som realisasjon. Etter mitt syn er disse eksemplene på mindre justeringer i eierform og vilkår ikke overførbare til vår sak der det er foretatt helt grunnleggende endringer i det opprinnelige instrumentets karakter og innhold. Jeg kan derfor ikke se at det selskapene her har pekt på, får betydning for konklusjonen slik denne saken ligger an.

(67)Lagmannsretten har i sin dom oppsummert realisasjonsspørsmålet slik:

«Det sentrale for spørsmålet om det foreligger skattemessig realisasjon er, slik lagmannsretten ser det, at endringen uansett medførte at låneforholdet kvalitativt sett endret karakter. Lagmannsretten mener at endringen innebar at den konvertible obligasjonen ble omdannet til et annet finansielt instrument, ved at fordringselementet og tegningsretten ble separert. Etter omdanningen hadde man i realiteten etablert et låneforhold som gir rett til å kreve utstedt aksjer mot innskudd i penger, altså et rettighetsforhold som kan likestilles med warrant, og hvor fordringselementet løp videre etter utøvelse av tegningsretten. I nærværende sak er det således, slik lagmannsretten ser det, tale om noe annet og mer enn mindre justeringer i bestående rettighetsforhold, som det ikke er tradisjon for å beskatte,»

(68)Som det allerede vil ha fremgått av min drøftelse, er jeg helt enig i den vurdering lagmannsretten her har foretatt av realisasjonsspørsmålet.

(69)Den konklusjonen jeg her har kommet til, ivaretar etter mitt syn hensynet til konsekvens i regelverket. Løsningen de ankende parter gjør gjeldende ville åpne for tilpasningsmuligheter alt ettersom obligasjonseieren ser at det inntreffer tap eller gevinst på den konvertible obligasjonen. I foreliggende sak ville dette også gi et asymmetrisk skatteregime for de obligasjonseiere som ikke

gikk inn på endringsavtalen, og som ved bruk av tegningsretten blir beskattet for realisasjon av fordring, jf. Rt-2011-1620 (REC). Jeg understreker at spørsmålet her ikke er hvorvidt de ankende parter gjennom sine disposisjoner har søkt å omgå skattereglene. Spørsmålet er hva som er skattereglenes innhold, nærmere bestemt om endringsavtalen er realisasjon i skattelovens forstand; ikke om den er en illojal omgåelse av en allerede konstatert skatteplikt. Og i en slik vurdering kan også hensynet til sammenheng i reglene være et relevant moment.

(70)Ettersom avgjørelsen i Rt-2011-1620 (REC) som tidligere nevnt, også må legges til grunn for løsningen av nærværende sak, er det ikke nødvendig for meg å gå nærmere inn på de ankende parter subsidiære anførsler om separat beskatning ut fra såkalte dekomponeringsbetraktninger. I relasjon til den problemstillingen står REC-saken og nærværende sak i samme stilling.

(71)Anken har etter dette ikke ført frem.

(72)Staten v/Skatt øst har vunnet saken for Høyesterett fullstendig. Staten har krevd sakskostnader for alle instanser. Jeg finner ikke grunn til å gjøre endringer i kostnadsavgjørelsene for de tidligere retter hvor sakskostnader ikke er tilkjent og viser her til lagmannsrettens begrunnelse for dette. Staten bør imidlertid tilkjennes sakskostnader for Høyesterett. Kostnader er krevd med 130 500 kroner. Jeg legger oppgaven til grunn.

(73)Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA én for begge og begge for én til staten v/Skatt øst 130 500 - etthundreogtrettitusenfemhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(75)Dommer **Bårdsen**: Likeså.

(76)Dommer **Ringnes**: Likeså.

(77)Dommer **Tjomsland**: Likeså.

(78)Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA én for begge og begge for én til staten v/Skatt øst 130 500 - etthundreogtrettitusenfemhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

Lagmannsrettsdommer

SkN 14-105 Virksomhetsinntekter i Irland

Lovstoff: Skatteloven § 2-2.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 1. september 2014, **sak nr.:** LB-2013-91169

Dommere: Lagdommer Agnar A. Nilsen jr., konstituert lagdommer Kjersti Buun Nygaard, ekstraordinær lagdommer Egil Folke Moe. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-57145 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-91169 (13-091169ASD-BORG/02).

Ankende part: Ge Healthcare AS (advokat Ståle Rønneberg Kristiansen) mot A.

Ankemotpart: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik).

Sammendrag: Det norske selskapet GE Healthcare AS eide det irske selskapet GE Healthcare Ireland. Sistnevnte selskap ble i Irland ansett som et eget skattesubjekt, og inntekten ble skattlagt der. Spørsmålet i saken var om skatteavtalen mellom Norge og Irland avskar norsk beskatningsrett. Etter norske skatteregler ble det irske selskapet ikke ansett som eget skattesubjekt, og lagmannsretten la til grunn at inntekten da skulle skattlegges i Norge, med kreditfradrag for skatten betalt i Irland.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemnda for storbedrifters vedtak 29. september 2011 vedrørende ligningen av GE Healthcare AS for inntektsårene 2003-2006. GE Healthcare AS eier det irske selskapet GE Healthcare Ireland. I vedtaket er det lagt til grunn at GE Healthcare AS skal svare skatt av virksomhetsinntekter opptjent i Irland av GE Healthcare Ireland, og som dette selskapet er skattlagt for i Irland.

Sakens bakgrunn

Det norske selskapet GE Healthcare AS (heretter kalt GE Norge) eier GE Healthcare Ireland (heretter kalt GE Irland). Sistnevnte ble stiftet i 1990 som et «limited company», noe som tilsvarer et norsk aksjeselskap. GE Irlands virksomhet er ferdiggjøring av kontrastmidler til bruk i medisinsk øyemed. Selskapet ble i 1995 omdannet til «unlimited company having a share capital» hvor medlemmene har et ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, men dette ubegrensede ansvaret inntreffer etter det opplyste først ved eventuell likvidasjon av selskapet. Bakgrunnen for omdannelsen var at gjeld skulle konverteres til egenkapital og et ønske om å spare skatt/dokumentavgift i den forbindelse. Omdanningen ble registrert i det irske selskapsregisteret i januar 1999. Aksjonærene i GE Irland er GE Norge og Per Olav Utby som er ansatt i GE Norge. Utby er eier av én aksje og denne eier han på vegne av GE Norge. GE Irland er altså i realiteten 100 % eid av GE Norge.

GE Irland hadde i inntektsårene 2003-2006 en inntekt på henholdsvis NOK 130 511 593, NOK 137 083 313, NOK 113 183 186 og NOK 106 522 781. Selskapet har betalt skatt til Irland av inntekten.

I GE Norges selvangivelser for inntektsårene 2003-2006 ble eierandelen i GE Irland behandlet som en investering i et aksjeselskap. GE Norge v/advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS gav i brev 29. juni 2006 - av eget tiltak - Sentralskattekontoret for storbedrifter en redegjørelse for irske selskapsregler og gjorde samtidig oppmerksom på arten av GE Norges eierandel i GE Irland. Det ble reist spørsmål om den karakteristikken av eierskapet som til da hadde vært benyttet i selvangivelsene, var korrekt. Etter videre korrespondanse mellom partene traff sentralskattekontoret vedtak 9. oktober 2009 hvor GE Norge ble beskattet for GE Irlands inntekt i de aktuelle inntektsårene. Det ble gitt fradrag i skatten for den skatt GE Irland hadde betalt i Irland, og selskapet fikk medhold i sitt krav om forhøyet konsernbidrag for inntektsårene 2004-2006. (Den norske og irske skattesatsen er opplyst å være henholdsvis 28 % og 12,5 %.) GE Norge påklaget vedtaket. Skatteklagenemnda fastholdt 29. september 2011 sentralskattekontorets avgjørelse.

Da GE Norge har fått kreditfradrag for skatten GE Irland har betalt i tillegg til medhold i kravet om forhøyet konsernbidrag, gjelder tvisten i realiteten ca NOK 20 millioner i økt skatt for inntektsåret 2003.

Søksmål ble tatt ut av GE Norge i stevning 29. mars 2012 med påstand om at skatteklagenemndas vedtak må oppheves.

Oslo tingrett avsa 18. mars 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. I saksomkostninger for tingretten betaler GE Healthcare AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 226 500 - tohundreogtjuesekstusenfemhundre – kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

GE Healthcare AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 26. august 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. GE Healthcare AS møtte ved sin prosessfullmektig og med tax director Bjørn Nordgren. Staten var representert ved prosessfullmektigen. I tillegg var seniorskattejurist Knut Morten Carlsen til stede under forhandlingen. Det ble ikke avhørt parter eller vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, GE Healthcare AS, har i hovedtrekk anført:

Oslo tingretts dom 18. mars 2013 er basert på feil bevisbedømmelse og feil rettsanvendelse.

GE Norge er et norsk aksjeselskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge og skattepliktig til Norge for hele sin inntekt, jf. skatteloven § 2-2. Selskapet eier GE Irland som anses som et selvstendig skattesubjekt i Irland. GE Irland driver aktiv virksomhet i Irland og er underlagt full beskatning av hele sin inntekt i Irland. Ved ligningen av GE Norge for inntektsårene 2003-2006

er GE Norge beskattet for GE Irlands inntekt fra sin virksomhet i Irland. GE Norge har ingen rettigheter til inntektene før de deles ut som utbytte fra GE Irland til GE Norge. Det er i strid med skatteavtalen mellom Norge og Irland artikkel 7 (1) at GE Norge skattlegges for inntektene. Det følger av skatteavtalen artikkel 7 og artikkel 5 at Norge kun har beskatningsrett dersom GE Irland har fast driftssted i Norge. GE Irland har fast driftssted i Irland og følgelig har ikke Norge beskatningsrett til de nevnte inntektene.

Skatteklagenemnda har innfortolket et vilkår i skatteavtalen artikkel 7 om at bestemmelsen kun gjelder inntekter fra virksomhet som oppbevares av et foretak som etter norske internrettslige regler anses som et selvstendig skattesubjekt. Etter GE Norges syn er det etter skatteavtalens ordlyd klart at det avgjørende er at GE Irland er eget skattesubjekt i Irland etter de irske internrettslige regler. Skatteavtalen artikkel 1 angir skatteavtalens subjektive anvendelsesområde. Det følger av artikkel 1 at skatteavtalen «får anvendelse på personer som er bosatt i en av eller i begge de kontraherende stater». Uttrykket «person» er definert i artikkel 3 (1) bokstav d og uttrykket omfatter også selskaper, som her GE Irland. Uttrykket bosatt er definert i artikkel 4 (1), og det er klart at GE Irland, som har sete i Cork i Irland og driver virksomhet i Irland, i skatteavtalens forstand er bosatt i Irland. GE Irland har etter dette krav på beskyttelse etter skatteavtalen.

Skatteavtalen artikkel 7 gir Irland beskatningsrett over inntekten fra GE Irlands virksomhet. Artikkelen må forstås slik at den fortjeneste som oppbevares gjennom et foretak som drives av en person (her GE Irland) bosatt i en kontraherende stat bare skal kunne skattlegges i denne staten. Norge har med dette fraskrevet seg beskatningsretten for den samme inntekten. Det vises i denne forbindelse til artikkel 3 (1) f og artikkel 3 (1) c.

Skatteklagenemndas tolking er i strid med ordlyden i artikkel 3 (2) som kun får anvendelse på de ord og uttrykk som er brukt i avtalen. Begrepet «eget skattesubjekt» er ikke brukt i avtalen. Verken avtalens ordlyd, formål eller retts tekniske hensyn taler for nemndas tolking av artikkel 3 (2). Resultatet av skatteklagenemndas tolking av skatteavtalen er at avtalens angivelse av det subjektive anvendelsesområdet blir byttet ut med en norsk internrettslig vurdering som skatteavtalen ikke åpner for. Skatteklagenemndas tolking av avtalen er i strid med Wienkonvensjonen og alminnelige prinsipper for tolking av traktater. Traktatens ordlyd og formål skal stå sentralt i tolkingen, og skatteklagenemnda fraviker dette.

Det foreligger ikke rettslige grunnlag for å fravike skatteavtalen ved å skattlegge GE Norge for den samme inntekten som GE Irland er beskattet for i Irland. Dette gjelder selv om GE Norge er innrømmet fradrag for den skatt som GE Irland har betalt til Irland.

Skatteklagenemndas forståelse av skatteavtalen vil også kunne medføre dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 29. september 2011 vedrørende ligningen av GE Healthcare AS for inntektsårene 2003, 2004, 2005 og 2006 oppheves.
2. GE Healthcare AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

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

Oslo tingretts dom 18. mars 2013 er riktig. Etter norsk intern skatterett er GE Irland ikke et eget skattesubjekt, noe som innebærer at GE Irlands inntekter i Irland er skattepliktige til Norge som en del av GE Norges inntekter. GE Norge er hjemmehørende i Norge og etter skatteloven § 2-2 sjette ledd og skatteavtalen artikkel 7 (1) første punktum er selskapet skattepliktig til Norge for all formue og inntekt i Norge og i utlandet. Irland har også rett til å beskatte GE Irlands inntekter i Irland da selskapet har fast driftssted i Irland, jf. skatteavtalen artikkel 7 (1) andre punktum. Dobbeltbeskatning oppstår ikke da Norge har innvilget GE Norge kreditt i norsk skatt for den betalte irske skatten, jf. skatteloven § 16-20 og § 16-27 samt skatteavtalen artikkel 24 (2).

Den norske klassifiseringen av GE Irland er avgjørende for norsk beskatningsrett. Verken skatteavtalen artikkel 3 (1) eller andre artikler i skatteavtalen definerer hvilke selskaper som skal anses som egne skattesubjekter. Det følger da av skatteavtalen artikkel 3 (2) at klassifiseringen skal skje etter skattelovgivningen i den stat som anvender skatteavtalen. GE Norge har anført at artikkel 3 (2) kun får anvendelse på uttrykk som er brukt i avtalen. Staten bestrider at bestemmelsen er begrenset på denne måten. Prinsipalt anføres at artikkel 3 (2) etter sin ordlyd kommer til anvendelse også på ord og uttrykk som ikke er brukt i avtalen. Subsidiært anføres at det er et alminnelig prinsipp i norsk skatterett at klassifisering av utenlandske selskap skal skje etter norske internrettslige regler.

Skatteavtaler innebærer at en stat delvis gir avkall på sin beskatningsrett og de må derfor tolkes restriktivt. Det må fremgå uttrykkelig dersom det skal legges til grunn at staten har gitt avkall på beskatningsretten. Spørsmålet om mulig dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner må løses hvis situasjonen oppstår og kan ikke tillegges vekt i foreliggende sak.

Det er nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten ser slik på saken

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

Norge og Irland inngikk 22. november 2000 overenskomst til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og av formue. Skatteavtalen, som trådte i kraft 27. november 2001 og som bygger på OECDs mønsteravtale, er inngått i medhold av lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. Etter lovens § 1 og Frederik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett (fjerde utgave) side 59-60, gjelder skatteavtaler umiddelbart som norsk lov. 1949-loven innebærer altså en forhåndsinkorporasjon av skatteavtalene i norsk rett. En skatteavtale gir ikke i seg selv hjemmel for beskatning, men den kan lempe den beskatning som følger av internretten.

Skatteavtalene er traktater og det er folkerettens regler om tolking av traktater som skal legges til grunn, jf. bl.a. Rt-2011-1581. Ved fortolkningen av skatteavtaler er det naturlig å ta utgangspunkt i Wienkonvensjonen om traktatretten artikkel 31 nr. 1 som lyder:

A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.

Wienkonvensjonen er ikke ratifisert av Norge, men artikkel 31 gir uttrykk for folkerettslig sedvane. Det fremgår videre av Rt-2011-1581 at det i tillegg til momentene nevnt i Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 1 kan legges vekt på kommentarene til mønsteravtalen, også kommentarer som er nyere enn den aktuelle skatteavtalen kan tillegges vekt.

Skatteavtalen artikkel 7 (1) er sentral for vurderingen av spørsmålet om Norges beskatningsrett i foreliggende sak. Artikkelen lyder slik:

Fortjeneste som oppebæres av et foretak i en kontraherende stat skal bare kunne skattlegges i denne stat, med mindre foretaket utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der. Hvis foretaket utøver slik forretningsvirksomhet, kan dets fortjeneste skattlegges i den annen stat, men bare så mye av den som kan tilskrives dette faste driftssted.

Det er enighet mellom partene om at GE Norge, som er et norsk aksjeselskap skattemessig hjemmehørende i Norge, er skattepliktig til Norge for all formue og inntekt her i riket og i utlandet, jf. skatteloven § 2-2 (1) bokstav a og (6). Det er også enighet om at GE Irland etter irsk rett er et eget skattesubjekt og at Irland har rett til å beskatte inntektene fra GE Irlands virksomhet i Irland. Videre er det enighet om at GE Irland etter norsk rett ikke er et eget skattesubjekt, og at GE Irland ikke skal deltakerlignes i Norge. Partene er for lagmannsretten også enige om at artikkel 7 (1) må forstås slik at uttrykket «foretak» kun omfatter selvstendige skattesubjekter. Uenigheten gjelder om det er norsk intern rett, irsk intern rett eller skatteavtalen selv som skal legges til grunn for Norges klassifisering av om GE Irland er et eget skattesubjekt ved ligningen av GE Norge.

Skatteklagenemnda har i sitt vedtak lagt til grunn at spørsmålet om GE Irland skal anses som et eget skattesubjekt, må vurderes etter norske regler. Fra nemndas vedtak siteres:

Utgangspunktet i norsk rett er at et selskap har skatteavtalebeskyttelse dersom det omfattes av skattelovens oppregning av selskaper, innretninger mv. som er egne skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2 første ledd. Det mest praktiske eksempel på selskap som anses som eget skattesubjekt er aksjeselskap mv.

Det irske selskapet kan derfor ikke gjennom skatteavtalen anses som et eget skattesubjekt for norske skatteformål. Til støtte for dette synet viser nemnda til skatteavtalens artikkel 3 nr. 2 hvor det i norsk versjon heter:

«Når en kontraherende stat på et hvilket som helst tidspunkt anvender denne overenskomsten, skal ethvert uttrykk som ikke er definert i overenskomsten, når ikke annet fremgår av sammenhengen, ha den betydning som uttrykket på dette

tidspunkt har i henhold til lovgivningen i vedkommende stat med hensyn til de skatter som overenskomsten får anvendelse på, og den betydning som uttrykket har i henhold til skattelovgivningen i denne stat gjelder fremfor den betydningen som uttrykket gis i annen lovgivning i denne stat.» (understreket her)

(...)

Selskapet har anført at norsk skattlegging av irske virksomhetsinntekter vil overstyre («tax treaty override») den folkerettslige overenskomsten mellom Irland og Norge. Etter skatteklagenemndas syn er ikke det korrekt. Norske ligningsmyndigheter anvender skatteavtalen i samsvar med intern norsk skattelov. Dersom det oppstår dobbeltbeskatning, vil denne avhjelpes gjennom artikkel 24. Nemnda viser her til Sentralskattekontorets vedtak, hvor selskapet er innrømmet kredit for betalt skatt i Irland for de aktuelle inntektsårene.

Som det fremgår av artikkel 3 (2), som er sitert i nemndas vedtak, skal ethvert uttrykk som ikke er definert i avtalen ha den betydning som uttrykket på det aktuelle tidspunktet har «i vedkommende stat» med mindre annet fremgår av sammenhengen. Lagmannsretten finner at uttrykket «i vedkommende stat» må forstås slik at det viser til den stat som i den aktuelle sak anvender skatteavtalen. I foreliggende sak innebærer det i tilfelle at norsk intern skatterett skal anvendes. Til støtte for dette vises til OECDs mønsteravtale artikkel 3 (2) hvor det heter:

As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

Som det fremgår, taler ordlyden for at det er de interne reglene i den stat som anvender skatteavtalen som skal legges til grunn dersom begrepene ikke er definert i avtalen og ikke annet fremgår av sammenhengen. Det vises også til Frederik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, fjerde utgave side 278-279 som taler for samme forståelse.

Spørsmålet blir da om skatteavtalen definerer hvilke selskaper som er egne skattesubjekter. Etter lagmannsrettens skjønn må dette spørsmålet besvares benektende. Lagmannsretten kan ikke se at de anførte artiklene 1, 3 (1) bokstav d, e eller f, 4 eller 7 definerer hvilke selskaper som er egne skattesubjekt i skatteavtalens forstand.

Av artikkel 1 følger at overenskomsten «får anvendelse på personer som er bosatt i en av eller i begge de kontraherende stater». Uttrykket «person bosatt i en av (...) de kontraherende stater» er definert i artikkel 4 (1), som lyder:

I denne overenskomst betyr uttrykket «person bosatt i en kontraherende stat» enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av (...)

Uttrykket «er skattepliktig der» forutsetter etter lagmannsrettens skjønn at det allerede er på det rene at man har å gjøre med et eget skattesubjekt - artikkelen definerer med andre ord ikke hva

som er et eget skattesubjekt. Artikkel 4 (1) definerer imidlertid hvor et eget skattesubjekt skal anses hjemmehørende. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til Arvid Aage Skaar m.fl., Norsk skatteavtalerett punkt 3.3.3 som argumenterer for den samme forståelsen av artikkel 4 (1).

Når det gjelder artikkel 3 (1) bokstav e som definerer «selskap», kan ikke lagmannsretten se at bestemmelsen definerer hvilke selskap som er egne skattesubjekt. Lagmannsretten tilføyer at skatteavtalens uttrykk «selskap» kun har betydning for artiklene 10, 5 (7) og 16, jf. bl.a. de danske kommentarene til OECDs mønsteravtale av 2010 artikkel 3 nr. 3. Etter lagmannsrettens syn har følgelig forståelsen av artikkel 3 (1) bokstav e mindre vekt ved fastsettelsen av Norges beskatningsrett etter artikkel 7 (1).

Når det gjelder artikkel 3 (1) bokstav d som definerer uttrykket «person», fremgår av de danske kommentarene til OECDs mønsteravtale artikkel 3 nr. 2 at uttrykket også omfatter bl.a. partnerskap som ikke er egne skattesubjekt. Artikkel 3 (1) bokstav d kan følgelig ikke i seg selv forstås slik at den definerer hvilke selskap som skal anses som egne skattesubjekt. Det vises i denne sammenheng også til OECDs rapport The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (1999) punkt II.3 a).

Skatteavtalen artikkel 7 og artikkel 3 (1) bokstav f definerer heller ikke hvilke selskap som skal anses som egne skattesubjekt. Uttrykket «foretak» som anvendes i artikkel 7 er ikke definert i skatteavtalen, men uttrykket er omhandlet i mønsteravtalen artikkel 3 (1) bokstav c hvor det fremgår at «the term «enterprise» applies to the carrying on of any business». Skatteavtalen artikkel 3 (1) bokstav f definerer hvordan man i avtalens forstand skal skille mellom «foretak i en kontraherende stat» og «foretak i den annen kontraherende stat», men lagmannsretten kan ikke se at hvilke selskaper som skal anses som egne skattesubjekt med dette defineres. Det vises videre til at artikkel 3 (1) bokstav f's definisjon anvender uttrykket «person», som lagmannsretten ovenfor har funnet også omfatter partnerskap som ikke er et eget skattesubjekt.

Når lagmannsretten er kommet til at skatteavtalen ikke definerer hvilke selskap som er egne skattesubjekt, reiser spørsmålet seg hvordan artikkel 3 (2) skal forstås. Det er på det rene at uttrykket «eget skattesubjekt» ikke er anvendt i skatteavtalen. Tingretten fremholdt følgende om dette:

Artikkel 3 nr. 2 sier at når en stat anvender overenskomsten, skal den legge til grunn sin egen retts forståelse av uttrykk som ikke er definert i overenskomsten, når ikke annet fremgår av sammenhengen. Ordlyden tilsier at denne tolkningsregelen bare gjelder ord og uttrykk som er benyttet i overenskomsten (skatteavtalen), som fremholdt av GE Norge. Men det samme må, mer selvfølgelig, gjelde ord, uttrykk og begreper man har bruk for ved anvendelse av overenskomsten, som ikke står i overenskomsten.

Lagmannsretten slutter seg til tingrettens merknader på dette punktet. Det presiseres at lagmannsretten ikke har tatt stilling til statens prinsipale anførsel om at artikkel 3 (2) etter sin ordlyd kommer til anvendelse for alle ord og uttrykk uavhengig av om de er brukt i skatteavtalen eller ikke. Lagmannsretten finner - som tingretten - at selv om det legges til grunn at artikkel 3 (2) kun kommer til anvendelse på ord og uttrykk som er brukt i avtalen, er det et alminnelig prinsipp i norsk skatterett at klassifisering av utenlandske selskap skal skje etter norsk rett. Det vises til Rt-2012-1380 avsnitt 48 hvor dette er kommet til uttrykk. Det er riktig som påpekt av GE

Norge at nevnte høyesterettsdom ikke gjaldt tolking av skatteavtale med et annet land, men lagmannsretten kan ikke se at dette svekker dommens relevans i foreliggende sak da prinsippet må gjelde generelt. Lagmannsretten kan heller ikke se at det fremgår av sammenhengen at annet enn norsk rett skal benyttes, jf. artikkel 3 (2) første punktum. Dersom det skal legges til grunn at det alminnelige prinsipp i norsk skatterett om at klassifisering av utenlandske selskap skal skje etter norsk rett er fraveket i skatteavtalen, bør dette av hensyn til suverenitetsbetraktninger fremgå uttrykkelig.

Om den konkrete anvendelsen av artikkel 7 (1) fremholdt tingretten følgende:

GE Ireland driver virksomhet i Irland, og er etter irsk rett et eget skattesubjekt. At Irland beskatter inntekten av denne virksomheten, er noe man må forvente etter første del av første setning i artikkel 7 nr. 1. Ordet «bare» i denne delen av setningen vil etter irsk rett innebære at bare Irland kan beskatte fortjenesten av GE Ireland.

Etter norsk rett er det imidlertid GE Norge som er skattesubjektet. Etter norsk rett kan Norge beskatte GE Norges fortjeneste av virksomhet i Norge og utlandet. Dette er i overensstemmelse med første del av første setning i artikkel 7 nr. 1. Men siden GE Ireland er et fast driftssted i Irland som driver virksomhet der, kommer unntaket i annen del av setningen, og neste setning, til anvendelse, slik at fortjenesten av denne virksomheten kan skattlegges i Irland. Annen del av setningen sier ikke at beskatningsretten er eksklusiv for det landet der det faste driftsstedet er. Retten kan ikke se at en slik eksklusivitet må innfortolkes.

Irlands beskatningsrett følger således etter irsk rett av første del av første setning i artikkel 7 nr. 1, mens den etter norsk rett følger av unntaket i annen del av setningen. Etter norsk rett har også Norge rett til å beskatte inntekten.

Hverken det at Irland var først ute med å beskatte inntekten, eller at det faste driftssted er der, eller at moderselskapet er i Norge, er omstendigheter som tilsier at det ene landets rett og forståelse av skatteavtalen skal gå foran det annet lands.

Lagmannsretten slutter seg til det tingretten her fremholder, og tilføyer at retten ikke kan se at beskatningen av GE Norge er i strid med skatteavtalens formål. Det vises i denne sammenheng til at GE Norge har fått kreditfradrag for skatten GE Irland har betalt, jf. skatteavtalen artikkel 24 (2) bokstav a, samt medhold i kravet om forhøyet konsernbidrag. Når det gjelder GE Norges anførsel om at skatteklagenemndas vedtak kan medføre dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner, finner lagmannsretten ikke å kunne legge vekt på dette i foreliggende sak. Dersom slik dobbeltbeskatning inntreffer ved en fremtidig transaksjon, vil dette måtte løses konkret etter de da gjeldende regler.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at skatteklagenemndas vedtak 29. september 2011 er gyldig, og anken blir forkastet.

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

Advokat Søvik har fremlagt kostnadsoppgave med krav om 187 500 kroner i salær. Beløpet inkluderer merverdiavgift. Det har ikke vært innvendinger mot oppgaven, og lagmannsretten legger denne til grunn.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. GE Healthcare AS betaler i sakskostnader til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 187.500 - etthundreogåttisjutusenfemhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

SkN 14-106 Fradrag for tap på garantiansvar

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 annet ledd

Borgarting lagmannsrett: Dom av 15. september 2014, **sak nr.:** LB-2013-169871

Dommere: Lagdommer Sidsel B. Lindseth, lagdommer Hedda Remen, tingrettsdommer Tina Bergstrøm. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-182213 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-169871 (13-169871ASD-BORG/01). **Anke til Høyesterett tillatt fremmet, se HR-2014-2368-U.**

Ankende part: Staten v/Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Ankemotpart: Erik Francisco Solér (advokat Ola Haugen).

Sammendrag: Erik Solér krevde for inntektsåret 2008 fradrag for et tap på omtrent 4,3 millioner kroner. Tapet oppsto ved innfrielsen av et personlig garantiansvar for lån som var tatt opp av selskapet Nye Start AS. Skattemyndighetene nektet Solér fradrag for tapet da de mente at Solér ikke drev virksomhet.

Erik Solér eide 50 prosent av aksjene i Nye Start AS, som var et holdingselskap som eide selskapet Start Toppfotball AS. Sistnevnte selskap drev den kommersielle virksomheten i fotballklubben Start.

Solér hadde bakgrunn som profesjonell fotballspiller, fotballagent og grunder, og var styreformann i Start Toppfotball AS fra 2005 og var også daglig leder i en periode. Han la i tillegg ned en betydelig ulønnet arbeidsinnsats i Start Toppfotball AS, Start Stadion AS og fotballklubben Start i årene 2003 til 2008. Motivet for å gå inn i klubben med kapital og arbeidsinnsats var å utvikle klubben til et toppnivå for deretter å selge seg ut med fortjeneste.

Lagmannsretten pekte på at en aksjonærs virksomhet i et selskap gjennom styreverv eller

gjennom ansettelse i selskapet ikke innebærer at aksjonæren driver investeringsvirksomhet. Det må således skilles mellom arbeidet som ble utført som daglig leder og styreformann, og den aktiviteten som ble nedlagt i tillegg, og som eventuelt begrunner at Solér drev virksomhet.

Retten la til grunn at Solér utførte et omfattende arbeid for klubben utover det som normalt følger av de nevnte posisjonene, og at omfanget og varigheten kunne begrunne at han drev virksomhet. Lagmannsretten uttalte at ventureinvestering etter sin art normalt ikke kan klassifiseres som passiv kapitalplassering. Et typisk trekk ved ventureinvesteringer er at investor/aksjonær går aktivt inn i en virksomhet for å bygge opp verdiene, for så å selge seg ut med gevinst.

Det ble også lagt til grunn av lagmannsretten at virksomheten var egnet til å gå med overskudd og ble drevet på Solérs regning og risiko. Lagmannsretten fant at overføring av overskudd fra Nye Start AS, ved salg av aksjer eller som aksjeutbytte, innebar en tilstrekkelig tilknytning mellom aktiviteten og det resultatet som tilkom ham, selv om slike midler i første omgang ville tilfalt Nye Start AS. Det ble lagt vekt på at det var han som hadde den reelle interessen i investeringsaktiviteten.

Når det gjelder tilknytningskriteriet – sammenhengen mellom tapet og egen virksomhet – la retten til grunn at Solérs dominerende motiv for garantistillelsen var hensynet til egen virksomhet, det vil si å sikre aksjeinvesteringen i Start Toppfotball AS, og gjennom den sikre muligheten for senere gevinst ved salg av aksjene i Nye Start AS.

Lagmannsretten konkluderte med at Solér drev virksomhet og at tapet hadde tilstrekkelig tilknytning til denne virksomheten, slik at tapet var fradragsberettiget.

Dommen er anket og sluppet inn for Høyesterett.

Saken gjelder spørsmål om tap ved innfrielse av garantiansvar gir rett til fradrag i inntekt.

For skatteåret 2008 krevde Erik Solér fradrag for tap på kr 4 321 342 som oppsto ved innfrielse av garantiansvar for to lån som var tatt opp av Nye Start AS. I vedtak 7. mai 2012 sluttet skatteklagenemnda seg til innstillingen fra Skatt Øst hvor fradraget ikke ble godtatt. Skattemyndighetene kom til at det ikke var grunnlag for fradragsrett etter skatteloven § 6-2 annet ledd da skattyter ikke drev virksomhet. Saken gjelder gyldigheten av dette vedtaket. Det er også en problemstilling hvorvidt fradrag har hjemmel i § 6-1.

Fremstilling av saken

Erik Solér og Ernst Ravnaas eide hver 50 % av aksjene i selskapet Nye Start AS, som ervervet 99,9 % av aksjene i Start Toppfotball AS, et selskap som ble stiftet i 2003 for å drive den kommersielle virksomheten rundt toppfotballen i fotballklubben Start. Nye Start var et holdingselskap uten andre verdier enn disse aksjene. Solér (og Ravnaas) tilførte de kommende årene betydelige kapitalinnskudd til Start Toppfotball via Nye Start, både som egenkapitalinnskudd, lån og ved å stille garanti for lån som ble opptatt i Nye Start. Kapital ble også tilført Start Stadion AS, et heleid datterselskap av Start Toppfotball, som sto for byggingen av Sør Arena. Per 31. desember 2004 eide Nye Start 82,5 % av aksjene. Etter en emisjon i 2006

hvor Rasmussengruppen gikk inn med kapital i Start Toppfotball, eide Nye Start 55,5 % av aksjene i selskapet. Det er opplyst at Solér og Ravnaas til sammen investerte og garanterte for ca. 25 millioner kroner i Start Toppfotball.

Erik Solér hadde bakgrunn som profesjonell fotballspiller, agent for fotballspillere og som gründer. Han gikk inn i Start Toppfotball med denne erfaringen, og det er på det rene at Solér (og Ravnaas) la ned en betydelig ulønnet arbeidsinnsats i Start Toppfotball, Start Stadion og fotballklubben Start i årene 2003 - 2008. Solér forklarte at bakgrunnen for at de gikk inn som eiere i Start Toppfotball, var et ønske om å bygge opp en profesjonell fotballvirksomhet, og deretter selge seg ut med gevinst. De så et vesentlig gevinstpotensial, men også en betydelig risiko. Solér mente at Ravnaas og han selv hadde kompetanse som gjorde det realistisk å lykkes.

Da Solér og Ravnaas medvirket til å stifte Start Toppfotball AS, var fotballklubben i alvorlige økonomiske vanskeligheter og hadde et akutt likviditetsproblem. Blant annet måtte fotballspillerne fristilles. I den perioden Solér og Ravnaas var engasjert, utviklet klubben seg betydelig sportslig og økonomisk. Start gikk fra å være en lokal fotballklubb i Kristiansand til å bli en regional klubb for hele Sørlandet, med tilsvarende økt omsetningspotensial for Start Toppfotball. Omsetningen økte fra ca. 10 til ca. 100 millioner kroner på få år, men var svært avhengig av lagets sportslige prestasjoner. Inntektene steg når laget gjorde det bra, som da laget kom på 2. plass i Tippeligaen i 2005. Inntektene falt vesentlig da laget falt ut av eliteserien høsten 2007.

Solér og Ravnaas trakk seg ut av Start Toppfotball i oktober 2008. Bakgrunnen var etter det opplyste at de ikke kunne dekke kapitalbehovet som oppsto på grunn av vesentlige kostnadsoverskridelser ved byggingen av Sør Arena, som hadde en kostpris på 260 millioner kroner. Tidligere dette året hadde Nye Start pådratt seg nye låneforpliktelser i et forsøk på å redde fortsatt drift i klubben. Dette var lån som Solér og Ravnås hadde måttet kausjonere for. Nye Start misligholdt sine gjeldsforpliktelser overfor Sparebanken Sør, som hadde pant i selskapets aksjer i Start Toppfotball, og selskapet overdro derfor aksjene til Sparebanken Sør for 1 krone. Nye Start innstilte driften og ble slettet i Foretaksregisteret 5. januar 2009.

I forbindelse med innfrielse av sin del av garantiforpliktelsene på kr 2 815 500 overfor Nordea og kr 1 500 000 overfor Sparebanken Sør, opptok Erik Solér et lån på kr 4 321 342 som denne saken gjelder. Beløpet inkluderer advokatutgifter på 5 842 kroner.

Skatt Øst aksepterte ikke fradraget ved likningen for 2008. Solér påklaget avgjørelsen. Skattekontoret fastholdt ligningen ved vedtak 12. september 2011. Etter klage sluttet skatteklagenemnda seg i vedtak 7. mai 2012 til skattekontorets vurderinger.

Ved stevning innkommet til Oslo tingrett 12. november 2012 reiste Erik Solér sak mot staten v/Skatt Øst med påstand om at vedtaket var ugyldig. Staten tok til motmæle ved tilsvarende svar 3. januar 2013.

Oslo tingrett avsa 28. mai 2013 dom med slik domsslutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak datert 7. mai 2012 vedrørende Erik Solérs ligning for 2008 oppheves.

2. Ved ny ligning legges det til grunn at Erik Solér's tap på fordring i forbindelse med garantistillelse for lån tatt opp i Nye Start AS er fradragsberettiget tap lidt i egen næringsvirksomhet.
3. Staten ved Skatt Øst dømmes til å erstatte Erik Solér's sakskostnader med 302.582 - trehundreogtusenfemhundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

For nærmere detaljer om saksforholdet vises til tingrettens fremstilling av saken og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor. Partene er i hovedsak enige om sakens faktum slik det er fremstilt av tingretten, med unntak av figurene som illustrerer Solér's virksomhet.

Staten v/Skatt Øst har anket dommen til lagmannsretten. Ankeforhandling er holdt 20.- 21. august 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Staten v/Skatt Øst var representert ved prosessfullmektigen. Dessuten møtte Veslemøy Grong og Svein Olav Høyen, seniorskattejurister i Skatt Øst. Erik Solér møtte sammen med sin prosessfullmektig og avga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken. Saken står i samme stilling som for tingretten.

Ankende part, staten v/Skatt Øst, har i hovedtrekk anført:

Tingretten bygger på uriktig forståelse av hvilke krav som stilles for at det skal foreligge virksomhet, og hvilke krav som stilles til tilknytning mellom et tap som gir rett til fradrag, og en eventuell virksomhet, jf. skatteloven § 6-2 annet ledd. Dessuten har tingretten lagt til grunn en uriktig oppfatning av enkelte faktiske omstendigheter av betydning for konklusjonen. Skatteloven § 6-1 første ledd om regulerer fradrag for kostnad utenfor virksomhet, hjemler heller ikke fradragsrett.

Hovedregelen om fradrag i virksomhet følger av skatteloven § 6-1. Tap på fordring er særskilt regulert. Tap på fordring utenfor virksomhet reguleres i kapittel 9, mens tap i virksomhet reguleres i § 6-2 annet ledd. Symmetribetraktninger og fiskale hensyn tilsier at det ikke gis fradrag i vår sak.

Det sentrale spørsmålet i saken er om Erik Solér drev virksomhet, og om det er en særlig og nær tilknytning mellom fordring og virksomhet. Det er et krav etter § 6-2 annet ledd at fordringen er endelig tapt, noe som ikke er tilfelle i vår sak, da det kun har skjedd et bytte av verdier; fra kausjonskrav til regresskrav. Det er skattyter som må godtgjøre tap og virksomhetstilknytning.

I rettspraksis er det utviklet fire generelle kriterier for hva som ligger i virksomhet; at aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet, at den relevante virksomheten har et visst omfang, at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd og at aktiviteten drives for skattyters regning og risiko. Ingen av disse vilkårene er oppfylt i vår sak. Det er den relevante investeringsvirksomheten som må ha varighet og omfang, ikke Solér's aktivitet i Start Toppfotball.

Det er på det rene at det ikke var aktivitet i Nye Start, og Solér har derfor ikke drevet aktivitet i selskapet. Solér's virksomhet i Start Toppfotball kan ikke tilregnes Nye Start som aksjonær, og heller ikke Solér som aksjonær i Nye Start. Overskudd til et annet rettssubjekt er irrelevant ved vurdering av om Solér selv drev virksomhet. Virksomhet som drives i Start Toppfotball, Start Stadion eller fotballklubben Start må derfor utelukkes når en vurderer Solér's

investeringsvirksomhet, idet det vises til Rt-1990-958 (Quatro), Rt-1980-1436 (Kahrs) og Rt-1976-1467 (Løiten). Dette er tilstrekkelig for å gi staten medhold.

Det er også et krav for å få fradrag at det er nær og særlig tilknytning mellom en eventuell virksomhet som Solér drev, og kausjonen/regressfordringen. Spørsmålet om tilknytning forutsetter at Solérs aktivitet var virksomhet. Den påståtte aktiviteten var forvaltning av egne aksjer. Spørsmålet er om det er tilknytning mellom aksjene i Nye Start og en eventuell investeringsvirksomhet. Det er aksjene i Nye Start som må tilføres verdier, og ikke Start Toppfotball eller underliggende selskaper. Det avgjørende er aktivitet overfor det konkrete porteføljeselskap; ved tilførsel av kompetanse, assistanse ved ansettelse, markedsføring etc. Formelle posisjoner i kraft av eierrollen eller via ansettelse unntas.

Solérs aktivitet i Start Toppfotball ble heller ikke drevet for hans regning eller risiko. Han tok ingen risiko ved den aktiviteten han utførte, og han tilførte heller ikke Start Toppfotball kapital eller dekket utgifter. Indirekte inntekspotensial via Nye Start kan ikke vektlegges. Investeringen var heller ikke et ledd i en bredere investeringsportefølje, men en enkeltstående investering. Det var ingen aktivitet som var rettet inn mot Nye Start.

Selv om Solérs aktivitet kan anses som virksomhet, kan uansett ikke en usikret garanti uten garantiprovisjon eller sikkerhet som her, anses som del av en forretningsmessig fundert investeringsvirksomhet.

For det tilfellet at skattyter ikke drev virksomhet, er det krevd kostnadsfradrag etter skatteloven § 6-1. Skatteretten bygger på symmetribetraktninger hvor fradrag er knyttet til inntekt etter § 5-1. Kapittel 9 regulerer tap og gevinst ved realisasjon av formuesverdier, og § 9-4 gir fradrag for tap i samme utstrekning som gevinst er skattepliktig. Etter § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 er gevinst ved realisasjon av muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev unntatt fra skatteplikt. Begrunnelsen for den snevre fradragsretten er at det ved realisasjon av denne type aktivaposter er lite rom for gevinst, men stor mulighet for tap. Solér kan ikke anses for å ha hatt en utgift for å tjene penger, og tapet er ikke fradragsberettiget etter § 6-1.

Statens syn er at Solérs tap gjaldt regressfordringen, og ikke kausjonsinnsfrielsen. Innfrielsen medførte en tilsvarende regressfordring på Nye Start, og ombytte av verdier innebærer ingen oppofrelse som er et vilkår for tapsfradrag. Det er også uklart hva Solér skulle betale.

Solér var ikke selv av den oppfatning at han drev investeringsvirksomhet, og utbyttet i 2006 ble ikke oppgitt som inntekt i virksomhet. Dette tilsier at fradrag ikke kan aksepteres.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.
2. Staten v/Skatt Øst tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsrett og tingrett.

Ankemotparten, Erik Francisco Solér, har i hovedtrekk anført:

Tingrettens dom er riktig, både i resultat og begrunnelse, med unntak av omkostningsavgjørelsen. Solérs aktivitet i Start Toppfotball som var knyttet til investeringen i Nye Start, kvalifiserer til

virksomhet etter skatteloven § 6-2 annet ledd, og gir rett til fradrag for tap på fordring. Subsidiært kreves fradrag etter § 6-1.

Det avgjørende er at skattyter driver virksomhet i skattelovens forstand, og at tapet har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten. Det kreves at skattyters aktivitet tar sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang. Dessuten må aktiviteten være egnet til å gå med overskudd og drives for skattyters regning og risiko. Alle vilkårene er oppfylt. Dersom organiseringen av investeringsvirksomheten skal være avgjørende for fradragsretten, må dette gis en rettslig holdbar begrunnelse, noe staten ikke har gitt. En slik begrunnelse må i tilfelle søkes i lovens vilkår for fradragsrett.

Erik Solér drev virksomhet med investering i Start Toppfotball gjennom Nye Start. Virksomheten varte fra 2003 til 2008, og kravet til varighet er oppfylt. Solér gikk inn i investeringsobjektet med kompetanse, kapital og aktivt engasjement. Hans virksomhet som investor tok sikte på å øke verdien av investeringsobjektet og realisere gevinsten, enten ved salg av aksjene i Nye Start eller via utbytte fra selskapet.

Solér's investeringsvirksomhet var rettet mot ett investeringsobjekt, Start Toppfotball, og var egnet til å gå med overskudd. Start Toppfotball var en kommersiell virksomhet med overskudd som formål. Det vises til investorpresentasjonen fra Alfred Berg før emisjonen i 2006 med inntektsforventninger og verdianslag på 130 millioner kroner, og til at Rasmussen-gruppen investerte 45 millioner kroner i en rettet emisjon. Nye Starts forholdsmessige eierandel før emisjonen ble priset til 40 millioner kroner.

Den type kapitalforvaltning som Solér drev, utsatte kapitalen for større risiko, muliggjorde større gevinst, men også større risiko for tap. Virksomheten foregikk for Solér's regning og risiko, ved hans omfattende engasjement og roller i Start Toppfotball, og ved kapitalinnskudd, lån og garantier. Han tok en betydelig risiko, og alle kapitalinnskudd strømmet direkte gjennom Nye Start og til Start Toppfotball. Det formelle mellomleddet er uten betydning for fradragsretten.

Et typisk trekk ved denne type investeringer, ventureinvesteringer, er at investor/aksjonær går aktivt inn i en virksomhet for å bygge opp verdiene, for så å selge seg ut med gevinst. Solér hadde ikke verv eller arbeidsoppdrag for Start Toppfotball eller klubben, og har kun utført aktiviteter der for å få verdien opp for egen gevinst. Det er således ikke grunnlag for å tilordne deler av Solér's virksomhet til andre rettssubjekter. Ved å innta en aktiv eierrolle kunne han forvente en langt høyere gevinst enn ved en passiv investering i børsmarkedet. Ved kontinuerlig oppfølging utviklet Solér virksomheten og rammebetingelsene for Start Toppfotball. Denne investeringsrollen er akseptert som virksomhet, og investering i kun ett investeringsobjekt kan være virksomhet, jf. statens bindende forhåndsuttalelser (BFU) 26. mai 2008 og 20. mai 2010. Slike forhåndsuttalelser tillegges stor vekt i rettspraksis, jf. blant annet Rt-2001-1444 (Skøyen Næringspark).

Tapet på 4,3 millioner kroner var en følge av personlig garantiansvar for låneopptak i Nye Start som ble tilført Start Toppfotball som aksjeinnskudd, på et tidspunkt hvor Start Toppfotball hadde behov for kapital for å komme gjennom 2008-sesongen. Solér påtok seg garantiansvaret for å sikre aksjeporteføljen. Tapet har på denne bakgrunn tilstrekkelig tilknytning til hans personlige

virksomhet, gjennom hans omfattende aktivitet, kapitalinnskudd, lån og garantier for å sikre og utvikle egen aksjeportefølje.

Dersom retten skulle komme til at virksomhetskravet ikke er oppfylt, kreves fradrag etter skattelovens hovedregel i § 6-1 første ledd. Garantiansvaret ble påtatt for å sikre egen investering, dvs. som en kostnad for å sikre en skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1, da gevinst på aksjer er skattepliktig inntekt. Det må være uten betydning at kausjonsansvaret ble innfridd på et tidspunkt da Nye Start solgte aksjene i Start Toppfotball til Sparebanken sør for 1 krone. Tapet oppsto da kausjonsansvaret ble gjort gjeldende. Regressfordring mot Nye Start er en følge av tapet, ikke selve tapet som det kreves fradrag for, jf. Rt-2007-1822 (DSC) og Rt-2009-1473 (Samdal).

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Erik Solér tilkjennes fulle saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Lagmannsretten er kommet til at anken må forkastes og kan i det vesentlige tiltre tingrettens begrunnelse. Anken foranlediger følgende oppsummering og kommentarer:

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

Erik Solérs prinsipale påstand er at tapet ved kausjonsinnfrielsen gir rett til fradrag etter skatteloven § 6-2 annet ledd, da han drev virksomhet i skattelovens forstand. Subsidiært kreves fradrag etter § 6-1 første ledd da kausjonsansvaret var en kostnad som ble pådratt for å sikre skattepliktig inntekt. Statens syn er at Erik Solér ikke drev slik virksomhet som er en forutsetning for fradrag etter § 6-2 annet ledd, og at garantiforpliktelsen ikke er en kostnad som sikrer skattepliktig inntekt.

Utgangspunktet for den prinsipale drøftelsen er skatteloven § 6-2 annet ledd første punktum som lyder slik:

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

Tingretten tar følgende utgangspunkt for drøftelsen av virksomhetsbegrepet som lagmannsretten slutter seg til:

Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven. Om den aktuelle aktiviteten skal regnes som «virksomhet» må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering, jf. Ot.prp.nr.86

(1997-1998) Ny skattelov, på side 48. En konkret og sammensatt helhetsvurdering må foretas. Proposisjonen presenterer samme sted de sentrale skjønnsmomentene:

- Det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektsverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter. Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet. Men forretningsforetak som tilfredsstiller de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.

- Aktiviteten må være utøvet for skattyterens regning og risiko. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren.

- Aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.

Lagmannsretten har foretatt en samlet helhetsvurdering av virksomhetsbegrepet og kommet til at Erik Solér drev virksomhet i skattelovens forstand. Retten ser det imidlertid hensiktsmessig at de enkelte momentene ovenfor behandles separat.

Aktiviteten må ha et visst omfang og en viss varighet

Erik Solér og Ernst Ravnaas gikk aktivt inn i Start Fotballklubb i 2003 for å bygge opp en profesjonell fotballklubb. Solér gikk inn med sin kompetanse som fotballspiller, headhunter og erfaring fra de selskapene han tidligere hadde bygd opp og deretter solgt, og Ravnaas gikk inn med kompetanse i business og avtaleverk i tillegg til kjennskap til regionen. Solér forklarte at motivet for å gå inn i Start Fotballklubb med kapital og arbeidsinnsats, var å utvikle fotballklubben til et toppnivå for deretter å selge seg ut etter noen år med fortjeneste.

Lagmannsretten har forstått det slik at dette ikke er omtvistet mellom partene, og at Solér i årene 2003 - 2008 la ned en betydelig arbeidsinnsats i Start Toppfotball og underliggende selskaper. Samtidig ble selskapet i disse årene tilført betydelig kapital via Nye Start. Det fremgår også av skattekontorets endringsvedtak at det ikke er tvil om at Solér utøvet et særdeles aktivt eierskap.

Lagmannsretten finner det ikke tvilsomt at Solérs aktiviteter i Start Toppfotball var av en betydelig varighet og av et betydelig omfang. Et mer tvilsomt spørsmål er om de ulike aktivitetene kan anses som investeringsvirksomhet i skattelovens forstand. Som påpekt av tingretten, skiller Liknings-ABC ikke mellom eierbeføyelser, arbeid i den underliggende virksomhet og «rene investeringsaktiviteter». På side 1553 i Liknings-ABC for 2013/2014 står det under 3.3.2 om «Aktivitet» følgende:

Ved vurdering av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet (både fysisk og ikke-fysisk), f.eks. arbeid med å administrere.

Det er på det rene at en aksjonær i skattemessig sammenheng ikke kan tilregnes den virksomhet som et selskap driver, slik det er fremkommet i Rt-1990-958 (Quatro AS) og Rt-1980-1436 (Kahrs). Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at uttalelser i disse dommene stenger for at Solérs aktivitet i Start Toppfotball kan tilregnes Nye Start som aksjonær, eller Solér som aksjonær i Nye Start, som staten anfører. Etter lagmannsrettens syn må Solérs aktivitet konkret vurderes opp mot de fire kriteriene for virksomhetsbegrepet slik det er utformet i rettspraksis. Den aktiviteten som Solér drev ved å gå aktivt inn i virksomheten i Start Toppfotball for å bygge opp verdiene i selskapet, og derigjennom å bygge opp verdien av aksjene i Nye Start, er en annen type aksjevirksomhet enn det som var tilfellet i de nevnte dommene.

Lagmannsretten peker videre på at en aksjonærs virksomhet i et selskap gjennom styreverv eller gjennom ansettelse i selskapet, heller ikke innebærer at aksjonæren driver investeringsvirksomhet. Solér opplyste at han bygde opp Start Toppfotball til det ble ansatt profesjonelle personer på alle områder, og at han var styreformann fra 2005. Han var også daglig leder en periode. Det må etter lagmannsrettens syn skilles mellom det arbeidet som ble utført i disse funksjonene, og den aktiviteten som ble nedlagt i tillegg, og som eventuelt begrunner at Solér drev virksomhet. Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn at Solér utførte et omfattende arbeid for klubben utover det som normalt følger av de nevnte posisjonene som han også hadde, og at omfanget og varigheten kan begrunne at han drev virksomhet.

Staten har vist til at det er tre tilnærminger til hvorvidt aksjonæraktivitet kan anses som investeringsvirksomhet. Det er for det første aktivitet som går ut på kjøp og salg av aksjer, og for det andre kjøp av aksjer/fordringer for å starte ny virksomhet. Den tredje tilnærmingen, og det er den som er aktuell i vår sak, er forvaltning av egne aksjer, eventuelt understøttet av utlån/garantier, hvor aksjene har karakter av anleggsmiddel. Lagmannsretten slutter seg til dette som et utgangspunkt for vurderingen.

Grensen mellom investeringsvirksomhet og passiv kapitalplassering er omtalt i Liknings-ABC for 2013/2014 side 1553:

Når inntekten ikke inngår i annen virksomhet må det avgjøres om forvaltningen av formuesobjektet/kapitalen må anses som en virksomhet i seg selv. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at Solérs aktivitet i Start Toppfotball har likhetstrekk med det som ofte benevnes som venturevirksomhet, hvor investorene skaffer seg kontrollerende innflytelse i investeringsobjektet, og deretter jobber aktivt med å øke verdien gjennom restrukturering, operative og/eller strategiske justeringer. Forretningsidéen er å hente ut verdiøkningen som gevinst ved salg av aksjene i Nye Start eller gjennom aksjeutbytte. Planen var å jobbe langsiktig og deretter trekke seg ut med fortjeneste. Kriterier som omsetningshyppighet og antall handler er derfor mindre egnet i vår sak til å avgjøre om det dreier seg om virksomhet. Lagmannsretten er imidlertid enig med staten i at investeringen mer må ses på som en

enkeltstående mulighet, enn som et resultat av en bredere investeringsanalyse, selv om Solér forklarte at han også hadde vurdert å investere i andre fotballklubber.

Solér har opplyst at Nye Start var et holdingselskap hvor eneste aktivapost var aksjene i Start Toppfotball, og hvor det ikke ble drevet noen form for virksomhet. Det er ikke fremkommet noe under ankeforhandlingen som tilsier noe annet, og lagmannsretten legger dette til grunn. Solér forklarte at bakgrunnen for at aksjene i Start Toppfotball var eid av Nye Start, og ikke av ham og Ravnaas personlig, var de to aksjonærenes ulike formuesstilling. Som en konsekvens av dette ble all kapitaltilførsel til Start Toppfotball sluset gjennom Nye Start som eide aksjene.

Lagmannsretten bemerker at dette også innebar at de to aksjonærene heller ikke ble personlig ansvarlige for lånene som ble tatt opp av Nye Start, utover de tilfellene hvor de personlig påtok seg garantiansvar. Lagmannsretten ser ikke bort fra at dette også var et sentralt moment ved ervervet av aksjene i Start Toppfotball.

Solér har anført at hans aktive eierrolle i Start Toppfotball klart må skilles fra den aktiviteten som Start Toppfotball drev. De bindende forhåndsuttalelsene (BFU) fra 17. april 2008 (Ruud) og 20. mai 2010 (Øverlie) hvor Skatt Øst kom til at ventureinvestering var virksomhet på aksjonærenes hånd, viser at det ikke var grunnlag for å tilordne deler av skattyters virksomhet til andre rettssubjekter. Uttalelsene viser også at investering i ett investeringsobjekt kan være virksomhet. Slike forhåndsuttalelser tillegges stor vekt i rettspraksis. Staten har på sin side vist til at uttalelsene gjelder spørsmål om omdanning av personlig virksomhet til aksjeselskapsform, og at de derfor ikke har særlig betydning for vår sak. Dessuten er det kun forhåndsuttalelser som ikke er bindende i andre saker.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at uttalelsene tydeliggjør hvilke krav som stilles til aksjeinvestering som virksomhet i skattelovens forstand, og at ventureinvestering etter sin art normalt ikke kan klassifiseres som passiv kapitalplassering. Dessuten er det forutsatt at det kan foreligge virksomhet i skattelovens forstand selv om det kun er foretatt investering i aksjer i ett selskap. I uttalelsene skilles det heller ikke mellom ulike aktiviteter som kan ha betydning for hvorvidt skattyter driver virksomhet. Det er vist til skattyters aktive eierskap og engasjement, noe som kan overføres til vår sak. Lagmannsretten bemerker imidlertid at uttalelsene gir liten veiledning for spørsmålet om Solérs aktivitet må tilordnes Start Toppfotball eller Nye Start, og ikke knyttes direkte til egen investeringsaktivitet.

På side 9 i Skatteklagenemndas endringsvedtak sies det at organisasjonsformen er av betydning, og at det utvilsomt har en realitet i skattemessig sammenheng at investeringene strømmet gjennom Nye Start. Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets vedtak hvor det ble vist til Rt-1980-1436 (Kahrs), og uttalelser om at dersom en skattyter har valgt selskapsformen, må skattyteren ta konsekvensen av dette.

Som støtte til dette synspunkt har staten også vist til Rt-1976-1467 (AS Løiten Brænderi) hvor det uttales at et selskap og dets aksjonærer er forskjellige skatteobjekter, og dersom man har valgt selskapsformen for en virksomhet, må man ta konsekvensene av det. Lagmannsretten viser til bemerkninger i dommen om at selv om dette er det generelle utgangspunkt og hovedregel, har rettspraksis gjort unntak. Slik lagmannsretten ser det, gis det samtidig uttrykk for at det ikke alltid er noe absolutt skille mellom ulike skattesubjekter.

Det er på det rene at Solér fikk utbetalt drøyt 500 000 kroner i skattepliktig utbytte fra Nye Start ved ligningen for 2006, og at han ikke oppga dette som virksomhetsinntekt, men som utbytte i post 3.1.5 i selvangivelsen. Han har således kun betalt kapitalskatt av beløpet, og inntekten har ikke inngått i grunnlaget for personskatten. Lagmannsretten er enig med staten i at Solér på dette tidspunktet ikke mente at han drev investeringsvirksomhet, og at dette forhold må få betydning for fradragsretten i vår sak. Dette kan imidlertid ikke være avgjørende.

Skattemyndighetene har holdt fast ved at Solérs aktivitet i Start Toppfotball og underliggende selskaper må utelukkes ved vurderingen av om Solér drev investeringsvirksomhet i skattelovens forstand. Slik lagmannsretten ser det, er dette et for unyansert standpunkt, så lenge løsningen av saken må baseres på en helhetlig vurdering av alle momentene i virksomhetsbegrepet.

Aktiviteten må være egnet til å gå med overskudd

Solér forklarte at bakgrunnen for at han og Ravnaas gikk inn som eiere av Start Toppfotball, var et ønske om å bygge opp en profesjonell fotballvirksomhet for deretter å selge seg ut med gevinst, og ikke med det siktemål å få løpende utbytte på aksjene i Nye Start. Etter nedsalget i tilknytning til emisjonen i 2006, ble det imidlertid utbetalt utbytte til aksjonærene.

Staten har anført at de aktivitetene som Solér utførte for Start Toppfotball, ikke var egnet til å gi ham noe overskudd fra dette selskapet. Et eventuelt utbytte fra Start Toppfotball ville gått til Nye Start og ikke Solér som aksjonær. Som aksjonær i Nye Start ville Solér kunne få utbytte derfra, men dette var et holdingselskap som åpenbart ikke drev virksomhet som kunne gi overskudd.

Det sentrale er - slik lagmannsretten ser det - hvorvidt Solérs aktiviteter var egnet til å gi ham overskudd.

Lagmannsretten slutter seg til det tingretten skriver om at verdien av aksjene i Start Toppfotball steg som følge av Solérs aktiviteter og engasjement. Alfred Berg ABN AMRO ble i 2005 engasjert for å hente inn en investor for å realisere eiendomsprosjektet Sør Arena. Det ble utarbeidet et prospekt/informasjonsmemorandum hvor det ble beregnet en inntektsutvikling på over 100 millioner kroner i 2008. Det fremgår at Solér og Ravnaas til sammen hadde investert ca. 25 millioner kroner i selskapet. Det ble foretatt en rettet emisjon til Rasmussengruppen som gikk inn med 45 millioner kroner, basert på en verdi før emisjonen på 85 millioner kroner. Dette tilsier en mangedobling av verdien etter at Solér og Ravnaas gikk inn i selskapet, og viser at investeringen var egnet til å gi aksjonærene i Nye Start overskudd.

Skattemyndighetene har ikke påvist noe grunnlag for å oppstille krav om hvor inntektene må komme fra. Det avgjørende er - slik lagmannsretten ser det - om aktivitetene og innskuddene objektivt sett er egnet til å gi økonomisk overskudd, og at inntektene kommer som en følge av investeringsaktivitetene. Det kan da ikke være avgjørende at det økonomiske overskuddet kommer via aksjene i Nye Start, så lenge verdien av Solérs aksjer i Nye Start gjenspeiler verdien av aksjene i Start Toppfotball. I likhet med tingretten kan lagmannsretten ikke se at eksistensen av holdingselskapet Nye Start endrer dette, ved at det ikke ble drevet virksomhet i dette selskapet. Det kan heller ikke være avgjørende at Solérs aktiviteter også vil komme andre aksjonærer i Start Toppfotball til gode, som staten har hevdet i lagmannsretten.

Tingretten skriver at når en aksjonær kan drive virksomhet som investor, må dette gjelde uavhengig av om investeringsobjektet er organisert i ett eller flere selskaper, og uavhengig av om investorens eierskap er indirekte i ett eller flere ledd. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å tiltre en så generell uttalelse, men bemerker at organisasjonsformen med det mellomliggende selskapet Nye Start, bør få begrenset betydning for spørsmålet om Solér drev virksomhet i skattelovens forstand.

At det i ettertid viste seg at Solér ikke fikk noen gevinst da han trakk seg ut av Start Toppfotball ved overdragelsen av aksjene i Nye Start til Sparebanken Sør høsten 2008, og at lignende investeringer i andre fotballklubber heller ikke ga gevinst, kan ikke være avgjørende. Det avgjørende må være om investeringsaktivitetene kunne forventes å gi overskudd.

Det må etter det opplyste legges til grunn at Rasmussengruppens investering var forretningsmessig basert, og da særlig i relasjon til eiendomsprosjektet Sør Arena hvor det ble forventet gevinst. Det vektlegges dessuten at det ikke er bestridt at Start Toppfotball drev virksomhet, og at det var en forutsetning ved oppstart at dette selskapet skulle gå med overskudd. Lagmannsretten legger mindre vekt på at investeringen ville gi noen løpende inntekter, da det sentrale er at Solérs investeringsaktiviteter på sikt kunne forventes å gi økonomisk overskudd ved salg.

Aktiviteten må være utøvet for skattyters regning og risiko

Staten har anført at Solér ikke hadde noen risiko knyttet til aktiviteten, og at aktiviteten ikke ble drevet for hans regning. Slik lagmannsretten har forstått partene, anfører staten at dette momentet ved virksomhetsbegrepet må vurderes i forhold til virksomheten i Start Toppfotball, mens Solér anfører at momentet må vurderes i relasjon til ham personlig.

Det tas utgangspunkt i at en aktivitet utøves for skattyters regning, når skattyteren må bære de kostnadene som oppstår i virksomheten. At en skattyter har risikoen, vil si at skattyteren får overskudd eller må dekke underskudd i virksomheten.

Lagmannsretten slutter seg til det tingretten skriver om at Solér selv måtte bære kostnadene som aktivitetene medførte; ved kapitalinnskudd og lån til Nye Start, dels med midler han hadde fra før og dels med lån, og ved at han etter det opplyste i det vesentligste selv dekket kostnader ved reisevirksomhet og andre løpende kostnader som kan knyttes til hans aktivitet for Start Toppfotball.

Når det gjelder spørsmålet om aktiviteten ble drevet for Solérs risiko, blir dette et spørsmål om Solér personlig kan sies å være ansvarlig for underskudd, og om han kan sies å ta del i overskudd som følge av aktiviteten. Som nevnt ovenfor vil Solér kunne få del i overskudd via Nye Start, ved salg av aksjer eller ved aksjeutbytte. I likhet med tingretten finner lagmannsretten at en slik overføring av overskudd via Nye Start til Solér personlig, innebærer en tilstrekkelig tilknytning - i skattelovens forstand - mellom aktiviteten og det resultatet som tilkommer ham, selv om slike midler i første omgang ville tilfalt Nye Start. Det legges også vekt på at det var han som hadde den reelle interessen i investeringsaktiviteten, noe som er vektlagt i rettspraksis. Det vises til avsnitt 36 i Rt-2013-421 (Tronviken ANS) som tillegges vekt også i vår sak.

Den andre siden av risikobegrepet, er spørsmålet om Solér kan sies å være ansvarlig for underskuddet i egen investeringsvirksomhet. Etter det som er kommet frem under saken, må det legges til grunn at Solér personlig har tatt tap som følge av aksjeinvesteringen, ved tilførsel av kapital, opptak av lån og ved å påta seg garantiansvar. Selv om investeringen skjedde via aksjeselskapet Nye Start, har dette i seg selv ikke vært tilstrekkelig til å hindre at Solér personlig har hatt tap på investeringen.

På denne bakgrunn har lagmannsretten, under en viss tvil, kommet til at aktiviteten i skattelovens forstand må anses for å være utøvet for skattyters regning og risiko.

Tilknytningskravet

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

Erik Solér har anført at garantien ble stilt for å berge investeringen i Start Toppfotball, og at tapet ved garantistillelsen/innfrielsen derfor har tilstrekkelig tilknytning til investeringsvirksomheten. Statens syn er at det ikke er noen tilstrekkelig tilknytning mellom garantien som er til fordel for Nye Start, og Solérs angivelige virksomhet i Start Toppfotball. Staten har også pekt på at spørsmålet om tilknytning forutsetter at Solérs aktivitet var virksomhet, noe staten bestrider.

Da lagmannsretten ovenfor har kommet til at virksomhetskravet er oppfylt, er det nødvendig å ta stilling til hvorvidt det foreligger et endelig konstatert tap med tilstrekkelig tilknytning til virksomheten.

Tingretten fant støtte for dette i Rt-2008-145 (Norsk Struts) avsnitt 45. Spørsmålet var om en aksjonærs tap på lån til aksjeselskapet og innfrielse av kausjon for selskapets gjeld, ga rett til fradrag etter skatteloven § 6-2 annet ledd. Førstvoterende, som representerte flertallet, tok utgangspunkt i tidligere rettspraksis:

Generelt ble det stilt relativt strenge krav for at aksjer skulle anses eiet i næring. Bortsett fra enkelte typetilfeller måtte det foretas en konkret vurdering på grunnlag av flere momenter. Når det dominerende motiv var hensynet til egen virksomhet, ble aksjer ansett som ervervet i næring, jf. Rt-1977-143, Rt-1983-923, Rt-1986-1033 og Rt-1993-700. I de tilfeller det dominerende motiv var kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, har fradrag for tap regelmessig ikke vært godtatt, jf. Rt-1934-347 og Rt-1982-501. Høyesterett foretok en objektiv bedømmelse av om aksjeervervet var nødvendig eller av vesentlig betydning for aksjonærens egen virksomhet. Hvis dette var tilfelle, ble fradrag godtatt, jf. eksempelvis Rt-1976-1467 og Rt-1988-1244. Skattyters subjektive forestillinger ble ikke tillagt nevneverdig vekt, jf. Rt-1986-58 på side 64.

Tingretten viste også til at tilknytningskravet er behandlet i Liknings-ABC for 2012/2013 punkt 10.5 «Fordringer ervervet for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet». Det er sitert følgende fra side 1164:

Dersom det er ytet lån eller garanti for å oppnå forretningsmessige fordeler i skattyters virksomhet, vil fordringen kunne anses å ha nødvendig tilknytning til virksomheten. Avgjørende er om dette er hovedformålet med det økonomiske engasjement. Er hovedformålet å oppnå avkastning av kapitalen, typisk hvor fordringshaveren også er aksjonær, anses tapet ikke for å være lidt i virksomheten. Dette gjelder selv om skattyter også gjennom sin egen virksomhet yter tjenester til selskapet.

Lagmannsretten tiltrer på denne bakgrunn tingrettens vurdering om at Solérs dominerende motiv for garantistillelsen var hensynet til egen virksomhet, dvs. å sikre aksjeinvesteringen i Start Toppfotball, og gjennom denne sikre muligheten for senere gevinst ved salg av aksjene i Nye Start. I relasjon til skatteloven § 6-2 annet ledd oppsto det endelige tapet for Solér da Nye Start ikke kunne innfri den regressfordringen som han fikk mot selskapet da han måtte innfri garantiene. Slik lagmannsretten ser det, er tilknytningskravet også oppfylt.

På denne bakgrunn er lagmannsretten kommet til samme resultat som tingretten, noe som innebærer at ligningen for Erik Solér for 2008 oppheves.

Med det resultatet som lagmannsretten er kommet til, er det ikke nødvendig å ta stilling til subsidiære grunnlaget for opphevelse av ligningen.

Anken blir å forkaste.

Saksomkostninger

Anken har vært forgjeves, og staten v/Skatt Øst pålegges å erstatte Erik Solérs saksomkostninger for lagmannsretten etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, da unntaket i tredje ledd ikke får anvendelse.

Advokat Ola Haugen har på vegne av Erik Solér fremsatt et omkostningskrav på 179 375 kroner, inkludert merverdiavgift, som i sin helhet gjelder salær. Lagmannsretten legger kravet til grunn for omkostningsavgjørelsen, idet det vises til tvisteloven § 20-5 første ledd.

Ankemotparten har dessuten krevet erstattet fulle omkostninger for tingretten.

Advokat Haugen fremsatte der et omkostningskrav på 403 227,50 kroner, inkludert merverdiavgift. Med unntak av rettsgebyret på 2 582 kroner, utgjorde kravet i sin helhet salær, basert på 142 timers arbeid. Arbeid etter stevning og frem til hovedforhandling utgjorde 56,5 timer, arbeid under hovedforhandling utgjorde 20 arbeidstimer og arbeid frem til inngivelse av stevning, herunder bistand i klagesak, utgjorde 65,5 timer. Staten reiste innvendinger mot kravet og viste til at saken langt på vei var ferdig forberedt etter forvaltningsbehandlingen.

Tingretten reduserte salærkravet skjønnsmessig til 300 000 kroner, inkludert merverdiavgift, med tillegg av rettsgebyret med følgende begrunnelse:

Etter tvisteloven § 20-5 første ledd skal erstatning for sakskostnader dekke «alle partens nødvendige kostnader ved saken». Begrepet «saken» sikter til at det bare er kostnader i anledning rettssaken som kan kreves erstattet. Saksøktes sakskostnadsoppgave omfatter

også bistand i den forutgående forvaltningsmessige behandling. Slikt arbeid kan som hovedregel ikke tas med. Unntak gjelder så langt det kommer til nytte og medfører besparelser i rettssaken, jf. bl.a. Rt-2010-252, avsnitt 33 og 34.

Det er ikke belyst i hvilken grad arbeidet i klagesaken kom til nytte og førte til besparelser i rettssaken. En viss nytteverdi og visse besparelser må kunne antas, blant annet ved at faktum og rettslig argumentasjon ble nedfelt skriftlig. Noe av arbeidet med klagen må derfor kunne tas med.

Utenom sluttinnlegget innga ingen av partene noen prosesskriv etter stevning og tilsvær. Siden partene ikke har vært uenige om faktum, har nødvendig saksforberedelse dreid seg om sakens rettsspørsmål og praktisk forberedelse. 56,5 timer i arbeid frem til hovedforhandling virker da mye.

Lagmannsretten finner ikke grunn til å endre omkostningsavgjørelsen, idet lagmannsretten også slutter seg til tingrettens begrunnelse.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler staten v/Skatt Øst 179.375 – etthundreogsyttinitusentrehundreogsyttifem- kroner til Erik Solér innen 2 - to - uker etter forkynning av dommen.*

Tingrettsdommer

SkN 14-107 Lønnsinntekt eller næringsinntekt

Lovstoff: Folketrygdloven § 23-2. Ligningsloven § 8-1.

Inntrøndelag tingrett: Dom av 29. august 2014, **sak nr.:** TINTR-2014-1093

Dommere: Sorenskriver Odd A. Bartnes. **Saksgang:** Inntrøndelag tingrett TINTR-2014-1093 (14-001093TVI-INTR).

Parter: Dedicare Doctor AS (advokat Carl Arthur Christiansen) mot Skatt Midt-Norge Molde (advokat Morten Ustgård).

Sammendrag: Saken reiste spørsmål om utbetalinger fra et formidlingsbyrå til 23 leger skattemessig skulle anses som lønnsinntekt eller som næringsinntekt. Dersom utbetalingene var lønnsinntekt, skulle de inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Saken gjelder overprøving av skatteklagenemnda, Skatt Midt-Norges vedtak av 28.06.2013.

Partene i saken er Dedicare Doctor AS som saksøker og staten / Skatt Midt-Norge som saksøkt.

Skatteklagenemnda fattet 28.06.2013 sådant vedtak:

Skattekontorets vedtak av 03.09.2012 vedrørende økning i grunnlaget for arbeidsgiveravgift for 2010 med kr 7 178 267 fastholdes.

Grunnlaget for arbeidsgiveravgift sone 1 reduseres med kr 122 718.

Grunnlaget for arbeidsgiveravgift sone 4 økes med kr 122 718.

Ilagt tilleggsavgift i vedtak av 03.09.2012 frafalles

Dette vedtaket er bragt inn for domstolen til overprøving av saksøker Dedicare Doctor AS (heretter DD) med påstand om at økningen i grunnlaget for arbeidsgiveravgift skal settes til side.

Framstilling av saken

DD er et selskap hvis virksomhet er, selv eller gjennom datterselskap, å drive rekruttering og outsourcing av personell samt derav forenlig virksomhet. DD er eid av morselskapet i Sverige Dedicare AB. Selskapet DD skaffer til veie midlertidige legespesialistvikarer, først og fremst fra Norden, til sykehus i Norge når behov for dette dukker opp.

Morselskapet Dedicare AB har inngått rammeavtaler for leveranser av legehelsespesialisttjenester med de offentlige helseforetakene Helse Sør-øst RHF, Helse Vest RHF, Helse Midt-Norge RHF og Helse Nord RHF.

For retten er fremlagt rammeavtale mellom Helse Sør-Øst RHF og Dedicare AB fra mai / juni 2009. Avtalen gjelder for en periode fra 01.06.2009-31.mai 2011. Med hjemmel i denne rammeavtalen har DD formidlet legevikarer til helseforetakene på grunnlag av konkrete bestillinger i en oppdragsbeskrivelse fra helseforetakene.

Det er videre fremlagt kopi av eksempel på avtale inngått mellom DD og den enkelte privatpraktiserende lege eller dennes legeforetak, benevnt som konsulentavtale. Retten legger til grunn at disse avtalene har vært nyttet i de tilfeller hvor legen / legens foretak har vært engasjert av DD som privat næringsdrivende. På samme måten er det fremlagt for retten eksempel på ansettelseskontrakt hvor dette er benyttet ansettelsesforhold mellom DD og lege.

DD har formidlet leger til helseforetakene hvor det dels er langt til grunn at disse er selvstendig næringsdrivende og dels leger som har vært midlertidig ansatt i DD.

Det er opplyst fra DD at i 2010 ble det formidlet tjenester fra 23 selvstendig næringsdrivende leger / foretak og 53 leger midlertidig ansatt i DD.

Sommeren 2011 ble det gjennomført bokettersyn vedrørende inntektsåret 2010 hos DD. Bokettersynsrapporten har dato 21.10.2011. Arbeidsgiverkontrollen konkluderte med at alle utbetalinger til de 23 selvstendig næringsdrivende legene, skulle ansees som lønn. Honoraret som ble utbetalt til de samme leger utgjorde kr 7 178 267,-. Dette ble omklassifisert til lønn og således tillagt grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift.

Skatteklagenemndas vedtak er bragt inn for domstolen i stevning av 30.12.2013. Tilsvar ble avgitt av staten v/ skatt Midt-Norge 24.01.2014. Planmøte i saken ble avholdt 28.02.2014. I planmøte ble hovedforhandling berammet til 19.08 og 20.08.2014.

Hovedforhandlingen ble avholdt som berammet. Partene møtte og avgav forklaring. I tillegg møtte ett vitne som forklarte seg gjennom fjernavhør. For øvrig vises til rettsboka hva angår øvrig dokumentasjon.

Saksøkerens påstandsgrunnlag:

Saksøker anfører at skatteklagenemndas vedtak av 28. juni 2012 vedrørende inntektsåret 2010 er ugyldig da det bygger på en feil forståelse av ftrl. § 23-2. Vedtaket angripes både for feil rettsanvendelse og bevisbedømmelse.

Honorar til saksøkers innleide underleverandør kan etter nevnte bestemmelse ikke omklassifiseres til lønn. Grunnlaget for arbeidsgiveravgift skal således reduseres med totalt kr. 7.178.267,- i forhold til vedtaket.

Det følger av folketrygdloven § 23-2, annet ledd at det ikke skal betales arbeidsgiveravgift når arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Vurderingstemaet i

denne saken blir således hvorvidt det «arbeid eller oppdrag» som de aktuelle oppdragstagere har utført, er et ledd i deres selvstendige næringsvirksomhet. Om det foreligger næringsvirksomhet vil måtte avgjøres etter en konkret og samlet vurdering av den enkelte skatteyers (oppdragstagers) virksomhet.

I vedtaket vises til at begrepet må forstås likt med det virksomhetsbegrep som legges til grunn i skatteretten og at begrepet virksomhet således kjennetegnes av følgende forhold:

Det må foreligge aktivitet

Aktiviteten må ha en viss varighet og et visst omfang.

Aktiviteten må være drevet for innehaverens egen regning og risiko.

Aktiviteten må være egnet til å gi overskudd:

I vedtaket legges til grunn at *«punktene knyttet til aktivitet, varighet og omfang samt egnethet til å gi overskudd, har vært tilstede i denne saken.»* Saksøker er enig i dette.

Saksøker er derimot uenig i at oppdragene for DD ikke er næringsvirksomhet da de ikke er drevet for «egen regning og risiko».

De oppdragstagere saken gjelder, har alle flere oppdragsgivere, og honorar fra disse oppdragsgivere er rapportert og beskattet som næringsinntekt i de respektive land. Det er intet som tilsier at ikke vederlaget fra DD skal inngå i deres næringsvirksomhet.

Forutsetningen mellom DD og de enkelte konsulenter (oppdragstagere) er at tjenesten skal leveres som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Det er lagt til grunn mellom DD og dets kontraktspart (Helseforetakene) at leie av legetjenester kan skje både som leie av leger ansatt i bemanningsforetak og som videreformidling av selvstendig næringsdrivende leger. Utgangspunktet vil derfor være en vurdering av det reelle forholdet mellom DD og dets konsulenter. Ved denne vurderingen må forholdet mellom DD og hver enkelt konsulent vurderes konkret.

Det rettslige utgangspunkt er det valget partene har gjort. Det er herunder vist til HR. uttalelser i Rt-1994-1064, særlig side 1071 (Bye-dommen). Saksøker har også vist til Fabcon-dommen, Rt-2000-1981, særlig til side 1990.

Det enkelte kontraktsforhold mellom DD og oppdragstagerne bærer alle kjennetegn for å anses som oppdrag i selvstendig næringsvirksomhet (Oppdragstageren har risiko for oppdrag og leveranse, han har ingen ansatterettigheter mv.) Partene har henholdt seg til de kontraktsrettslige reguleringer dem imellom, både i forholdet seg imellom og i forhold til offentlige myndigheter og andre tredjeparter.

Skatteklagenemnda hevder i vedtaket at det ikke er regulert i avtalene hvem som har ansvar og risiko for de innleide legers arbeid. Det hevdes videre at det i avtalen ikke fremgår noe som direkte tilsier at helseforetakene kan reklamere på legenes arbeidsresultat. På bakgrunn av dette

hevder skatteklagenemnda at de innleide leger ikke har ansvar og risiko for sitt arbeid, og det sluttes som følge av dette at oppdraget for DD ikke kan være ledd i de enkelte legers selvstendige næringsvirksomhet.

Denne tolkningen av avtaleforholdet som er gjort av Skatteklagenemnda kan ikke være korrekt. Det er ikke nødvendig å avtalefeste noe som følger av alminnelige erstatningsregler. Tvert imot måtte det fremgå uttrykkelig dersom de alminnelige erstatningsregler ikke skulle gjelde. Det vises i denne sammenheng til pasientskadeerstatningsloven § 4, tredje ledd der det fremgår at pasienten kan rette sitt erstatningskrav direkte mot den utøvende lege.

Retten må også i sin vurdering også se hen til at flere av legene som omfattes av vedtaket er kontaktet av sine respektive skattekontor vedrørende oppdraget for DD, og skattekontorene har flere tilfeller etter en konkret vurdering av den enkelte oppdragstagers virksomhet kommet til at oppdrag er utført for DD som ledd i legens næringsvirksomhet. Dette innebærer altså at den enkelte lege etter en konkret vurdering fra «sitt» skattekontor har blitt beskattet som selvstendig næringsdrivende for honoraret mottatt fra DD. Denne beskatningen innebærer bl.a. at honoraret er skattlagt med trygdeavgift på 11 % i motsetning til en sats på 7,8 % som hadde vært korrekt dersom honoraret hadde vært ansett som lønnsinntekt. Årsaken til at trygdeavgiften er høyere for næringsinntekt enn for lønnsinntekt er bl.a. at det ikke betales arbeidsgiveravgift for denne inntekten. Skatteklagenemnda kan følgelig ikke kreve at det skal betales arbeidsgiveravgift for en inntekt det allerede er betalt trygdeavgift, høy sats, for, når skatteetaten selv etter en konkret vurdering har kommet til at det er denne satsen som er den korrekte.

Det må også legges vekt på at det er alminnelig praksis for å organisere legevirksomhet som selvstendig næringsvirksomhet og at det ved utleie fra andre bemanningsbyrå også skjer formidling av selvstendige oppdragstagere. Skatteklagenemnda har ved sitt vedtak tatt til orde for en betydelig forskjellsbehandling av DD og deres konkurrenter, da DD må betale arbeidsgiveravgift for utbetaling til oppdragstagere, mens deres konkurrenter ikke er ilagt tilsvarende avgift.

Saksøkerens påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 28.06.2013 oppheves. Ved fastsettelse av grunnlaget for arbeidsgiveravgift for 2010 skal denne reduseres med kr 7.178.262,-
2. Saksøkte Staten v/Skatt Midt-Norge betaler sakens omkostninger etter oppgaven.

Saksøktes påstandsgrunnlag:

Etter folketrygdloven (ftrl) § 23-2 første ledd skal det betales arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid med mindre utbetalingen er gjort for arbeid utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.

Hvis legene kan betraktes som selvstendig næringsdrivende, kommer de inn under unntaksbestemmelsen i ftrl § 23-2 annet ledd.

Rettspraksis og lovgiver har gitt opplisting av de momenter som skal vektlegges. Utgangspunktet er ligningslovens § 8-1, hvor man skal komme frem til det mest sannsynlige resultat. Retten må se hen til hva sannsynliggjort faktum ligner mest på.

I denne saken skulle legene ikke utføre oppdrag for DD og DD skulle heller ikke utføre oppdrag for helseforetaket. Det som var DD's ansvar var å leie ut arbeidskraft og legene skulle stille sin arbeidskraft til disposisjon for helseforetaket gjennom rammeavtalen og den konkrete avtalen DD hadde med hver enkelt lege.

Rammeavtalen skulle sikre helseforetaket relevant og etterspurt arbeidskraft og intet mere.

Helseforetaket var klar over arbeidsgiveransvaret og det ble regulert i avtalen mellom partene. Den enkelte lege skulle være innleid arbeidskraft og ikke underleverandør.

Staten vil anføre at nemnda korrekt har lagt til grunn at ingen av de angjeldende legene opererte som selvstendig næringsdrivende. Det skal således betales arbeidsgiveravgift på utbetalingene fra Dedicare Doctor AS.

Dedicare Doctor AS er et regulært bemanningsselskap som bl.a. drev med utleie av leger til helseforetaket Helse Øst.

Det vises til det fremlagte avtaleverket mellom Helse Øst og Dedicare Doctor AS, pkt. 10.5 «Arbeidsgiveransvar». Her fremgår med tydelighet at Dedicare Doctor AS

«har det hele og fulle arbeidsgiveransvaret som sine egne ansatte og utleide vikarer, samt at innbetalt skatt, arbeidsgiveravgift og øvrige avgifter som følge av arbeidsgiveransvar, innberettes.»

Etter statens syn reflekterer dette den arbeidsutleien som fant sted.

Etter statens syn fremgår det av avtaleverket at den enkelte lege stilte sin arbeidskraft til disposisjon til bemanningsselskapet Dedicare Doctor AS, som på sin side leiet ut samme arbeidskraft videre til Helse Øst. Den enkelte lege har intet særskilt ansvar for sin arbeidsutførelse verken overfor Dedicare Doctor AS eller Helse Øst.

Det skal videre anføres at nemnda korrekt har foretatt en grundig helhetsvurdering hvor det sentrale temaet var om den enkelte lege opererte med egen regning og risiko.

Staten er ikke kjent med at andre tilsvarende bemanningsselskap har vært underlagt særskilt kontroll vedrørende plikten til å betale arbeidsgiveravgift.

Saksøktes påstand

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

Rettens vurdering

Saken vedrører spørsmål om saksøker Dedicare Doctor AS (DD) har ansvar for arbeidsgiveravgift for 23 leger som har operert som selvstendig næringsdrivende etter oppdrag fra DD i helseforetak, d.v.s. sykehus i Norge. Legene har vært engasjert som legevikarer ved siden av sykehuset sine egne ansatte leger og ved siden av 53 ansatte legevikarer som har hatt et tilsettingsforhold til DD.

Det følger av folketrygdloven (heretter ftrl) § 23-2 første ledd om *arbeidsgiveravgift, at arbeidsgiveren skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette*. Det følger av ftrl § 1-8 om arbeidstaker, *at med arbeidstaker menes i denne loven enhver som arbeider i en annens tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse*

Det følger av videre av ftrl. § 23-2 annet ledd *at det skal ikke betales arbeidsgiveravgift når arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.*

Det følger av ftrl § 1-10 om selvstendig næringsdrivende *at med selvstendig næringsdrivende menes i denne loven enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt.*

Ved avgjørelsen av om en person skal regnes som selvstendig næringsdrivende, legges det blant annet vekt på:

- om virksomheten har et visst omfang,
- om vedkommende har ansvaret for resultatet av virksomheten,
- om vedkommende har arbeidstakere i sin tjeneste eller nytter frilansere,
- om vedkommende driver virksomheten fra et fast forretningssted (kontor, verksted e.l.),
- om vedkommende har den økonomiske risikoen for virksomheten,
- om vedkommende bruker egne driftsmidler.

Virksomhetsbegrepet som er beskrevet i folketrygdloven, gjengitt overfor, oppfattes identisk med det som legges til grunn i skatteretten jf. Ot.prop.nr.29 (1995-1996).

I skattedirektoratets arbeidsgiverhefte fra 2000, side 9, er det gitt noen føringer på grensedragningen mellom arbeide og oppdrag som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Herfra hitsettes:

Som regel vil det være klart om den som mottar vederlaget har utført arbeidet eller oppdraget som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. I enkelte tilfeller kan spørsmålet likevel være tvilsomt. Et arbeide eller oppdrag som ikke er næringsvirksomhet i seg selv, kan være ledd i annen næringsvirksomhet. F.eks. må det vanligvis anes som ledd i næringsvirksomhet at en privatpraktiserende advokat påtar seg oppdrag som sekretær for en forening, mens en lønnstaker som påtar seg sekretærarbeid, må anses å opptjene vederlaget utenfor næring. Når en selvstendig næringsdrivende utfører arbeide eller oppdrag som ikke kan sies å være ledd i næringsvirksomheten, skal det svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelsen. Som eksempel kan nevnes en privatpraktiserende lege som mottar godtgjørelse for enkelte forelesninger ved skole eller universitet.

Utgangspunktet for om det foreligger selvstendig næringsvirksomhet eller tilsettingsforhold, er hva partene har blitt enige om, d.v.s. avtalen mellom partene. Høyesterett viser til dette prinsipielle utgangspunktet i Rt-2000-1981 (Fabcon-dommen) hvor Høyesterett blant annet uttaler på side 1990:

Så langt er det etter mitt syn ikke grunnlag for å sjå bort frå partane sitt utgangspunkt om statusen til konsulentane. Etter det opplyste har då også Fabcon i ettertid innretta seg ved seinare å ta inn føresegner om dette i avtalar med konsulentane. Det illustrerer for meg at det er partane som i slike tilfelle sjølve i stor grad definerer ramma som avgjer om det er tale om sjølvstendige næringsdrivande eller ikkje.

Svaret på spørsmålet om arbeidet er utført som ledd i privat næringsvirksomhet eller om som tilsatte arbeidstaker, vil dessuten måtte bero på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet, jfr. Høyesteretts uttalelse i Rt-2000-1981, herunder side 1988 hvor Høyesterett blant annet uttaler:

Spørsmålet om det ligg føre sjølvstendig næringsverksemd må avgjerast ut frå ei heilskapsvurdering. Eg viser til det førstvoterande uttala i Bye-dommen innteken i Rt-1994-1064 på side 1068 flg.:

«Avgjørende er ... om avtaleforholdet mellom Aker og TMBE etter sitt eget innhold har karakter av et arbeids- eller ansettelsesforhold for Bye.

Svaret på dette spørsmålet må etter min oppfatning bero på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet. At en slik helhetsvurdering er problemstillingen, er lagt til grunn i Rt-1973-1136, som gjaldt plikt til å foreta skattetrekk og plikt til å betale arbeidsgiveravgift, og i Rt-1985-644, som gjaldt plikt til å betale arbeidsgiveravgift. Samme problemstilling finner man i avgjørelser fra beslektede områder, blant annet i Rt-1984-1044, som gjaldt plikt til å betale feriepengene. Det springende punkt vil være om den konsulentvirksomhet som Bye utførte i TMBEs navn, ble drevet for dette selskapets regning og risiko, eller om den ble drevet for Akers regning og risiko.»

Høyesterett tar derfor utgangspunkt i avtaleforholdet og det følger av Høyesteretts uttalelse at det springende punkt vil være om konsulentvirksomheten, i denne sak, legenes virksomhet, ble drevet for legeselskapets / legens regning og risiko, eller om den ble drevet for oppdragsgivers, d.v.s. helseforetakets regning og risiko.

Retten legger til grunn at næringsvirksomhet kjennetegnes ved:

- Det må foreligge aktivitet.
- Aktiviteten må ha en viss varighet og et vist omfang
- Aktiviteten må være drevet for innehavers regning og risiko
- Aktiviteten må være egnet til å gi overskudd

Retten legger videre til grunn at skattemyndighetene har akseptert at kravet til aktivitet, varighet og omfang og egnethet til å gi overskudd, har vært tilstede for samtlige 23 leger som er berørt i saken. Retten er enig i denne vurdering og legger den til grunn for avgjørelsen.

Det er skattemyndighetenes oppfatning at legenes virksomhet ikke oppfyller kravet til at aktiviteten skal være utført for legenes regning og risiko.

At aktiviteten er utført for noens regning innebærer at vedkommende endelig må bære kostnadene som virksomheten medfører. At noen har risikoen, innebærer at vedkommende får overskuddet eller må dekke underskuddet virksomheten medfører, jf. Rt-2000-1981, særlig side 1989.

Avgjørende for spørsmålet om DD skal svare arbeidsgiveravgift av utbetalingene til legene, blir etter dette om avtaleforholdet mellom DD og legene etter en helhetsvurdering og ut fra sitt innhold, hadde karakteren av avtaler med selvstendig næringsdrivende, jf. Rt-2000-1981 s 1999.

Nærmere om avtalene mellom partene:

Engasjementet av legene har sitt utgangspunkt i en den rammeavtale som helseforetagene og Dedicare AB inngikk. Retten har fått seg forelagt kopi av rammeavtale mellom Helse Sør-Øst RHF og Dedicare AB. Retten legger til grunn at denne avtalen er identisk med de avtaler som også er inngått med de øvrige helseforetagene i Norge. Retten legger til grunn at rettigheter og forpliktelser som i avtalen er tillagt Dedicare AB, er ført videre til DD.

Det følger av avtalens punkt 1 at avtalen er inngått for å regulere helseforetakenes kjøp av helsepersonell hos DD.

Det fremgår av avtalens punkt 2 at avtalen omfatter *levering av vikartjenester for helsepersonell til Kunden (helseforetaket) i henhold til prisliste* som er vedlagt avtalen. Med «vikar» menes i avtalen innleid helsepersonell, jf. avtalens punkt 6. Det er gitt egne bestillingsprosedyrer i avtalen. Det helsepersonell som omfattes av avtalen er leger / legespesialister.

DD er et arbeidskraftformidlingsbyrå. For å oppfylle rammeavtalen knyttet DD til seg legespesialister fra ulike hold. Dette ble gjort ved at byrået delvis ansatte legevikarer i egen virksomhet og delvis ved at byrået knyttet til seg legevikarer som i avtalen mellom DD og lege / legefirma, ble behandlet som selvstendig næringsdrivende og som er grunnlaget for tvisten i denne saken.

Retten vil se på om det er punkter i rammeavtalen som regulerer eller uttaler seg om organiseringen av leveransene, enten det forutsettes at legene skal være tilsatte hos DD eller om DD også kan oppfylle sine forpliktelser ved å stille selvstendig næringsdrivende leger til disposisjon for helseforetakene.

Det fremgår av avtalens punkt 8 om heving, avbestilling og endring, at Kunden (helseforetaket), under gitte misligholdssituasjoner, kan heve avtalen. Det er særlig vist til at vikaren ikke møter til rett tid eller ikke har den kompetanse som er forutsatt. Mellom partene er leveringen skjedd når vedkommende vikar, med riktig kompetanse, innfinner seg på avtalt sted til avtalt tid, jf. avtalens

punkt 9. Retten oppfatter at bestemmelsen ikke tar stilling til spørsmålet som retten har stilt overfor.

Det går videre frem av avtalen at leverandøren (DD) er ansvarlig for at tjenester med referanse til kontrakten blir levert i overensstemmelse med bestillingen og i samsvar med lov og forskrift. Leverandøren (DD) har også ansvaret for at arbeidsmiljølovens bestemmelser overholdes og at vikarene er kjent med disse. jf. kontraktens punkt 10. Punktet kan peke i retning av tilsettingsforhold.

Det følger videre av avtalens punkt 10.5 om arbeidsgiveransvar at *Leverandøren har det hele og fulle arbeidsgiveransvaret for sine egen ansatte og utleide vikarer, samt innbetaling av skatt, arbeidsgiveravgift og øvrige avgifter som følger av arbeidsgiveransvaret, innberettes.*

Fra skattemyndighetens side er det vist til dette punktet som grunnlag for at partene i avtalen har forutsatt at legevikarene skulle være lønsmottaker og således tilsatte i vikarbyrået. Fra DD's side er det vist til at punktet kun gjelder ansatte vikarer og ikke tar stilling til spørsmålet om selvstendig næringsvirksomhet.

Det følger videre av avtalens punkt 10.19 at kunden (helseforetaket) fritt kan disponere vikaren (iht. vikarens kvalifikasjoner) til andre vakter og poster / avdelinger enn de som opprinnelig var planlagt. Retten oppfatter ikke at bestemmelsen tar stilling til spørsmålet som retten har stilt overfor, men viser helseforetakets instruksjonsmyndighet.

Det følger av misligholdsbestemmelsen i avtalens punkt 14 at mislighold er definert som *mangel ved tjenestene dersom disse ikke er i samsvar med avalen eller for øvrig ikke er i samsvar med vanlig fagmessig standard.* I annet ledd under punkt 14 er det angitt hva beføyelsene ved mislighold er.

Retten kan ikke se at noen av disse bestemmelsene direkte behandler spørsmålet om partene i rammeavtalen forutsatte bruk av leger som var tilsatt i formidlingsbyrået eller om byrået også kunne formidle leger som var selvstendig næringsdrivende.

I rammeavtalens punkt 21 er omtalt bruk av underleverandører. I bestemmelsen er sagt at *leverandøren ikke kan benytte seg av underleverandører for å utføre noen del av tjenesten uten Oppdragsgivers skriftlige godkjenning. Slik godkjenning skal innhentes før arbeidet eller tjeneste iverksettes. Leverandøren er ansvarlig for underleverandørens utførelse av arbeidet.*

Ut fra bevisføringen legger retten til grunn at dette punktet kom inn i avtalen blant annet for å regulere forholdet til engasjement av selvstendig næringsdrivende som ledd i DD's forpliktelser overfor helseforetaket. Det er derfor rettens oppfatning at rammeavtalen mellom DD og helseforetakene forutsetter at leveransen fra DD også kan oppfylles ved bruk av selvstendig næringsdrivende leger. Det er riktignok slik at avtalen på dette punktet forutsetter at ved engasjement av underleverandører, skal disse godkjennes av helseforetaket, i praksis av Helseforetakenes Innkjøpsservice AS, HINAS. Ut fra vitneforklaringen til vitnet Harald Inge Johnsen fra HINAS, legger retten til grunn at man startet med en slik godkjennelsesprosedyre av selvstendige næringsdrivende leger, men etter hvert ble omfanget så stor at han sluttet med å forhåndsgodkjenne underleverandørene til DD.

Retten bygger på at de avtaler som DD inngikk med legevikarene / legevikarbyråene hvor disse opererte som selvstendig næringsdrivende, var i overensstemmelse med forutsetninger i rammeavtalen mellom helseforetaket og DD. Ordningen med bruk av legevikarer som selvstendig næringsdrivende var avtalemessig og for så vidt også helt legitimt.

For å oppfylle rammeavtalen knyttet således DD til seg legespesialister fra ulike hold, både ved ansettelseskontrakter og som selvstendig næringsdrivende gjennom konsulentavtaler. Retten har fått seg forelagt eksempler på begge alternativene. Retten legger til grunn at valget mellom det ene eller det andre, i første rekke har vært styrt av legenes eget ønske.

Det er flere forhold som skiller lønnsavtalene fra konsulentavtalene (selvstendig næringsdrivende). Det er avtalt timehonorar i konsulentavtalene som angir høyere timepris enn tilsvarende for lønnsavtalene. Konsulentavtalene skal honoreres i henhold til attesterte timelister som skal vedlegges faktura, som igjen honoreres 30 dager etter mottatt faktura. Legeforetaket skal være registrert i Brønnøysund og ha gyldig ansvarsforsikring for sin virksomhet. Det vises samtidig til at arbeidet som utføres i kraft av avtalen, omfattes av Pasientskadeerstatningsnemndas bestemmelser. For legene som lønsmottakere utbetales lønnen den 20. i påfølgende måned etter registrering av timer / attestert timeliste og forsikringsansvaret tilligger DD.

For konsulentene er det avtalt misligholdsbeføyelser hvor det blant annet vises til *at dersom resultatet av oppdraget er mangelfullt eller leverandøren ikke oppfyller oppdraget i tråd med oppdragsgivers bestilling, kan Oppdragsgiver iverksette flere alternative misligholdsbeføyelser, herunder holde tilbake vederlag til sikkerhet for kravet, kreve prisavslag og erstatning.*

For legevikarene som lønsmottakere, vil disse forhold være regulert av lønnsavtalen og arbeidsmiljøloven.

Risikoen for fremtidig inntjening vil etter rettens oppfatning avhenge mere av legens faktiske leveranse, enn hvordan legen organiserer sitt arbeidsforhold. På den annen side ligger det en merrisiko for en selvstendig næringsdrivende, som ikke har noe krav på engasjement ut over det avtalte, mens en arbeidstaker i større grad er beskyttet av arbeidsmiljøloven.

Den avtalemessige vurdering som er gjort overfor, legges til grunn som **utgangspunkt** for rettens vurdering av om utbetalingen skal karakteriseres som lønnsinntekt eller som næringsinntekt. Høyesterett uttalte blant annet i Rt-2000-1981 (Fabcon) side 1988: «Avgjørende er ... om avtaleforholdet mellom Aker og TMBE etter sitt eget innhold har karakter av et arbeids- eller ansettelsesforhold for Bye.

Etter rettens oppfatning har avtaleforholdet mellom DD og konsulentene (legene som selvstendig næringsdrivende) etter sitt innhold, karakter av avtale mellom selvstendig næringsdrivende, det vises til det som er gjengitt overfor.

Med dette utgangspunkt, må det likevel under helhetsvurderingen, sees hen til om legenes virksomhet det fakto, uavhengig av avtaleforholdet, oppfyller kravet til at aktiviteten har vært utført for legenes regning og risiko.

Når det gjelder de kostnader legene pådro seg av virksomheten, synes det for retten ikke å være noen forskjell mellom de leger som utførte oppdraget som ansatt som lønnsinntakere og de leger som utførte oppdraget som selvstendig næringsdrivende. De kostnader og utgifter som påløper på sykehuset, dekkes av helseforetaket på tilsvarende måter for begge kategorier leger. Helseforetaket holdt alle nødvendige driftsmidler og arbeidstøy for begge.

Retten er enig med skattemyndigheten i at det i utgangspunktet ikke kan sees å ligge vesentlig større økonomisk risiko for de leger som opererte fra eget foretak, i forhold til de som var ansatt. Det er likevel en forskjell på risiko idet de selvstendig næringsdrivende vil måtte forholde seg til de misligholdsbeføyelser som partene hadde avtalt og som er gjengitt overfor. De tilsatte legene har en udiskutabel større beskyttelse gjennom arbeidsmiljøloven. Om ansvaret stort sett ikke har slått ut i praksis overfor de selvstendig næringsdrivende legene, er retten enig i at dette i større grad må tilskrives tegn på høy kvalitet enn betydningen av avtalt risiko.

Partene er enige om at helseforetakets instruksjonsmyndighet ikke er forskjellig avhengig av om legen har organisert seg som selvstendig næringsdrivende eller han operer som lønnsinntaker. Denne myndigheten vil *av sakens natur* i begge tilfeller ligge hos sykehuset.

Kan det sees at de innleide selvstendige legene har noe annet ansvar for kvaliteten av utført arbeide enn legevikarer som er tilsatt i DD? DD 's ansvar overfor helseforetaket er regulert i rammeavtalen og gjelder uavhengig av om det er tale om innleide leger som opererer som selvstendig næringsdrivende eller om det vikarer som er tilsatt hos DD. DD 's forpliktelse er å levere i samsvar med bestillingen og på avtalte vilkår, jf. rammeavtalen punkt 10.1. Det følger av punkt 14 at det foreligger mangel ved tjenesten om ikke tjenesten er i samsvar med avtalen *eller forøvrig ikke er i samsvar med vanlig fagmessig standard*. Denne formuleringen er ikke presis og kan tolkes i forskjellige retninger. Fagmessig standard kan henseile til bestillingen, men formuleringen kan også henvise til resultatet. Mellom partene er imidlertid leveringen skjedd når vedkommende vikar, med riktig kompetanse, innfinner seg på avtalt sted til avtalt tid, jf. avtalens punkt 9.

Retten finner det derfor ikke naturlig å bygge på at arbeidsformidlingsbyrå skulle ha ansvar for det arbeidet som formidlet personale utfører. Retten legger til grunn at partene i rammeavtalen viser til at legevikarene skal ha den rette fagkompetansen, men at det ikke henseiler på ansvar for legens håndtverk, d.v.s arbeidsresultatet. Retten er derfor enig med skattemyndighetene i at rammeavtalen ikke indikerer at DD som vikarutleiebyrå, har økonomisk ansvar for legens arbeidsresultat.

Hvilken betydning har denne konklusjonen for legens ansvar overfor helseforetakene? Skattemyndighetene har anført at legenes ansvar, uavhengig av om de er tilsatte vikarer eller om de er engasjerte som selvstendig næringsdrivende, ikke har noe større ansvar enn det som følger av forholdet mellom DD og helseforetaket. Dette prinsippet er også fastlagt i dommen fra Høyesterett, Rt. 2002 side 996, særlig side 1006, hvor Høyesterett uttaler at *når det i vår sak konstateres at Skoog Hedréns oppdragsgivere i forhold til Kværner ikke har ansvar for arbeidsresultatet, blir dette uansett avgjørende også i forhold til Chesa Konsult og Skoog Hedré. Bakgrunnsretten om selvstendige næringsdrivendes kontraktansvar får i et slikt tilfelle ingen betydning*.

Dette standpunktet skulle i så fall føre til at legene ikke har noe økonomisk ansvar for resultatet av sin virksomhet. Et slikt standpunkt er imidlertid ikke i samsvar med ett konkret tilfelle som det ble vist til under hovedforhandlingen. Det ble for retten dokumentert ett tilfelle av misligholdt konsulentavtale med krav mot *Instituttet før medicinsk Psykiatri Sverige AB*. Konsulentavtalen ble sagt opp som følge av mislighold fra legens Thomas Jacksons side og førte til at legefirmaet til syvende og sist ble sittende med regningen. Tilfellet er et eksempel på at partene har praktisert økonomisk ansvar for resultatet av utført arbeide.

Retten finner det imidlertid vanskelig å trekke generelle slutninger ut av dette tilfellet, som også synes å være i strid med Høyesteretts betraktninger om samme prinsipp, gjengitt overfor. Retten er enig i at det er vanskelig å se for seg at de leger som er engasjert av formidlingsbyrået skulle ha et videre økonomisk ansvar enn det som kontraktspartner (DD) har i forhold til sin kontraktspartner (helseforetaket), uten at dette er klargjort i avtale mellom partene. Som Høyesterett uttaler i Rt-2000-1981: *Sentralt - slik også tidlegare rettar har bygd på - er kven som hadde risikoen for arbeidsresultatet. Dersom det hadde vore avtala uttrykkeleg at konsulentane hadde denne risikoen, ville det vore klart at dei ikkje var tilsette.*

Retten er enig med staten i at så lenge dette forholdet ikke uttrykkelig er regulert i rammeavtalen, vil resultatet måtte bli at legene ikke har videre ansvar enn det som følger av rammeavtalen, uavhengig av det som for øvrig måtte være avtalt i konsulentavtalen mellom DD og legebyråene / den selvstendig næringsdrivende lege.

Saksøker har vist til pasientskadeerstatningsloven § 4, tredje ledd har denne formulering:

Loven er ikke til hinder for at erstatningskrav gjøres gjeldende overfor andre enn Norsk Pasientskadeerstatning. Krav som kan fremmes etter loven her, kan likevel ikke fremmes mot staten, regionale helseforetak, helseforetak, fylkeskommuner og kommuner. Regress kan bare kreves mot den som selv har voldt skaden forsettlig eller som har unnlatt å betale tilskudd etter § 8.

Saksøker har vist til at det fremgår av denne bestemmelsen at pasienten kan rette sitt erstatningskrav direkte mot den utøvende lege. Uaktet dette forhold, kan ikke retten se at det ansvarsforholdet saksøker trekker ut av lovtolkningen, er forskjellig avhengig av hvordan legen har innrettet sitt forhold som ansatt eller selvstendig næringsdrivende. Tolkningen av denne bestemmelsen gir etter rettens oppfatning ingen veiledning i svaret på det sentrale spørsmålet i denne saken.

Flere av de næringsdrivende legene som saken gjelder, er allerede lignet som selvstendig næringsdrivende. Skattemyndighetene i denne saken har i denne for bindelse vist til at det ikke ble gjort uten noen reell vurdering av grensen mot selvstendig næringsvirksomhet og lønnsinntekt fra ligningsmyndighetene og at ligningen derfor ikke kan tillegges vekt i vurderingen om arbeidsgiveransvaret i nærværende sak. Retten legger til grunn at det har vært ulik behandling fra ulike ligningskontor når det gjelder ligningen, slik at det er vanskelig å bruke likhetsprinsippet helt ut i saken som grunnlag for det ene eller det annet standpunkt. Retten er enig med skattemyndighetene i at ligningen i den nevnte saken ikke er bindende for resultatene i denne saken. Nærværende sak må vurderes på selvstendig grunnlag, men retten har forståelse for skatteyters forvirring som det offentlige skatte / ligningsmyndighet her bidrar til. Retten ser heller

ikke bort fra at det i den enkelte sak kan være konkrete forhold som ikke er berørt i denne saken og som for den enkelte lege har ført til et annet ligningsresultat, jf. det som omtales nedenfor.

At leger utfører sitt arbeide som selvstendig næringsdrivende, er intet særsyn. Retten vil anta at det er nokså vanlig for leger i distriktene. Når det gjelder leger på sykehus, legger retten på en annen side til grunn at leger oftest er tilsatt som lønnsinntakere, men at noen også her operer som selvstendig næringsdrivende. I denne saken har de 23 legene operert som selvstendig næringsdrivende, ved siden av sykehusets egne ansatte leger og ved siden av ansatte legevikarer, - som igjen kan ha sitt oppdrag fra samme byrå som de selvstendig næringsdrivende legene. Alle legene jobber side om side og er i prinsippet undergitt det samme regime på sykehuset instruksjonsmessig og øvrig arbeidsmessig. Dette er isolerte forhold som trekker i retning av at det er naturlig å se legene under ett som lønnsinntakere.

Avgjørelsen skal bero på en helhetlig vurdering av alle ulike forhold i saken, jf. Høyesteretts uttalelse i Rt-2000-1981 (Fabcon) side 1988. De selvstendig næringsdrivende legene har valgt en annen tilknytningsform enn tilsatte leger, gjennom de avtaler som er etablert. Utgangspunktet for den skattemessige vurderingen skal være avtalen, men avtalene er ikke avgjørende, kun et utgangspunkt. Det avgjørende blir til syvende og sist det reelle ansvaret for resultatet av det arbeidet som er utført.

Retten kan ikke se at det er fremkommet beviser som sannsynliggjør at de selvstendig næringsdrivende legene har et annet og videre ansvar for utførelsen av sitt arbeide i helseforetaket enn tilsatte leger. Retten finner derfor at utøvelse av legetjenester på sykehus i seg selv har så mange likhetspunkter med et ordinært tilsettingsforhold, at dette må bli avgjørende for den skattemessige vurderingen.

På den annen side kan det tenkes at selv om det utførte arbeidet isolert ikke anses som utført i næringsvirksomhet, kan arbeide likevel bli betraktet som utført som ledd i eller en del av egen næringsvirksomhet. I så fall skal det ikke berignes arbeidsgiveravgift av utførelsen. Spørsmålet blir derved i hvor stor grad bør hver enkelt vurderes særskilt? Høyesterett i Rt-2000-1981, Fabcon, har uttalt seg også om dette på side 1988:

Fabcon la altså i sine oppgaver til grunn at konsulentane var sjølvstendige næringsdrivande. Overlikningsnemnda behandla konsulentane i tre grupper, men bygde sitt vedtak på skjematiske vurderingar. Saka er for Høgsterett lagt generelt opp frå partane si side, og berre for nokre av konsulentane er det nemnt særskilde moment. Sjølv om det er tale om i alt ti konsulentar som i prinsippet skal vurderast kvar for seg, kan eg ikkje sjå at det er grunn til å gå nærare inn på den einskilde.

Retten har etter dette kommet til skatteklagenemndas vedtak av 28.06.2013 opprettholdes og saksøkte blir med dette å frifinne.

Saksøkte har vunnet saken og har krav på full erstatning for sine omkostninger jf. tvisteloven § 20-2. Saksøkte har fremlagt omkostningsoppgave som legges til grunn. Denne viser krav på salær og omkostninger på til sammen kr 116 063,- Retten legger omkostningsoppgaven til grunn.

Domsslutning:

1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader med kr 116.063,- - etthundredeogsektentusenogseksitre kroner.
3. Oppfyllelsesfristen for punkt 2 settes til 14 -fjorten- dager etter dommens forkynning.

SkN 14-108 Privat bruk av fly i eget AS

Lovstoff: Skatteloven § 5-2, § 6-1, § 10-11 og § 13-1. Ligningsloven § 10-2.

Inntrøndelag tingrett: Dom av 26. juni 2014, **sak nr.:** TOSLO-2013-106455

Dommere: Tingrettsdommer Kristin Barth-Larsen. Meddommere: Statsautorisert revisor Gunnar Arthur Dahl, statsautorisert revisor Thor Reidar Andersen. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-106455 (13-106455TVI-OTIR/06).

Parter: Flyfort AS, Lani Invest AS, Lars Nilsen (for disse: advokat Kaare Andreas Shetelig) mot Staten v/ Skatt øst (advokat Tore Skar).

Sammendrag: Saken reiste spørsmål om to selskapers anskaffelse og drift av et fly var fradragsberettiget, subsidiært om det var adgang til å endre konsernbidrag. Videre reiste saken spørsmål om det var grunnlag for uttaks- og utbyttebeskatning for hovedaksjonærs bruk av flyet. Tingretten la til grunn at driften av flyet ikke var egnet til å gi overskudd, slik at selskapene i utgangspunktet ikke hadde fradragsrett for kostnadene. Retten fant imidlertid at flyet måtte anses som en kapitalinvestering (selskapene mottok leieinntekter), og at det derfor var fradragsrett for rentekostnadene. Retten la til grunn at markedsleie måtte benyttes ved utbyttebeskatningen av hovedaksjonær for privat bruk av flyet, og ved uttaksbeskatningen i selskapet. Vedtaket om å avskjære endring av konsernbidrag ble opphevet. Det var grunnlag for tilleggsskatt.

Saken gjelder gyldigheten av tre ligningsvedtak fattet av skattekontoret 19. desember 2012 vedrørende Flyfort AS, Lani Invest AS og Lars Nilsen personlig. Vedtakene gjelder samme faktum angående kjøp og drift av et jetfly av typen Bombardier Challenger 604. I tillegg gjelder saken gyldigheten av skattekontorets vedtak av 24. mai 2013 hvor Flyfort AS nektes endring av konsernbidrag.

For Flyfort AS og Lani Invest AS gjelder saken om kostnader forbundet med anskaffelse og drift av flyet er fradragsberettiget og om det er grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt. Hovedspørsmålet er om det foreligger virksomhet i skattelovens forstand. For Flyfort AS er det subsidiært spørsmål om å kunne endre konsernbidrag.

For Lars Nilsen er spørsmålet om det er grunnlag for å utbyttebeskatte han for disposisjonsrett til selskapets fly, subsidiært for betalt underpris ved leie av flyet. I tillegg er det spørsmål om det er grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt.

Sakens bakgrunn

Flyfort AS (Flyfort) ble stiftet 18. april 2006 med formål «å drive lufttransport med passasjerer». Innskutt aksjekapital ved stiftelsen var NOK 20 000 000. Lars Nilsen er styremedlem og daglig leder i Flyfort AS. Selskapet er 100 % eid av morselskapet Lani Invest AS (Lani Invest) som har som formål å drive investeringsvirksomhet. Lani Invest hadde i 2008 fem heleide datterselskaper. Lars Nilsen eier 99,7 % av aksjene i Lani Invest og han er styremedlem og daglig leder i selskapet. De resterende 0,3 % eies av Jani Invest AS som er heleid av Lars Nilsens kone, Janne Nilsen. BWG Homes ASA (BWG) - tidligere Block Watne gruppen - inngikk også i Lani-konsernet som et tilknyttet selskap. Lani-konsernet var største aksjonær (32,2 %) i BWG og Lars Nilsen styremedlem.

Flyfort inngikk den 3. juli 2006 en intensjonsavtale om kjøp av et jetfly av typen Bombardier Challenger 604. Flyet var bygget i 1997, hadde plass til 12 passasjerer og kunne fly over Atlanteren. Det krevde to piloter for å operere flyet. Flyet ble levert i USA høsten 2006 og kjøpesummen var på USD 17,9 millioner (NOK 116 459 800). Det påløp i tillegg en del kostnader til EU-sertifisering mv. Flyet ble finansiert ved lån og egenkapital fra Lani Invest.

Før kjøpet hadde Flyfort ved Lars Nilsen vært i kontakt med Sundt Air AS (Sundt Air) som er godkjent flyoperatør i Norge, blant annet for å få råd knyttet til valg av flytype og andre forhold selskapet hadde spesialkompetanse på.

Flyfort utarbeidet også en investeringskalkyle før beslutningen om kjøp av flyet ble tatt. Denne kalkylen - som gjaldt en femårsperiode - vil stå sentralt ved rettens vurdering av om driften av flyet var egnet til å gå med overskudd og om det dermed foreligger virksomhet i skattelovens forstand.

Den 10. juli 2006 inngikk Flyfort en såkalt drylease avtale (en leieavtale for selve flyet) med Sundt Air. Sundt Air er som nevnt godkjent flyoperatør og slik godkjenning er nødvendig for å kunne benytte et fly til utleievirksomhet i Norge. Avtalen fastsatte en månedsleie på NOK 410 000. Det fremgikk blant annet av avtalen at Flyfort skulle godkjenne all videre utleie av flyet.

Av vedlegg I til drylease avtalen fremgår det at Flyfort var innforstått med at Sundt Air skulle inngå en såkalt wetlease avtale (leie av fly med mannskap) med Lani Invest og at inngåelsen av en slik avtale var en forutsetning for drylease avtalens gyldighet.

Flyet ble altså leid ut fra Flyfort til Sundt Air som igjen skulle leie det ut med mannskap til Lani Invest.

Det er ubestridt at det tok vesentlig lenger tid enn forventet å få flyet godkjent og registrert for drift i Europa. Dette skyldtes hovedsakelig nye regler på området samt vanskeligheter med å fremskaffe tegninger av modifikasjoner som tidligere var gjort på flyet.

Etter at flyet ble overtatt i USA høsten 2006 inngikk Flyfort en avtale med Emerald Aviation Inc den 6. september 2006, som opererte flyet fra USA inntil det ble godkjent for bruk i Europa den 10. oktober 2007 og registrert 29. oktober 2007.

Sundt Air inngikk etterhvert wetlease avtalen (leie av fly med mannskap) som nevnt ovenfor med Lani Invest. Avtalen er udatert, men det fremgår av innholdet at den trådte i kraft 1. februar 2008.

Etter wetlease avtalen skulle Sundt Air fakturere Lani Invest for beredskap og leie av flyet med NOK 994 000 per måned, og Sundt Air skulle deretter foreta en avregning to ganger i året av de faktiske og variable kostnader. Overskudd /underskudd på drift og utleie av flyet ville dermed ende hos Lani Invest, som med dette i praksis hadde risikoen forbundet med selve driften av flyet.

Det fremgår også av wetlease avtalen at Lani Invest hadde en fortrinnsrett til flyet, slik at dette skulle stilles i beredskap for selskapet senest i løpet av 12 timer fra behovet var varslet. Avtalen regulerte også at Sundt Air forpliktet seg til å markedsføre flyet på lik linje med selskapets øvrige flyflåte, herunder sørge for at flyet til enhver tid hadde tilfredsstillende beskjeftigelse i form av utleie.

Flyet ble tatt inn i driften av utleiefly hos Sundt Air i november 2007. Faktisk bruk av flyet i perioden 2006-2009 er ubestridt og vil bli redegjort for senere. Det er også ubestridt at finanskrisen for alvor ble merkbar i Norge i løpet av høsten 2008. Markedsutviklingen generelt og for fly spesielt vil også bli belyst senere.

Flyfort ble i brev av 7. september 2009 varslet om bokettersyn for inntektsårene 2007 og 2008. I brev av 12. mars 2010 ble selskapet varslet om at kontrollen også skulle gjelde inntektsåret 2009. Som følge av kontrollen hos Flyfort ble også Lani Invest varslet om bokettersyn i brev av 11. mars 2010. Varselet gjaldt inntektsårene 2008 og 2009. Rapporter fra bokettersynet forelå for begge selskapene den 11. oktober 2010. Samme dag forelå også en delrapport for Lars Nilsen.

Rapportene konkluderte, etter en samlet vurdering for begge selskapene, med at anskaffelse og drift av flyet ikke var egnet til å gå med overskudd og dermed ikke var å anse som næringsvirksomhet verken for Flyfort eller Lani Invest.

Skattekontorets ligningsvedtak av 19. desember 2012 konkluderer med at driften av flyet i Flyfort og Lani Invest var lagt opp på en slik måte at den ikke var egnet til å gå med overskudd og at hovedformålet med investeringen var å gi Lars Nilsen personlig tilgang til/disposisjonsrett til flyet. Det var dermed ikke tale om virksomhet i skattelovens forstand og det ble ikke gitt fradrag for kostnader knyttet til flyet.

Vedtaket for Flyfort konkluderte videre med at kostnadene heller ikke hovedsakelig var pådratt for å erverve skattepliktig inntekt i form av kapital og at kostnader heller ikke på det grunnlag kom til fradrag.

Videre viste vedtakene for Flyfort og Lani Invest til en alternativ hjemmel for beskatning i form av uttaksbeskatning i medhold av skatteloven § 5-2, jf. 13-1. Dette er nå statens subsidiære anførsel, jf. nedenfor.

Vedtakene kom subsidiært til at selskapene skulle uttaksbeskattes for den underprisen Lars Nilsen hadde betalt for bruken av flyet. Dette er nå statens atter subsidiære anførsel, jf. nedenfor.

I vedtaket for Lars Nilsen av 19. desember 2012 kom skattekontoret til at det var grunnlag for å utbyttebeskatte Nilsen for de private kostnader som var veltet over på selskapene, subsidiært utbyttebeskatning som følge av betalt underpris ved bruk av flyet.

Alle saksøkerne ble også ilagt tilleggsskatt.

For Flyfort og Lars Nilsen gjelder vedtakene inntektsårene 2006-2009 og for Lani Invest inntektsårene 2008-2009.

I skattekontorets vedtak av 24. mai 2013 ble Flyfort nektet endring av konsernbidrag. Begrunnelsen var at selskapet/konsernet hadde handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene ved å ikke opplyse om avtaleverket (drylease og wetlease) i sine selvangivelser.

Saksøkerne reiste sak for Oslo tingrett ved stevning innkommet 19. juni 2013 for å få prøvet vedtakenes gyldighet. Staten tok til motmæle ved tilsvaret av 30. september 2013.

Hovedforhandling ble holdt 22. - 25. april 2014. Saksøkerne møtte med advokat Kaare Andreas Shetelig og rettslig medhjelper advokat Jens Aas. For staten møtte advokat Tore Skar. Ketil Kvalvik, finansdirektør og styremedlem i Lani Invest og styremedlem i Flyfort, seniorskattejurist Eirik Bull-Njaa, seniorrådgiver Jan Reidar Olsen og rådgiver Mette Melby, de tre siste fra Skatt øst, var til stede i medhold av tvisteloven § 24-6 annet ledd. Lars Nilsen forklarte seg og det ble ført fire vitner. Bevisførselen ellers fremgår av rettsboken.

Saksøkernes påstandsgrunnlag

Ligningsvedtakene for de tre saksøkerne er ugyldige og må oppheves. Skattekontoret har lagt til grunn en uriktig forståelse av faktum og de aktuelle rettsregler. Saksøkerne har krav på de fradrag som fremgår av selvangivelsene.

Flyfort AS og Lani Invest AS driver «virksomhet» i skattelovens forstand, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 6-1. Leieinntekter på flyet er skattepliktige inntekter og kostnader, herunder avskrivninger, er fradragsberettigede. Det er ikke grunnlag for uttak til aksjonær, i alle fall ikke koblet med skatteloven § 13-1.

For *Flyfort AS* anføres det subsidiært at selskapet har «kapitalinntekter», jf. skatteloven § 6-1 og at tapet er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-2 første ledd. Skattekontoret har gitt *Flyfort AS* fradrag for tapet ved salg av flyet i 2010. Også kostnadene knyttet til å sikre kapitalinvesteringen er fradragsberettiget, jf. hovedregelen i skatteloven § 5-1, jf. § 5-20.

Det er heller ikke grunnlag for å ilegge selskapene tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2. Selskapene ga opplysninger ut fra sitt syn om at de drev virksomhet. Tilleggsskatten må uansett reduseres i forbindelse med avskrivninger. Dette er kun et periodiseringsspørsmål.

Hvis vedtaket blir stående for *Flyfort AS*, må avskrivninger tilbakeføres selskapet. Disse var fradragsberettigede ved salget i 2010.

I tillegg må vedtaket om nektelse av konsernbidrag oppheves. Det er ikke handlet illojalt ovenfor ligningsmyndighetene. Ilagt tilleggsskatt medfører ikke automatisk nektelse av konsernbidrag. At skattekontoret ikke deler selskapets syn på næringsvirksomhet medfører ikke at selskapet har handlet illojalt. Det må kreves kvalifisert illojal opptreden og det foreligger ikke her.

Lars Nilsen har betalt leie for sin faktiske bruk av flyet, til dels til et annet rettssubjekt (Sundt Air AS), og det er ikke grunnlag for å utbyttebeskatte han, jf. skatteloven § 10-11 jf. § 5-1.

Under enhver omstendighet har han ikke fått en fordel i den størrelsesorden som skattekontoret har skattlagt ham for. Storhaugen Invest dommen (Rt-2003-536) gjaldt uttak og ikke utbytte, og skatteloven § 13-1 ble koblet med § 5-2. Det følger ikke av dommen at det er anledning til å koble skatteloven § 13-1 med § 10-11 slik skattekontoret har gjort.

Det er ikke grunnlag for tilleggsskatt.

Saksøkerne har nedlagt slik påstand:

1. Skattekontorets tre vedtak i endringssak av 19. desember 2012 for Flyfort AS og Lars Nilsen for inntektsårene 2006 til 2009 samt Lani Invest AS for inntektsårene 2008-2009 kjennes ugyldige.
2. Ved ny ligning legges det til grunn at Flyfort AS og Lani Invest AS driver virksomhet i skattemessig forstand knyttet til utleie av fly.
3. Skatt øst dømmes til å betale sakskostnader.

Subsidiært:

1. Skattekontorets vedtak av 24. mai 2013 vedrørende avslag på anmodning om endring av konsernbidrag for Flyfort AS for inntektsårene 2006 til 2009 kjennes ugyldig.
2. Ved ny ligning legges det til grunn at Flyfort AS kan yte konsernbidrag til Lani Invest AS.
3. Skatt øst dømmes til å betale sakskostnader.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Skattekontorets vedtak lider ikke av feil som kan føre til ugyldighet.

Flyfort AS og Lani Invest AS

Slik aktiviteten i selskapene var lagt opp var den ikke egnet til å gi overskudd. Hovedformålet med flyinvesteringen var ikke å drive inntektserverv, men å gi Lars Nilsen personlig tilgang/disposisjonsrett til flyet. Det foreligger dermed ikke virksomhet i skattelovens forstand, jf. skatteloven § 5-1 jf. § 5-30. Kostnadene ved drift av flyet er ikke fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-1.

Subsidiært er det grunnlag for uttaksbeskatning av Flyfort AS og Lani Invest AS etter skatteloven § 5-2 jf. § 13-1. Den skattepliktige fordel skal fastsettes til de kostnader selskapene har hatt på grunn av disposisjonene dvs. driftsutgifter, verditap på flyet, renteutgifter samt en stipulert avkastning på egenkapitalinnskuddet, jf. Rt-2003-536 (Storhaugen Invest). En eventuell beregning må gjøres av skattekontoret ved ny ligningsbehandling.

Atter subsidiært er det grunnlag for å uttaksbeskatte Flyfort AS for den underprisen Lars Nilsen har betalt for sin faktiske bruk av flyet, jf. skatteloven § 5-2.

For *Flyfort AS* er det ikke grunnlag for å etterkomme anmodningen om endring av konsernbidrag. Selskapet har ikke opptrådt lojalt i forhold til ligningsmyndighetene noe en endring forutsetter.

Lars Nilsen

Det er grunnlag for å utbyttebeskatte Lars Nilsen for de private kostnader han har veltet over på selskapene og som dermed representerer en vederlagsfri overføring til ham, jf. skatteloven § 10-11 og § 5-1. Det foreligger interessefellesskap og basert på prinsippet som er fastslått i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest) skal inntekten for Nilsen fastsettes basert på de driftsomkostninger, renteutgifter samt en avkastning på egenkapitalinnskuddet, som fremkommer som kostnader for selskapet. Det er også korrekt å ta med regnskapsmessige avskrivninger ved beregningen. Det er en regnefeil i vedtaket slik at utbyttefordelen for Nilsen skal reduseres med NOK 1 790 250.

Subsidiært er det grunnlag for å utbyttebeskatte Lars Nilsen i tråd med skattekontorets subsidiære vedtak hvor inntekten endres som følge av betalt underpris ved leie av flyet, jf. skatteloven § 10-11 og § 5-1.

Det er grunnlag for å ilegge alle tre saksøkerne 30% tilleggsskatt.

Saksøkte har nedlagt slik påstand:

1. Ligningen av Lars Nilsen for inntektsåret 2007 endres ved at alminnelig inntekt reduseres med kr 1 790 250,- til kr 22 056 943. For øvrig frifinnes Staten v/ Skatt øst.
2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Rettens vurdering

1. Virksomhet - Flyfort og Lani Invest

Sakens hovedspørsmål er om Flyfort og Lani Invest har drevet virksomhet i skattelovens forstand slik at kostnader forbundet med anskaffelse og drift av flyet er fradragsberettiget.

Partene er enige om at det på grunn av avtalekonstruksjonen må foretas en samlet vurdering av selskapene og retten har derfor ikke vurdert om selskapene hver for seg kan anses å drive virksomhet.

Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven. Det følger av Rt-1985-319 (Ringnes dommen) at det må foretas en vurdering av om driften:

«... objektivt sett er egnet til å gå med overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så i alle fall på noe lengre sikt.»

Dersom det er flere formål med de pådratte kostnadene må det vesentligste formålet være knyttet til inntektsserverv for å gi rett til fradrag. Det er enighet om at vurderingstidspunktet er når investeringsbeslutningen ble fattet.

En oppsummering av skattekontorets syn er tatt inn i vedtaket for Flyfort på side 49:

«Skattekontoret finner etter en konkret helhetsvurdering at måten aktiviteten er lagt opp på ikke er egnet til å gi overskudd. Vurderingene som lå til grunn for anskaffelsen tar ikke høyde for de totale kostnadene, og ved beregningen av forventet antall utleietimer har man ikke tatt høyde for den fortrinnsretten som er gitt eier i wetlease. Kalkylen gir ikke en objektiv fremstilling av inntekter og kostnader tatt i betraktning måten driften er lagt opp på. Videre finner skattekontoret anførte grunner for fortrinnsretten lite adekvate, og den faktiske bruken underbygger realiteten i fortrinnsretten i wetlease.

.

1.1.3. Konklusjon

Skattekontoret finner etter en konkret helhetsvurdering at det ikke er sannsynliggjort at virksomheten, slik den er lagt opp, er egnet til å gi overskudd. Måten driften av flyet er lagt opp på og faktisk bruk taler for at hovedformålet med anskaffelsen og pådratte kostnader er indirekte hovedaksjonærs private ønske og behov for fly.»

Da Lars Nilsen tok kontakt med Sundt Air i slutten av 2005 vedrørende en mulig flyinvestering hadde han på forhånd lite kunnskap om flybransjen. Sundt Air ble derfor en sentral premissleverandør i forhold til beslutningen om å investere i flyet. Nilsen fikk en presentasjon av hva Sundt Air kunne bistå med på sitt kontor den 16. februar 2006 og han hadde også flere møter og samtaler med administrerende direktør i Sundt Air, Tor Bratli. Han fikk råd og innspill blant annet om valg av flytype og i forhold til hvor mye man måtte leie ut flyet før det kunne lønne seg. Retten legger til grunn at det var en sentral premiss ved valg av flytype at maskinen skulle kunne fly over Atlanterhavet og at hovedgrunnen til dette var at Lars Nilsen har et feriested i Florida hvor han og familien er ca. tre ganger i året.

Den endelige beslutningen om å kjøpe flyet ble tatt av Lars Nilsen etter forutgående diskusjoner med Ketil Kvalvik som er finansdirektør og styremedlem i Lani Invest og styremedlem i Flyfort.

Retten finner det sannsynliggjort at flymarkedet var i vekst i 2005/2006. Det var blant annet lange ventelister på nye fly og prisene på tilsvarende fly var igjen på vei opp etter å ha sunket jevnt fra rundt 2001 frem til 2003. Ved vurderingen har retten lagt vekt på prisutviklingen på tilsvarende fly i perioden som er dokumentert ved fremleggelse av såkalt «Aircraft Bluebook». Dette er en statistikk som viser oppnådde flypriser for ulike typer fly hvert år og statistikken bekreftes også av forklaringen fra Tor Bratli. Han forklarte blant annet at han oppfattet markedet som svært lovende og stigende i 2005/2006 og at det var lange ventelister på nye fly.

På bakgrunn av den fremlagte statistikken for årene før 2006 og forklaringene til Tor Bratli og Lars Nilsen finner retten også at det, vurdert på investeringstidspunktet, var mulig at flyet kunne stige i verdi i løpet av en femårsperiode, selv om en slik investering også ville være forbundet med risiko for Flyfort.

Retten har fått fremlagt en kalkyle (Investment Summary) som ble utarbeidet før Nilsen besluttet å kjøpe flyet. De tallene som fremgår av dokumentet bygget særlig på informasjon Nilsen fikk fra Sundt Air og fra noen flymeklere han kjente i USA. Den endelige prisen på flyet ble etter hvert også lagt inn i kalkylen og det er lagt inn at flyets verdi ville øke med i underkant av 12 % i løpet

av de fem årene kalkylen gjelder. Siden partene er enige om at vurderingen av om det foreligger virksomhet må foretas felles for Lani Invest og Flyfort går retten ikke nærmere inn på om selve flyinvesteringen kunne være egnet til å gå med overskudd for Flyfort.

Kalkylen legger til grunn at flyet ville bli leid ut til charter i 1 000 timer per år etter tre års drift. Selv med den optimisme som rådet i markedet i 2006 er dette anslaget etter rettens syn urealistisk og svakt fundert. Det er blant annet ikke tatt hensyn til at flyet ville bli stående på bakken i Florida i lengre perioder når Nilsen var der tre ganger i året og at flyet da i praksis var utilgjengelig for utleie til andre. Heller ikke den fortrinnsretten som er gitt eier i wetleaseavtalen, og som retten kommer tilbake til, er det tatt høyde for. Det foreligger ingen markedsanalyse, og verken de bekreftelser som er fremlagt om utleie av tilsvarende maskiner fra andre europeiske flyoperatører eller forklaringen fra Tor Bratli i Sundt Air sannsynliggjør at en slik omfattende utleie var i nærheten av det man kunne regne med ved utleie av dette flyet fra Norge. Det gjelder også når man tar høyde for at sertifiseringsprosessen tok vesentlig lenger tid enn forventet og at finanskrisen for alvor ble merkbar i flymarkedet høsten 2008, noe ingen hadde foranledning til å forutse i 2006 da flyet ble kjøpt.

Videre mangler kalkylen sentrale faste kostnader som «management fee» for driftsoperatør (Sundt Air) og ikke minst utgifter til piloter og crew, som til sammen beløp seg til nærmere 5,3 millioner kroner i året. Heller ikke den provisjon som Sundt Air skulle ha ved utleie til andre enn Lani Invest (10%) er lagt inn i kalkylen. Som en profesjonell aktør i flymarkedet er retten ikke i tvil om at Sundt Air var kjent med at de nevnte kostnader ville påløpe og at de informerte Lars Nilsen om dette i forbindelse med sin rådgivning før flykjøpet.

Hvis man setter inn disse kostnadselementene i kalkylen, selv med optimistiske tall for utleie av flyet til eksterne, var investeringen og driften etter rettens syn ikke egnet til å gi overskudd, heller ikke på noe lengre sikt.

Kalkylen viser etter rettens syn at det ikke var særlig gjennomtenkt hvordan flyet skulle opereres da beslutningen om å kjøpe flyet ble tatt. Den eksakte kjøpesummen ble som nevnt lagt inn i kalkylen, mens andre sentrale anskaffelseskostnader ble utelatt. Dette gjelder blant annet ca. NOK 860 000 i såkalte transaksjonskostnader. Heller ikke omregistreringskostnader og sertifiseringskostnader ble lagt inn, til tross for at det ble gitt et avslag i salgsprisen på USD 100 000 nettopp på grunn av at slike kostnader ville påløpe. De sistnevnte kostnadene kom på NOK 14,8 millioner, inkludert noen driftskostnader. NOK 11 millioner ble aktivert.

I et brev til Skatt øst 1. oktober 2010, i forbindelse med bokettersynet, skriver finansdirektør Kjetil Kvalvik det at det ikke ble utarbeidet noen ny kalkyle ved inngåelse av wetlease avtalen (i kraft 1. februar 2008), og at man ikke så noe behov for det siden flyet da allerede var anskaffet. Også dette taler for at hovedformålet med investeringen ikke var inntektsserverv i form av virksomhet.

Retten har fått dokumentert et brev av 13. september 2010 fra advokatfirmaet Arktis AS til Flyfort som beskriver formålet med drylease og wetlease avtalene. Av brevets punkt 2 fremgår det:

«Wetleaseavtalen er et kommersielt opplegg hvis formål er todelt:

i) Opplegget sikrer Lani Invest AS' behov for transporttjenester, ved at operatøren påtar

seg å stille flyet til disposisjon for Lani Invest AS, slik at sistnevnte selskapet til enhver tid skal kunne benytte maskinen med kort varsel og med prioritet overfor andre kunder av operatøren. I dette ligger at flyet vedlikeholdes, forsikres, bemannes og opereres slik at operatøren er i stand til å stille flyet til disposisjon for Lani Invest AS etter selskapets ønske/behov. Avtalen er utformet slik at Lani Invest AS i det vesentlige kan velge å benytte hele flyets kapasitet.

- ii) I tillegg til å dekke Lani Invest AS' eget behov for flytransporttjenester, er avtalen ment å regulere leie av flyet til tredjeparter, herunder tilrettelegge for at flyet i størst mulig grad skal leies ut til andre kunder, når det ikke benyttes av Lani Invest AS. Siden dette innebærer en innskrenkning av Lani Invest AS' rett til å ha flyet i beredskap, er det lagt til grunn at leieinntektene oppnådd gjennom utleie av flyet til tredjeparter motregnes mot vederlaget som Lani Invest AS betaler for å bruke flyet.»

Formålet med avtalen var altså todelt, nemlig å sikre Lani Invests behov for flytjenester med fortrinnsrett og prioritet fremfor andre kunder og å regulere utleie av flyet til tredjeparter.

Flyet ble ikke brukt slik det var forutsatt i kalkylen eller i wetlease avtalen. I vedtaket for Flyfort er det tatt inn en oversikt over faktisk bruk som ikke er bestridt:

«2006	Ant. timer	Ant. timer i %	Budsjett ant. timer bruk/utleie
Lars Nilsen	74:48	100,00	
Sum	78:48	100,00 %	300:00
2007	Ant. timer	Ant. timer i %	Budsjett ant. timer bruk/utleie
Lars Nilsen	143:50	ca. 55,54	
BWG Homes ASA	55:15	ca. 21,35	
Charter	51:15	ca. 19,80	
Internt	08:15	ca. 3,15	
Sum	258:35	99,84 %	500:00
2008	Ant. timer	Ant. timer i %	Budsjett ant. timer bruk/utleie
Lars Nilsen	169:00	ca. 62,02	
BWG Homes ASA	01:15	ca. 0,42	
Charter	98:40	ca. 36,11	
Internt	03:55	ca. 1,30	
Sum	272:50	99,85 %	800:00»

De korrekte tallene for 2009 fremkommer noe senere i vedtaket:

«2009	Ant. timer	Ant. timer i %	Budsjett ant. timer bruk/utleie
Lars Nilsen	74:27	ca. 59,26	
Charter	42:53	ca. 33,94	
BWG Homes ASA	05:07	ca. 4,05	
Internt	01:10	ca. 0,88	
Flyfort AS	01:55	ca. 1,24	
Sum	125:32	99,37 %	1000:00»

Staten har også fremlagt en oversikt over hvor mange dager flyet faktisk «fulgte» Nilsen på hans reiser i perioden:

«2006 - 36 dager
2007 - 134 dager
2008 - 116 dager
2009 - 66 dager»

Som oversikten viser har Lani Invest eller deres datterselskaper aldri benyttet seg av flyet, mens Lars Nilsen begynte å bruke det umiddelbart i oktober 2006.

Flyet ble hovedsakelig brukt av Nilsen. Bruksmønsteret er stort sett det samme i hele perioden, nemlig at flyet ble brukt til feriereiser for han og familien, herunder flere ganger til Florida. På turene til Florida ble flyet stående stand-by på flyplassen under oppholdet og var i praksis utilgjengelig for utleie til andre. Det var utarbeidet egne retningslinjer for hvordan flyet skulle utstyres når det ble benyttet av Nilsen og flyet hadde en logo på halen som besto av familiens initialer i et mønster.

Retten har merket seg Nilsens anførsel om at familien i 2009 begynte å bruke rutefly på sine reiser til Florida, men legger ikke nevneverdig vekt på dette. Bokettersynet var da i gang og Nilsen var kjent med skattekontorets undersøkelser i forhold til hva som var hovedformålet med anskaffelsen av flyet.

Før sertifiseringen 29. oktober 2007 ble Lars Nilsen ikke fakturert for sin bruk av flyet, men han ble etterfakturert etter at bokettersynet var igangsatt. Det samme gjelder BWG Homes bruk av flyet i 2007, mens all charterutleie i 2007 ble fakturert.

Etter at wetlease avtalen trådte i kraft i 2008 ble all bruk av flyet fakturert direkte fra Sundt Air. Lars Nilsen betalte lavere leie enn andre og hans bruk ble fakturert på ulike måter. Fakturaene som er fremlagt er stilet til Lars Nilsen, Lani Development AS, Flyfort AS og Lani Invest AS uten at noen har kunnet redegjøre for hvorfor det ble gjort på den måten. Forholdene rundt faktureringen og mangel på sådan taler etter rettens syn for at private hensyn ble vektlagt da beslutningen om å kjøpe flyet ble tatt.

Retten vil bemerke at den ikke har vært i tvil om at Nilsen også ønsket å leie ut flyet. Maskinen ble blant annet tilbudt i et anbud og det ble gjort en oppgradering av flyet som gjorde det i stand til å lande på London City Airport. Utleie og kommersiell drift var imidlertid etter rettens syn ikke hovedformålet da investeringsbeslutningen ble fattet i 2006.

Etter en samlet vurdering har retten kommet til at det ikke er sannsynliggjort at driften av flyet slik den var lagt opp var egnet til å gi overskudd, heller ikke på noe lengre sikt. Det foreligger da ikke virksomhet i skattelovens forstand og det skal ikke gis fradrag for kostnader.

Retten har lagt til grunn et noe annet faktum enn skattekontoret særlig i forhold til de ulike formål som motiverte investeringen. Endringen har ikke fått betydning for resultatet og medfører ikke at vedtaket må oppheves.

Skattekontorets vedtak er gyldig på dette punkt.

2. Fradrag for kostnader knyttet til kapitalinntekt - Flyfort

Flyfort har subsidiært anført selskapet «har kapitalinntekter», jf. skatteloven § 5-1 og 5-20, i form av inntektene ved utleie av flyet til Sundt Air etter dryleaseavtalen og at kostnadene, herunder avskrivninger, er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1.

Skattekontorets vedtak konkluderer slik:

«1.3. Konklusjon

Skattekontoret finner etter en konkret helhetsvurdering at inntektserverv ikke har vært det vesentligste formålet med oppofrelsen (kostnadene). Faktum i saken taler for at hovedformålet med anskaffelsen av flyet var aksjonærs ønske og behov for privatfly. Det er således ikke grunnlag for å gi fradrag for kostnader.»

Skattekontorets vedtak innebærer at det ikke gis fradrag for kostnader knyttet til flykjøpet og driften, herunder avskrivninger, og at leieinntektene heller ikke er tatt til beskatning i Flyfort. Selskapet har imidlertid fått fradrag for sitt tap ved salg av flyet i 2010 etter skatteloven § 6-2 og rentefradrag etter skatteloven § 6-40.

Det følger av skatteloven § 6-1 at det skal gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Som skattepliktig inntekt regnes blant annet enhver fordel vunnet ved kapital, jf. skatteloven § 5-1 første ledd. Fordel vunnet ved kapital omfatter blant annet avkastning av løsøre utenfor virksomhet, jf. skatteloven § 5-20.

Det er ikke tvilsomt at selskapet her har pådratt seg kostnader, spørsmålet er om kostnadene har tilknytning til inntektserverv.

Retten har tidligere kommet til at formålet med Flyforts anskaffelse av flyet var at Lars Nilsen skulle sikres tilgang til et eget fly og at flyet også skulle leies ut til andre. Samtidig var det på investeringstidspunktet ikke usannsynlig at selve flyet kunne stige i verdi i løpet av en femårsperiode på grunn av den markedssituasjon som da forelå. Finanskrisen, som for alvor fikk innvirkning på flymarkedet i Norge høsten 2008, var ikke mulig å forutse da flyinvesteringen ble gjort.

Skattekontoret har lagt til grunn at privatfly er en bransje som er sårbar for sviktende konjunkturer og at en investering i et slikt fly er risikofylt. Retten er enig i dette. Samtidig legger retten til grunn at Lars Nilsen som investor stadig så etter muligheter for gode investeringer og at han i den forbindelse var villig til å ta en viss risiko. I 2006 hadde han stor tro på at markedet ville stige og at han kunne tjene penger på videresalg av flyet innen fem år. Dette synspunktet støttes av fremlagt statistikk og vitneforklaringen fra Tor Bratli i Sundt Air.

Det var altså både kommersielle og private formål som begrunnet flyinvesteringen.

Etter en totalvurdering har retten kommet til at Flyforts kostnader i form av renteutgifter mest sannsynlig har hatt tilknytning til kapitalinntektserverv (leieinntektene) og at det foreligger rett til

fradrag for rentekostnadene. Ved denne vurderingen er det særlig lagt vekt på at skattekontoret har gitt fradrag for tapet ved salget av flyet i 2010, jf. skatteloven § 6-2 og fradrag for renter jf. skatteloven § 6-40. Retten kan vanskelig se det annerledes enn at skattemyndighetene ved dette har anerkjent flyet som en kapitalinvestering.

Når flyet anses som en kapitalinvestering og selskapet får fradrag for de kostnadene som har tilknytning til inntektservervet innebærer det at kun renteutgifter og leieinntekter av flyet tas inn i ligningen og at skattemessige avskrivninger må tilbakeføres og kommer til fradrag ved salget av flyet. Andre kostnader selskapet har hatt er ikke fradragsberettiget idet det ikke foreligger virksomhet i skattelovens forstand.

Skattekontorets vedtak bygger etter dette på feil faktum. Feilen har hatt betydning for resultatet og denne del av vedtaket må oppheves som ugyldig.

Ved ny ligning skal det legges til grunn at Flyfort har kapitalinntekter i form av leie og at rentekostnader er fradragsberettiget. Avskrivninger skal tilbakeføres og komme til fradrag ved salget av flyet.

3. Uttaksbeskatning - Flyfort - anvendelse av Storhaugen Invest dommen

Siden retten har kommet til at skattekontorets vedtak bygger på feil faktum hva gjelder spørsmålet om Flyfort har kapitalinntekter som gir grunnlag for fradrag for kostnader, må retten vurdere statens subsidiære anførsel om at det det er hjemmel for å uttaksbeskatte Flyfort i medhold av skatteloven § 5-2 sammenholdt med § 13-1, jf. Rt. 2003-536 (Storhaugen Invest).

Skatteloven § 5-2 første ledd lyder slik:

«Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring - herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap - av formuesgjenstand, vare eller tjeneste».

Utgangspunktet er at de skattemessige virkninger av en disposisjon beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen bedømt etter de alminnelige formuerettslige regler, jf. Rt-2009-813 (Gaard/Tveit).

I 2006 og frem til november 2007 brukte Lars Nilsen flyet til private formål uten å betale leie til Flyfort, og bruken ble først fakturert etter at bokettersynet var igangsatt i 2009. Retten finner det klart at det i den perioden er grunnlag for uttaksbeskatning av selskapet.

Fra november 2007 frem til han sluttet å fly i 2009 leide Nilsen flyet fra Sundt Air og betalte leie for dette. Retten finner ikke grunnlag for å anse en eventuell betalt underpris ved denne leien som uttak i forhold til Flyfort som kun satt med den operative driften i 2006 og 2007.

Utgangspunktet er at fordelen skal verdsettes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2 første ledd siste punktum. I dette tilfellet vil omsetningsverdi tilsvare normal markedsleie.

Skattekontoret legger imidlertid til grunn at det er veltet private kostnader over på selskapet og at verdsettelsesregelen i § 5-2 må suppleres med § 13-1 om verdsettelse ved interessefellesskap, jf. Rt-2003-536 Storhaugen Invest.

Fra vedtaket inntas (punkt 1.4):

«Utgangspunktet er at fordelene skal settes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2 første ledd, siste punktum.

I de tilfeller hvor det er sannsynliggjort at det er veltet private kostnader over på selskapet har Høyesterett i dom av 30.04.2003 (Rt-2003-536 «Storhaugen Invest») lagt til grunn at det er grunnlag for å supplere verdsettelsesregelen i skatteloven § 5-2 første ledd, siste punktum med skatteloven § 13-1. Skatteloven § 13-1 første ledd og tredje ledd hitsettes:

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

...

Ved skjønnen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Det er ikke tvilsomt at det foreligger interessefellesskap mellom partene.

Spørsmålet er om det foreligger et inntektstap. Høyesterett har i den nevnte dommen konstatert at dersom selskapet ikke får dekket sine kostnader samt en løpende avkastning på investert kapital, foreligger det et inntektstap. Det er ikke tvilsomt at vilkåret er oppfylt i foreliggende sak.

Spørsmålet er om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet. Det vises til drøftelsen over hvor det er lagt til grunn at flyet hovedsakelig er anskaffet som en følge av aksjonærs private interesser. Det er ikke tvilsomt at det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektstapet.

Vilkårene for å fastlegge fordelene ved skjønn i medhold av skatteloven § 13-1 tredje ledd er oppfylt.

Det følger av Storhaugen Invest dommen at fordelene skal fastsettes til de utgifter som selskapet har hatt på grunn av disposisjonene - renteutgifter og driftsomkostninger - samt en stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskuddet.»

Storhaugen Invest dommen gjaldt ligningen av et aksjeselskap som hadde latt eneaksjonæren og hans familie bo vederlagsfritt i en bolig som tilhørte selskapet. Høyesterett kom til at det var anledning til å supplere verdifastsettelsesregelen i skatteloven av 1911 § 42 første ledd femte punktum (nå § 5-2) med § 54 første ledd (nå § 13-1).

Retten er enig med skattekontoret i at det foreligger interessellesskap mellom Flyfort og Lars Nilsen. Etter rettens syn har Flyfort også hatt et inntektstap på grunn av Lars Nilsens manglende leiebetaling i 2006 og 2007.

Spørsmålet er imidlertid om det følger av Storhaugen Invest dommen at verdsettelsesregelen i § 13-1 skal anvendes her.

Bestemmelsen er en regel om skjønnsmessig verdsettelse ved interessellesskap og formålet er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998). Det følger av OECDs retningslinjer for internprising punkt 1.36, som skatteloven § 13-1 fjerde ledd henviser til, at skattemyndighetene kun i eksepsjonelle tilfeller bør se bort fra de faktiske transaksjoner som er foretatt eller erstatte dem med andre.

Ved vurderingen av om § 13-1 skulle anvendes for Storhaugen Invest la Høyesterett blant annet vekt på at selskapets formål ikke var å drive med eiendom og at kjøpet av eiendommen heller ikke var en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet, men en selskapsfremmed disposisjon som kun var begrunnet i eneaksjonærens interesser.

I vårt tilfelle var det som nevnt flere formål knyttet til flyinvesteringen. Hensynet til at Lars Nilsen skulle ha tilgang til flyet, et ønske om at flyet også skulle leies til andre og forventningen om at flyet var en investering som skulle gi fortjeneste ved salg i løpet av en femårsperiode.

Flyfort ble opprettet med det formål å drive lufttransport med passasjerer og det er ikke tale om en selskapsfremmed disposisjon, slik tilfellet var for Storhaugen Invest.

Skatteetaten har i en prinsipputtalelse av 5. desember 2012 om uttaks- og utbyttebeskatning ved private formuesgoder i selskaper lagt til grunn at prinsippene i Storhaugen Invest dommen skal følges ved uttaksbeskatning av selskaper. Synspunktet er imidlertid ikke begrunnet nærmere og retten finner ikke grunnlag for å legge avgjørende vekt på uttalelsen.

Etter en samlet vurdering, med særlig vekt på at faktum i vår sak ikke er sammenlignbart med saksforholdet i Storhaugen Invest dommen og at det heller ikke er tale om et eksepsjonelt tilfelle, jf. OECDs retningslinjer og skatteloven § 13-1 fjerde ledd, har retten kommet til at det ikke er grunnlag for å fravike utgangspunktet om beregning av fordelene til markedspris og at prinsippet i Storhaugen Invest dommen ikke får anvendelse her.

Vedtaket punkt 1.4 bygger dermed på feil faktum og uriktig lovanvendelse. Feilene har hatt betydning for resultatet og vedtaket må oppheves på dette punkt.

Retten må etter dette vurdere hva som er markedsverdien av fordelene for Flyfort.

Skattekontoret har ved sin beregning av markedsprisen tatt utgangspunkt i at det ved utleie til andre enn Nilsen i 2006 og 2007 i gjennomsnitt ble fakturert en timepris på NOK 45 000. I 2008 og 2009 har gjennomsnittsprisen ved utleie til andre vært hhv NOK 52 574 og NOK 50 864. Basert på disse tallene er markedsprisen skjønnsmessig satt til NOK 45 000 per time.

Saksøkerne har innhentet en oversikt over gjennomsnittlige timepriser for tilsvarende fly i samme periode fra Avinode som er en online markeds plass for booking av private charterflyvninger.

Rapporten viser gjennomsnittlige timepriser i NOK:

2006: 41 011

2007: 39 854

2008: 42 064

2009: 38 110

Retten finner at markedsprisen best kan fastslås ved å ta utgangspunkt i den pris uavhengige parter på det aktuelle tidspunkt faktisk betalte for leie av det flyet saken gjelder. Det er ikke sannsynliggjort at timeprisen generelt er lavere i helger og typiske feriemåneder hvor Nilsen stort sett brukte flyet, heller ikke at langdistanseflygninger skulle tilsi en lavere timepris. Ved bruk til Florida sto flyet tvert imot lange perioder på bakken, noe som i praksis begrenset muligheten for utleie til andre og dermed heller skulle tilsi en høyere pris.

Ved fastsettelsen av markedsprisen har skattekontoret også lagt seg noe lavere enn en ren gjennomsnittsberegning skulle tilsi. Retten finner at skattekontorets skjønnsutøvelse er forsvarlig og at NOK 45 000 per time gir uttrykk for markedspris.

Neste spørsmål er om Nilsen betalte underpris ved sin leie av flyet (vedtakets punkt 2) i 2006 og 2007 da han leide flyet av Flyfort.

Det er enighet om at Nilsen ikke betalte leie for sin bruk av flyet i 2006 og 2007 og at bruken først ble fakturert etter at bokettersynet var igangsatt i 2009 og da med NOK 23 600 per time.

Retten finner etter en helhetsvurdering at avviket mellom faktisk betalt leie og markedsleie (NOK 45 000) er så vesentlig at Nilsen har betalt underpris.

Det følger av dette at retten mener det ikke er feil ved skattekontorets vedtak om at Flyfort skal uttaksbeskattes for den inntektsreduksjon selskapet har hatt som følge av at Nilsen betalte underpris (vedtakets punkt 2) i 2006 og 2008.

Ved ny ligning skal det legges til grunn at fordelene skal beregnes til den underpris Lars Nilsen har betalt ved sin leie av flyet i 2006 og 2007 basert på en markedsleie på NOK 45 000 per time.

4. Utbyttebeskatning - Lars Nilsen - anvendelse av Storhaugen Invest dommen

Skattekontorets vedtak legger prinsipielt til grunn at det er hjemmel for å utbyttebeskatte Lars Nilsen for å ha veltet private kostnader over på selskapene og at dette innebærer en vederlagsfri overføring til ham, jf. skatteloven § 5-1 og § 10-11 jf. § 13-1 første ledd.

Fra vedtaket inntas:

«2. Fastleggelse av fordel - Lars Nilsen

2.1 Prinsipielt

Det følger av drøftelsen som er gjort på selskapet at flyet etter en konkret helhetsvurdering mest sannsynlig er anskaffet til private formål i Lars Nilsens interesse.

Det er således veltet private kostnader over på selskapet som representerer en vederlagsfri overføring til Lars Nilsen, jf. skatteloven §§ 5-1 og 10-11.»

Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær, jf. skatteloven § 10-11 første og annet ledd.

Som nevnt er utgangspunktet i skatteretten at de skattemessige virkninger av en disposisjon beror på det innhold partene selv har gitt disposisjonen bedømt etter de alminnelige formuerettslige regler.

Av drøftelsene foran fremgår det at retten har kommet til at formålet med flyinvesteringen blant annet var å sikre Lars Nilsens private behov for tilgang til et eget fly samt et ønske om noe utleie i tillegg. Det var også en forventning (for Flyfort) å kunne selge flyet med fortjeneste etter fem år. Slik driften av flyet var lagt opp tilfredsstiller den ikke kravene til å bli ansett som virksomhet i skattelovens forstand.

Retten er enig med skattekontoret i at det slik driften var lagt opp er veltet private kostnader over på selskapene og at det innebærer en vederlagsfri overføring til Nilsen. Det er da grunnlag for utbyttebeskatning etter skatteloven § 10-11 jf. § 5-1.

Den skattepliktige fordelen skal som utgangspunkt fastsettes til markedsverdi, jf. skatteloven § 5-3.

Retten har foran kommet til at markedsverdien for leie av flyet er NOK 45 000 per time.

Som for Flyfort, legger skattekontoret til grunn at verdsettelsesregelen ved interessefellesskap i skatteloven § 13-1 får anvendelse ved beregning av utbytte etter § 11-10 og at fordelen skal fastsettes skjønnsmessig «som om interessefellesskap ikke hadde foreligget». Det vises blant annet til Rt-2003-536 (Storhaugen Invest).

Fra vedtaket inntas:

«Det følger av skatteloven § 13-1 første ledd at inntekten kan fastsettes ved skjønn dersom skattyters inntekt er redusert som en følge av interessefellesskap.

Bestemmelsen oppstiller tre vilkår som alle må være oppfylt

- 1. Interessefellesskap*
- 2. Inntektstap*
- 3. Årsakssammenheng*

Det er ikke tvilsomt at det foreligger interessefellesskap mellom Flyfort AS, Lani Invest AS og Lars Nilsen.

Det er heller ikke tvilsomt at selskapene er påført et inntektstap. Lars Nilsen har oppgitt en lavere inntekt enn han faktisk har hatt.

Spørsmålet blir om det foreligger årsakssammenheng mellom vilkår nr. 1 og vilkår nr. 3. Vurderingstema er hvorvidt interessefellesskapet har resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler som bare kan forklares med interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene, jf. Rt-1940-598 og Rt-2003-536.

Det vises til drøftelsen over hvor det er lagt til grunn at flyet hovedsakelig er anskaffet til private formål. Skattekontoret legger til grunn at vilkåret årsakssammenheng er oppfylt.

Det følger av skatteloven § 13-1 tredje ledd at inntekten skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Det følger av Rt-2003-536 at i de tilfeller hvor det er veltet private kostnader over på selskapet skal fordelene (utbytte) fastsettes til de kostnader som Flyfort AS og Lani Invest AS har hatt som en følge av disposisjonene - renteutgifter og driftsomkostninger, samt en stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskuddet.

... »

Vedtaket konkluderer også med at regnskapsmessige avskrivninger skal medtas ved beregningen av fordelene:

«Det selskapsfremmede formuesobjektet i Rt-2003-536 var en bolig. En bolig er ikke avskrivbar. Hvorvidt regnskapsmessige avskrivninger skal medtas ved beregningen av fordelene var derfor ikke et tema i dommen.

De generelle uttalelsene som gis i dommen taler for at regnskapsmessige avskrivninger skal medtas ved beregningen av fordelene. Det siteres følgende fra dommen avsnitt 49:

Dersom det ikke hadde vært anledning til å supplere verdsettelsesregelen i §42 første ledd femte punktum med regelen i §54 første ledd, ville tilfeller som etter mitt syn klart omfattes av lovgrunnen for bestemmelsen, falle utenfor. Den oppofrelse som selskapet har hatt ved kjøpet og disponeringen av eiendommen, overstiger i slike tilfeller langt eiendommens markedsleie. Ved å inngå en leieavtale til markedspris med det selskapet han har interessefellesskap med, vil aksjonæren i slike tilfeller kunne velte privatutgifter over på selskapet. Jeg tilføyer at det - slik jeg vurderer vår sak - ikke er et spørsmål om å foreta en tilordning i et tilfelle hvor det ikke kan anses å ha skjedd en overføring fra selskapet til aksjonæren. Problemstillingen i vår sak er begrenset til å gjelde ligningsmyndighetenes skjønnsadgang i forhold til de overføringer som har skjedd.

De regnskapsmessige avskrivningene gir uttrykk for antatt verditap. Salg av flyet i 2010 viste at verditapet var betydelig større enn de regnskapsmessige avskrivningene i perioden. Skattekontoret har konkludert med at flyet hovedsakelig er anskaffet til privat bruk og verditapet på flyet er utvilsomt en del av kostnadene som selskapet har oppebåret ved å eie flyet. Dersom selskapet ikke hadde investert i flyet ville egenkapitalen vært

tilsvarende høyere. Verditapet innebærer at aksjonær har veltet private kostnader over på selskapet.

Skattekontoret finner at de regnskapsmessige avskrivningene er en del av fordelene som fastsettes som et utbytte på aksjonærs hånd.»

Utbyttet blir altså beregnet til de kostnader Flyfort og Lani Invest har hatt som følge av Nilsens disposisjonsrett, herunder driftsomkostninger og renteutgifter samt en stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskuddet. I tillegg er regnskapsmessige avskrivninger på 12,5 % tatt med. Det er et fradrag på NOK 1 790 250 som er uteglemt skattekontorets konkrete beregning og fordelene skal uansett reduseres tilsvarende, jf. statens korrigerte påstand.

Retten har tidligere kommet til at prinsippet i Storhaugen Invest dommen ikke får anvendelse ved beregningen av fordelene i form av uttak hos Flyfort. Det vises til rettens omtale av dommen, skatteloven § 13-1 og formålet med bestemmelsen under punkt 3.

Det er ikke bestridt at det foreligger interessefellesskap mellom saksøkerne. Lars Nilsen har ikke oppgitt den fordel han hadde ved sin disposisjonsrett til flyet i selvangivelsen, og selskapene har etter rettens syn hatt en inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet.

Spørsmålet er om det er på bakgrunn av Storhaugen Invest dommen er rettslig grunnlag for å anvende verdifastsettellesregelen i skatteloven § 13-1 ved utbyttebeskatning av aksjonæren etter skatteloven § 10-11 slik det er gjort i vedtaket. Resultatet av en slik supplerings vil innebære en vesentlig høyere utbyttebeskatning av aksjonæren enn det som vil være resultatet ved en beregning ut fra markedspris.

Retten er ikke enig med skattekontoret i at det følger av Storhaugen Invest dommen at fordelene (utbyttet) i dette tilfellet skal fastsettes slik det er gjort av skattekontoret. Dommen gjelder uttaksbeskatning av et selskap og tar ikke stilling til om det er grunnlag for å supplere § 5-2 med § 13-1 ved utbyttebeskatning etter § 10-11 overfor aksjonær. Faktum i Storhaugen Invest saken er heller ikke sammenlignbart med forholdet i vår sak. I motsetning til i Storhaugen Invest dommen var flyinvesteringen en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet og flyet er også utleid til andre enn aksjonæren. Selv om driften ikke var egnet til å gå med overskudd, er det heller ikke tale om en selskapsfremmed disposisjon slik tilfellet var for Storhaugen Invest. Retten finner heller ikke at det er tale om et eksepsjonelt tilfelle, jf. OECDs retningslinjer og skatteloven § 13-1 fjerde ledd.

Storhaugen Invest dommen har vært mye omtalt og til dels sterkt kritisert i juridisk teori for ikke å skille mellom transaksjon og prising og for å ha strukket skatteloven § 13-1 til det ytterste. Retten finner ikke grunnlag for å strekke bestemmelsen enda lenger, noe som vil bli resultatet dersom § 13-1 skal anvendes her.

Etter en konkret og samlet vurdering har retten kommet til at prinsippet i Storhaugen Invest dommen ikke får anvendelse ved beregningen av Lars Nilsens utbytte.

Skattekontorets prinsipale vedtak (vedtakets punkt 2) bygger etter dette på uriktig faktum og lovanvendelse noe som har fått betydning for vedtakets innhold. Denne delen av vedtaket må oppheves som ugyldig.

Utbyttet skal dermed beregnes basert på fordelens markedsverdi.

Retten har under punkt 3 kommet til at markedspris for flyleie var NOK 45 000 per time og at Nilsen har betalt underpris ved leie av flyet fra Flyfort i 2006 og 2007.

I 2008 og 2009 leide Nilsen som nevnt flyet direkte fra Sundt Air. Retten har kommet til at verken Flyfort eller Lani Invest drev virksomhet i skattelovens forstand knyttet til flyet, noe som innebærer at alle kostnader knyttet til drift av flyet skal belastes Lars Nilsen. I 2008 og 2009 leide Flyfort ut selve flyet til Sundt Air som betalte en leie på NOK 4,9 millioner per år. Siden denne leien, på grunn av avtalekonstruksjonen, ble belastet videre til Lani Invest må retten vurdere om leien representerer markedsleie for flyet. Beløpet tilsvarer ca. 6 % på lånekapitalen (NOK 80 millioner) og ca. 4 % av investeringen. Slik saken er opplyst er det ikke sannsynliggjort at denne leien var urimelig og retten legger derfor til grunn at faktisk betalt leie representerte markedsleie.

Ved ny ligning skal Lars Nilsens fordel i form av utbytte beregnes på bakgrunn av betalt underpris ved leie av flyet i 2006 og 2007, basert på en markedspris på NOK 45 000 per time. For 2008 og 2009 skal fordelene fastsettes til alt underskudd på driften av flyet i Lani Invest.

5. Tilleggsskatt

Tilleggsskatt skal ilegges en skattyter som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene når opplysningssvikten har eller kunne ført til skattemessige fordeler, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1. Beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt og det må ikke foreligge unnskyldelige forhold hos skattyter, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1.

Skjerpet tilleggsskatt ilegges hvis skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt, jf. ligningsloven § 10-5.

Flyfort er i vedtaket prinsipalt (punkt 4.1) ilagt 30% tilleggsskatt på inntektsøkningen og på etterfakturert leieinntekt. Begrunnelsen er at det under punktet «Aksjonæropplysninger - Ytelser fra selskap til aksjonær - Utleie av formuesgjenstander» i selvangivelsen er krysset av for «nei». Det ble altså ikke gitt opplysninger i selvangivelsen om utleien av flyet til Nilsen og det inngåtte avtaleverket. Dette har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Siden retten under punkt 2 har kommet til at Flyfort har kapitalinntekter, er det ikke grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt på bakgrunn av statens prinsipale grunnlag (vedtakets punkt 4.1) og denne del av vedtaket må oppheves som ugyldig.

Retten finner imidlertid at det skal ilegges tilleggsskatt som i statens subsidiære grunnlag (punkt 4.2) idet det er klar sannsynlighetsovervekt for at Flyfort har unnlatt å fakturere inntekter ved bruk av flyet i inntektsåret 2006 og store deler av 2007 og at selskapet senere har etterfakturert Lars Nilsen og BWG Homes med langt lavere pris enn utenforstående har betalt i samme periode.

Ikke noe av dette ble oppgitt til ligningsmyndighetene og opplysningssvikten har ført til skattemessige fordeler.

Flyfort har ved dette gitt ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene som de forsto at ville eller kunne få betydning for ligningsbehandlingen. Ut fra det faktum retten har lagt til grunn foran foreligget det heller ikke unnskyldelige forhold.

Retten finner også - som skattekontoret subsidiært har gjort - at vilkårene for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt er oppfylt idet Flyfort sterkt kan bebreides for å ha unnlatt å gi opplysninger til ligningsmyndighetene om utleie/bruk av flyet i 2006 og 2007. Ved denne vurderingen er det særlig lagt vekt på forklaringen fra Ketil Kvalvik om hvorfor det ikke ble fakturert og det faktum at det faktisk ble sendt faktura til alle andre leietakere enn Lars Nilsen og BWG Homes.

Siden retten har kommet til at Flyfort har krav på fradrag for kostnader knyttet til kapital og at avskrivningene skal tilbakeføres og komme til fradrag ved beregningen av tapet ved salg av flyet, er retten enig med saksøkerne i at saldoavskrivningene ikke kan gi grunnlag for illeggelse av full tilleggsskatt i det det kun er tale om en periodiseringsforskjell mellom 2007- 2009 og 2010.

Ved ny ligning skal det ilegges tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt slik det fremgår av statens subsidiære grunnlag (vedtakets punkt 4.2)

Lani Invest er i vedtaket ilagt 30 % tilleggsskatt under henvisning til at selskapet ikke har gitt opplysninger om at det har dekket driftskostnader til et fly som anvendes og disponeres av indirekte aksjonær. Dette var en mangelfull opplysning som fikk betydning for ligningen av selskapet. Det foreligger ikke unnskyldelige forhold og vilkåret for å legge tilleggsskatt er oppfylt.

For Lars Nilsen har retten har ovenfor kommet til at den prinsipale del av vedtaket er ugyldig hva gjelder utbyttebeskatningen av ham. Det samme må dermed gjelde den prinsipale begrunnelsen for å legge tilleggsskatt, jf. vedtaket punkt 5.1.

Lars Nilsen er i vedtakets punkt 5.2 *subsidiært* ilagt 30 % tilleggsskatt på betalt underpris ved leie av flyet. I tillegg er han ilagt 30 % skjerpet tilleggsskatt for manglende betaling for sin bruk av flyet i 2006 og 2007.

Som det fremgår over betalte Nilsen ikke leie i 2006 og mesteparten av 2007. Han opplyste verken om bruken av flyet eller vilkårene for bruken til skattemyndighetene. Dette har utvilsomt fått betydning for ligningen av ham og medfører at det er grunnlag for å legge tilleggsskatt.

Nilsen har anført at manglende leiebetaling i 2006 og 2007 skyldtes rutinesvikt og at det ikke er utvist grov uaktsomhet som kreves for å legge skjerpet tilleggsskatt. Forholdene ble også korrigert av eget tiltak.

Retten er ikke i tvil om at Nilsen og hans medarbeider Ketil Kvalvik var klar over at bruken av flyet i 2006 og 2007 faktisk ikke ble fakturert. Ved denne vurderingen har retten særlig lagt vekt på forklaringen til Kvalvik om hvorfor det ikke ble fakturert, samt det faktum at andre leietakere (med unntak av BWG Homes) faktisk ble fakturert for sin bruk i samme periode. Forholdet ble

først korrigert etter at bokettersynet var iverksatt. Det foreligger ikke unnskyldelige forhold og skjerpet tilleggsskatt skal ilegges.

Det er etter dette ikke feil ved denne delen av vedtaket som kan føre til ugyldighet.

6. Endring av konsernbidrag for Flyfort

I brev av 25. januar 2013 fremsatte Flyfort anmodning om at konsernbidragene som søsterselskapet Lani Development AS har ytet til dem for inntektsårene 2007-2009 isteden tillates ytet til morselskapet Lani Invest.

Skattekontoret har i sitt vedtak av 24. mai 2013 nektet endring av konsernbidrag under henvisning til at det er handlet illojalt fra Flyforts side når det er lagt private kostnader inn i selskapet uten å oppgi noe som gir ligningsmyndighetene grunn til å se nærmere på saken.

Konsernbidrag skattlegges som inntekt for mottaker etter skatteloven § 10-3 og kommer til fradrag i inntekten for det ytende selskap etter § 10-2.

Adgangen til å endre konsernbidrag er ikke lovfestet men er utviklet gjennom rettspraksis.

Et vilkår for endring at det ikke er handlet illojalt overfor myndighetene, jf. Rt-2004-1331 (Aker Maritime). Det samme synspunkt fremgår av Finansdepartementets uttalelse av 27. juni 1995 (UTV-1995-1258).

I Aker Maritime dommen er det lagt til grunn at illojalitetskravet ikke nødvendigvis er det samme som ved skatterettslig gjennomskjæring, og at det først og fremst retter seg mot tilfeller der illojaliteten består i at det er gitt «uriktige eller villedende» opplysninger til ligningsmyndighetene.

Vedtaket bygger som nevnt på at det var illojalt av Flyfort når de la private kostnader inn i selskapet uten å oppgi noe som ga ligningsmyndighetene grunn til å se nærmere på saken.

Spørsmålet for retten er om dette medfører en slik illojalitet at det er grunnlag for å nekte endring av konsernbidragene.

Flyfort har anført at de ikke har handlet illojalt. De mente de drev næringsvirksomhet og baserte sine regnskapsføringer på det. Når selskapet gikk med underskudd var det i en slik situasjon også naturlig å benytte konsernbidrag slik det er gjort.

Retten har ovenfor kommet til at Flyfort har kapitalinntekter. Det er også konkludert med at det er grunnlag for å illegge Flyfort ordinær tilleggsskatt fordi selskapet kan bebreides for å ha gitt ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene ved ikke å opplyse om avtaleverket knyttet til flyet i selvangivelsene. Retten er enig med saksøker i at det ikke automatisk er handlet illojalt i relasjon til reglene om endring av konsernbidrag selv om det er ilagt tilleggsskatt.

Etter en samlet vurdering har retten kommet til at det er grunnlag for å nekte endring av konsernbidrag for 2007 men ikke for 2008 og 2009.

Retten viser til drøftelsen av om det er grunnlag for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt for Flyfort for 2006 og 2007, hvor retten finner at selskapet har handlet grovt uaktsomt når de ikke opplyste om Lars Nilsens bruk av flyet i 2006-2007. Dette utgjør etter rettens syn en illojalitet ovenfor skattemyndighetene som medfører at endring i konsernbidrag ikke kan tillates.

Dette stiller seg imidlertid annerledes for inntektsårene 2008 og 2009 når Flyfort ikke lenger hadde ansvaret å fakturere bruken av flyet, men kun leide ut flyet til Sundt Air. Etter rettens syn er det for 2008 og 2009 ikke sannsynliggjort at selskapet har handlet illojalt overfor ligningsmyndighetene i en slik grad at det er grunnlag for å nekte endring av konsernbidrag.

Vedtaket om endring av konsernbidrag må etter dette oppheves. Ved ny ligningsbehandling må det legges til grunn at konsernbidrag skal tillates endret for 2008 og 2009.

Sakskostnader

Ingen av partene har vunnet saken fullt ut og saken anses heller ikke vunnet i det vesentlige for noen av partene, jf. tvisteloven § 20-2 (2). Utgangspunktet er da at partene må dekke egne sakskostnader.

Det følger av tvisteloven § 20-3 at en part som har fått medhold av betydning kan tilkjennes sakskostnader, helt eller delvis, dersom tungtveiende grunner tilsier det. Retten har i forhold til hver av partene vurdert om det er grunnlag for å anvende bestemmelsen, men er kommet til at så ikke er tilfelle. Hver av partene må derfor dekke egne sakskostnader.

Utgiftene til de fagkyndige meddommerne deles med en halvpart på hver av partene. Godtgjørelsen til hver av de fagkyndige meddommerne utgjør henholdsvis NOK 121 000 og NOK 160 600, til sammen NOK 281 600, som er basert på henholdsvis 55 og 73 timer medgått tid og en timepris på NOK 2 200 for hver av dem.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er sakens karakter og andre berammede hovedforhandlinger.

Domsslutning:

- 1. Ligningen for Flyfort AS for inntektsårene 2006 til 2009 oppheves for så vidt gjelder:*
 - a) vurderingen av om selskapet har krav på fradrag for kapitalkostnader slik dette fremgår av skattekontorets vedtak i endringssak av 19. desember 2012 punkt 1.2*
 - b) fastsettelse av skattepliktig fordel i form av uttak slik dette er beskrevet i samme vedtaks punkt 1.4*
 - c) illeggelse av tilleggsskatt slik dette er beskrevet i samme vedtaks punkt 4.1.*
- 2. Ligningen for Flyfort AS for årene 2008 og 2009 oppheves for så vidt gjelder vurderingen av om selskapet tillates endring av konsernbidrag slik dette er beskrevet i skattekontorets vedtak av 24. mai 2013.*
- 3. Ligningen for Lars Nilsen for årene 2006 til 2009 oppheves for så vidt gjelder:*

- a) fastsettelse av skattepliktig fordel i form av utbytte slik dette er beskrevet i skattekontorets vedtak i endringssak av 19. desember 2012 punkt 2.
- b) illeggelse av tilleggsskatt i samme vedtaks punkt 5.1.

Ny ligning skal fastsettes slik det fremgår av premissene.

4. For øvrig frifinnes staten v/ Skatt øst.

5. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

SKN 14-109 Innvinning av utbytte. Tilleggsskatt.

Stavanger tingrett: Dom av 30. september 2014, **sak nr.:** 14-044090TVI-STAV

Dommere: Tingrettsdommer Tor Christian Carlsen

Parter: Frode Kvamme, Tore Jan Kvamme, Christin Kvamme Nessler, Andre Kvamme, Elisabeth Kvamme Tokvam, Roar Kvamme (alle: Advokat Bård Koppang v/advokatfullmektig Arild Haaland) mot Staten v/Skatt Vest (Advokat Jan Syversen)

Sammendrag: Spørsmålet i saken var blant annet om utbytte fra aksjeselskap skulle anses innvunnet i 2005 (slik at det var skattefritt etter de dagjeldende regler), eller om deler av utbyttet måtte anses å være endelig vedtatt på senere tidspunkter, og således innvunnet på disse senere tidspunkter. I så fall ville hoveddelen av utbyttet være skattepliktig (fordi utbytte ble skattepliktig fra 2006). Lagmannsretten la til grunn at en naturlig, språklig forståelse av ordlyden i protokollen fra generalforsamlingen, innebar at utbyttet for 2005 var begrenset til 1 500 000 kroner. Det var dette beløpet aksjonærene ble fordringshavere til ved beslutningen om utbytte i 2005. Generalforsamlingens vedtak om disponeringen av de overskytende 6 900 000 kronene måtte etter rettens oppfatning ses på som forsøk på å legge føringer for framtidige vedtak om utbytte på følgende års generalforsamlinger. Føringerne for framtidige utbytter ga i seg selv ikke aksjonærene i 2005 noe ubetinget, framtidig krav på utbytte: For det første var framtidig utdeling av utbytte avhengig av at den økonomiske utviklingen i selskapet tillot slik utdeling, jf. aksjeloven § 8-1. For det andre var utdeling avhengig av forslag fra styret om at utbytte skulle vedtas, jf. samme lovs § 8-2 første ledd andre punktum. Ligningen ble således opprettholdt.

Saken gjelder spørsmål om opphevelse av skatteklagenemndas vedtak i endringssak vedrørende spørsmål om innvinning av utbytte fra aksjeselskap, spørsmål om utdeling av midler til Bjørg Kvål i 2006 og 2007 reelt sett var utbytte for saksøkerne, og spørsmål om tilleggsskatt.

Sakens bakgrunn:

Til og med 2005 var utbytte fra aksjeselskap til aksjonærene i praksis skattefritt, se dagjeldende skattelov §§ 10-10 til 10-12. Fra 1. januar 2006 beskattes utbyttet, etter tilstått skjermingsfradrag, med 28 %, se någjeldende skattelov §§ 10-10 til 10-12.

Saksøkerne Frode Kvamme, Tore Jan Kvamme, Christin Kvamme Nessler, Andre Kvamme, Elisabeth Kvamme Tokvam og Roar Kvamme er alle aksjonærer i selskapet Radiatorservice AS. På generalforsamlingen for regnskapsåret 2004, den 11. juli 2005, var sak 5 til behandling angitt slik:

"Anvendelse av overskudd i henhold til den fastsatte balanse og utbetaling av utbytte. Styret har i regnskapet foreslått avsetning til utbytte kr. 8.400.000,-. Denne avsetning er gjort på bakgrunn av endrede skatteregler fra og med 2005. Styret har som forutsetning for forslaget om utbytte at kr. 1.500.000,- skal utbetales i 2005, resterende 6.900.000,- skal utbetales etter forslag fra styret og senere beslutning i generalforsamling i senere år."

Generalforsamlingen tok saken til behandling, og fattet vedtak med slik ordlyd:

"Utbytte 8.400.000,-, med utbetaling som foreslått i innkalling, ble enstemmig vedtatt. David Brambani stilte i forkant spørsmål om lovlighet ved å ta dette ut på denne måten. Einar Endresen bekreftet at dette er fullt lovlig iflg. dagens bestemmelser. Kr. 1.500.000,- ble vedtatt mot Bjørg Kvamme's stemme som utbytte for 2004. Dette utbetales, iflg. lovverket, innen 6 måneder fra dags dato."

1 500 000 kroner ble utbetalt aksjonærene, saksøkerne og deres mor Bjørg Kvamme, som også var aksjonær på dette tidspunktet, i løpet av 2005. I balansen for selskapet per 31. desember 2005 er det ført opp utbytte med 8 400 000 kroner, og differansen mellom utbyttet som faktisk ble utbetalt og 8 400 000 kroner ble ført som kortsiktig gjeld til aksjonærene. Gjelden var rentebærende. I aksjonærregisteroppgaven for samme år er det også ført utbytte med 8 400 000 kroner.

I generalforsamlingen for regnskapsåret 2005 besluttet generalforsamlingen følgende i sak 5:

"Utbytte kr. 0,- ble enstemmig vedtatt. Allerede avsatte midler skal utbetales til aksjonærene med Kr. 1.500.000,-"

I generalforsamlingen påfølgende år ble det fattet likelydende beslutning vedrørende utbytte, men slik at allerede avsatt midler skulle utbetales til aksjonærene med 1 820 000 kroner. For regnskapsåret 2007 ble det i generalforsamling juni 2008 besluttet å nedsette aksjekapitalen fra 4 200 000 kroner til 192 000 kroner ved reduksjon av pålydende på aksjene. Om utbytte ble følgende vedtatt:

"For å sikre jevn utbetaling av utbytte og øvrige tilgodehavende som aksjonærene har i selskapet ble det vedtatt en utbetalingsplan med kr. 20.000 pr aksjonær per måned."

På generalforsamlingen for regnskapsåret 2008 ble dette bestemt:

"Utbytte Kr 0,- ble enstemmig vedtatt. Allerede avsatte midler skal utbetales til aksjonærer med Kr. 20.000,- pr mnd"

Saksøkerne oppga ikke utbytte i selvangivelsene for noen av de aktuelle årene. Slik saken er opplyst, legger retten til grunn at de heller ikke oppga fordringene de hadde mot selskapet fra og med 2005, men at de oppga renteinntekten fra fordringene.

I forbindelse med skattesak mot Bjørg Kvamme, som i mellomtiden hadde blitt kjøpt ut av Radiatorservice AS av saksøkerne, ble forholdene rundt utdeling av utbytte fra Radiatorservice AS i 2005 gjenstand for undersøkelse. I brev av 25. juni 2012 til saksøkerne ble det gitt varsel om endring av ligningen, slik at ligningsmyndighetene vurderte å legge til grunn at bare 1 500 000 kroner var vedtatt i utbytte i 2005, mens de resterende 6 900 000 kronene skulle tidfestes som utbytte for den enkelte aksjonær det året utbetaling skjedde. Det ble også gitt varsel om at en vurderte å ilegge straffeskatt etter lav sats.

Da Bjørg Kvamme ble kjøpt ut som aksjonær, ble deler av oppgjøret for aksjeposten hennes, 320 000 kroner i 2006 og 920 000 kroner i 2007, betalt direkte fra Radiatorservice AS. Ved brev av 26. november 2012 varslet ligningsmyndighetene saksøkerne om at det ble vurdert å tilordne disse beløpene saksøkerne som kjøpere av Bjørg Kvammes aksjepost. Det ble også varslet straffeskatt etter lav sats.

Endringsvarslene ble besvart av saksøkerne v/advokat Jon Erling Iversen. 22. januar 2013 fattet Skatt vest vedtak i endringssak i samsvar med varslene. Saksøkerne v/advokat Iversen klaget på vedtaket den 27. februar samme år. Innstilling til vedtak i Skatteklagenemnda forelå den 3. juni, og saksøkerne kommenterte denne den 20. samme måned. Skatteklagenemnda fattet deretter vedtak om å fastholde Skattekontorets vedtak for samtlige saksøkere. Nemndas vedtak er datert 11. september 2013.

På vegne av saksøkerne tok advokat Iversen ut stevning ved Stavanger tingrett den 10. mars 2014, med krav om at skatteklagenemndas vedtak må oppheves. Staten v/Skatt vest v/advokat Jan Syversen ga tilsvaret i rett tid, og påstod Staten frifunnet. Partene var enige om at de faktiske og rettslige problemstillingene var identiske for alle saksøkerne, og sakene ble forent til felles behandling ved rettens beslutning av 30. april. Den 5. mai overtok advokatfullmektig Arild Haaland som prosessfullmektig for saksøkerne. Staten ønsket ikke rettsmekling.

Hovedforhandling ble holdt i Stavanger tingrett 2. og 3. september 2014. Frode og Tore Jan Kvamme ga partsforklaringer, og det ble ført bevis slik det framgår av rettsboken.

Partenes faktiske og rettslige anførsler og deres påstander:

Saksøkerne, alle ved advokatfullmektig Arild Haaland, har i korte trekk gjort gjeldende:

Skatteklagenemndas vedtak bygger på feil faktum og jus. Tilleggsskatten må uansett falle bort på grunn av unnskyldningsgrunner.

8 400 000 kroner, og ikke bare 1 500 000 kroner, ble endelig besluttet utdelt som utbytte i 2005. Saksøkernes forholdsmessige del av dette beløpet må anses innvunnet i 2005. Det var i dette året inntekten gikk fra å være en mulighet til å bli en aktuell inntekt. Det er ikke noe krav om at utbyttet skal være utbetalt for at det er innvunnet i skatterettslig forstand. Det er en klar

hovedregel at utbytte skal tidfestes og også innvinnes ved det aktuelle generalforsamlingsvedtaket.

Det er den privatrettslige forståelsen av generalforsamlingsvedtaket i 2005 som skal legges til grunn av skattemyndighetene. Det innrømmes at ordlyden i protokollens pkt. 5 er noe uklar. Særlig gjelder dette siste setning. Lest i sammenheng, er det likevel liten tvil om at generalforsamlingen besluttet å dele ut 8 400 000 kroner i utbytte i 2005. Generalforsamlingens beslutning må dessuten ses i lys av de øvrige bevisene i saken. Det vises til partsforklaringene om forståelsen av generalforsamlingens vedtak, samt vitneforklaringen fra revisor Endresen, som også var til stede under generalforsamlingen. Det vises også til at de påfølgende generalforsamlinger vedtok kroner 0 i utbytte og samtidig nedbetaling av utbytte som allerede var besluttet. Selskapet har ført 8 400 000 kroner som utbytte i balansen for det aktuelle regnskapsåret, og den delen av utbyttet som ikke ble betalt i 2005, er ført som kortsiktig, rentebærende gjeld. Det vises også til aksjonærregisteroppgaven for 2005. Aksjonærene har videre ført renteinntektene fra disse fordringene i selvangivelsene sine. At de ikke har ført selve fordringene, henger trolig sammen med at ingen av dem hadde skattemessig formue og derfor ikke var i posisjon til å betale formuesskatt. Etter en samlet vurdering kan det ikke være tvilsomt hva generalforsamlingen mente å beslutte, og tungtveiende grunner taler for at saksøkernes syn på generalforsamlingsvedtaket fra 2005 er riktig. Den noe "klossete" formuleringen i punkt 5 må ses på som generalforsamlingens forsøk på å sørge for ordende forhold rundt utbetalingstakten av utbytte, herunder beskyttelse av selskapets likviditet.

Staten kan ikke få medhold i at ordlyden i pkt. 5 må tolkes som en betingelse som gjør at beslutningen om utbytte ut over 1 500 000 kroner, og derved også innvinningen av dette utbytte, utsettes til senere generalforsamlinger i senere år. Saksøkerne utgjorde generalforsamlingen, og hadde full kontroll over framtidige utbetalinger. Historien viser også at Bjørg Kvamme fikk utbetalt utbytte uten generalforsamlingsvedtak i 2006. Det var etter dette ingen betingelser ved vedtaket i 2005 som skal tillegges skattemessig betydning. Det kan heller ikke få betydning at utbetalingstidspunktet for deler av utbyttet var i strid med aksjeloven § 8-3 tredje ledd. Dette er en bestemmelse som er gitt for å beskytte aksjonærene.

Dersom retten følger saksøkerne i at 8 400 000 kroner i utbytte er innvunnet i 2005, må dette også gjelde utbetalingene fra selskapet til Bjørg Kvamme på 320 000 kroner i 2006 og 920 000 kroner i 2007. Under denne forutsetningen er det klart nok feil å belaste disse beløpene saksøkerne som ulovlig utbytte.

Subsidiært må vedtakene om tilleggsskatt oppheves. Skattetilpasningen var i seg selv lovlig. Saksøkerne var i god tro med henblikk på ordningen som ble valgt for utbytte i 2005, og hadde fått bekreftet av revisor at ordningen var lovlig. Selv om det erkjennes at det er vanskelig å bli hørt med rettsvillfarelse som unnskyldningsgrunn, jf. Rt. 2006 side 333, bør det gjøres her. Det vises også til brevet fra Finansdepartementet om større bruk av unnskyldningsgrunnene i skatteloven § 10-3.

Saksøkerne har slik påstand:

"For Tore Jan Kvamme:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11.09.2013 (2013/182218) oppheves.
2. Tore Jan Kvamme tilkjennes sakens omkostninger.

For Elisabeth Kvamme Tokvam:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11.09.2013 (2013/1822) oppheves.
2. Elisabeth Kvamme Tokvam tilkjennes sakens omkostninger.

For Christin Kvamme Nessler:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11.09.2013 (2013/182227) oppheves.
2. Christin Kvamme Nessler tilkjennes sakens omkostninger.

For Roar Kvamme:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11.09.2013 (2013/182217) oppheves.
2. Roar Kvamme tilkjennes sakens omkostninger.

For Andre Kvamme:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11.09.2013 (2013/182221) oppheves.
2. Andre Kvamme tilkjennes sakens omkostninger.

For Frode Kvamme:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 11.09.2013 (2013/182215) oppheves.
2. Frode Kvamme tilkjennes sakens omkostninger."

Staten v/Skatt vest v/advokat Jan Syversen har i korte trekk gjort gjeldende:

Skatteklagenemndas vedtak er korrekt både hva gjelder spørsmålet om hvilket utbytte som ble innvunnet i 2005, at utdelingene fra selskapet til Bjørg Kvamme i 2006 og 2007 er å anse som utbytte til de saksøkte, og at det skal ilignes tilleggsskatt.

Ordlyden i generalforsmalingsprotokollen trekker klart i retning av at utbytte utdelt i 2005 var begrenset til 1 500 000 kroner. Det vises til at utdelingen av de resterende 6 900 000 kronene var avhengig av nye forslag fra styret og nye vedtak i generalforsamlingen. Slike forslag og vedtak foreligger ikke i 2005. Det sistnevnte beløpet må derfor anses som en betinget forpliktelse for selskapet til å betale utbytte i framtiden. Vitneforklaringer og inkonsistent og feilaktig regnskapsmessig behandling av dette beløpet hos Radiatorservice AS, kan ikke endre dette. Selv om aksjeloven §§ 8-1 til 8-3 trekker i retning av Statens syn, erkjennes det at den selskapsrettslige bedømmelsen ikke er avgjørende for den skatterettslige. Skatteplikten må vurderes på innvinningstidspunktet. Skatterettslig innvinning forutsetter at en har beveget seg fra en inntektsmulighet til en aktuell inntekt. Ved lovlig utdelt utbytte er den dominerende hovedregelen at generalforsamlingens beslutning om utdeling er sammenfallende med når utbyttet er innvunnet i skatterettslig forstand. Først da har utbyttet gått fra å være en inntektsmulighet til en aktuell inntekt. Dette innebærer at det bare er 1 500 000 kroner i utbytte som er innvunnet i 2005.

Bjørg Kvamme ble kjøpt ut som aksjonær ved aksjekjøpsavtale av 25. august 2006, gjennomført 1. januar 2007. I denne forbindelse mottok hun 320 000 kroner fra selskapet i 2006 og 920 000 kroner året etter, som ble benyttet som avdrag på avtalt salgssum. Det er ingen beslutning i selskapet om slike utbetalinger. Utbetalingene har karakter av ulovlig utbytte til aksjekjøperne, som er dem som har mottatt fordelene fra selskapet. Dette harmonerer også med hvordan partene

har innrettet seg for tilsvarende utbetalinger for årene 2008 og 2009. Klagevedtaket er derfor korrekt også på dette punktet.

Det er åpenbart gitt uriktige og/eller ufullstendige opplysninger fra saksøkerne, og grunnvilkåret for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er oppfylt. Saksøkerne har ikke opplyst om at de har mottatt utbytte i det hele tatt, noe de var forpliktet til å gjøre selv om de mente at det var skattefritt. Det er ikke tilstrekkelig grunnlag etter samme bestemmelses § 10-3 til å fritta for tilleggsskatt. Vilkårene for å bruke unntaket er strenge, og rettsvillfarelsen saksøkerne har gjort seg skyldig i, er ikke tilstrekkelig grunn.

Staten v/Skatt vest har slik påstand:

"1. Staten v/Skatt vest frifinnes.

2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer."

Retten ser slik på saken:

Retten skal først ta stilling til hvor store kapitalinntekter i form av utbytte fra Radiatorservice AS som ble innvunnet for saksøkerne i skatterettslig forstand i 2005, jf. skatteloven §§ 5-1 og 5-20. Som skattepliktig inntekt regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra et aksjeselskap til en aksjonær, jf. skatteloven § 10-11 første og andre ledd. Bestemmelsen suppleres av reglene om skatterettslig innvinning, jf. skatteloven §§ 5-1 og 5-20. Innvinning i skatterettslig forstand skjer når en inntekt går fra å være en mulighet til å bli aktuell, se blant annet Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7. utgave, side 126 første hele avsnitt. Aksjeutbytte som besluttet utdelt av generalforsamlingen, innvinnes normalt på tidspunktet for generalforsamlingens beslutning, jf. Lignings-ABC for 2013/2014, side 32 pkt. 3.2. Omfanget av skatteplikten avgjøres på tidspunktet for innvinning. Utgangspunktet er at den skatterettslige betydningen av begrepet "utbytte" svarer til den privatrettslige, jf. Zimmer, side 51. Når retten skal avgjøre hvor stort utbytte som ble innvunnet for saksøkerne i 2005, skal de alminnelige reglene om sannsynlighetsovervekt benyttes, se ligningsloven § 8-1. Det skatterettslige utgangspunktet innebærer etter dette at retten må ta stilling til hvor stort utbytte generalforsamlingen i Radiatorservice AS vedtok å dele ut i 2005, nærmere bestemt om det var 1 500 000 eller 8 400 000 kroner.

Ordlyden i forslaget fra styret og det etterfølgende vedtaket fra generalforsamlingen, slik de er gjengitt ovenfor, taler etter rettens oppfatning med tyngde for at utbyttet i 2005 var begrenset til 1 500 000 kroner. Det er dette beløpet som styret i fjerde punktum i sakslstens punkt 5 har foreslått skal betales som utbytte i 2005. Det store beløpet, 8 400 000 kroner, har styret foreslått som "avsetning" til utbytte, og utbetalingen av differansen mellom dette og 1 500 000 kroner, 6 900 000 kronene, er foreslått gjort avhengig av nye forslag fra styret og *"senere beslutning i generalforsamling for senere år"*. Dette må forstås som forslag til å legge føringer på framtidige innstillinger fra styret og vedtak på framtidige generalforsamlinger.

Generalforsamlingen har deretter fattet enstemmig vedtak om utbytte på 8 400 000 kroner med utbetaling som foreslått i innkallingen. Mot stemmen til en av aksjonær er det dessuten bestemt at 1 500 000 kroner *"ble vedtatt ... som utbytte for 2004"* (skal være 2005, rettens merknad).

En naturlig, språklig forståelse av ordlyden i pkt. 5 i protokollen fra generalforsamlingen, innebærer derfor at utbyttet for 2005 er begrenset til 1 500 000 kroner. Det er dette beløpet aksjonærene ble fordringshavere til ved beslutningen om utbytte i 2005. Generalforsamlingens vedtak om disponeringen av de overskytende 6 900 000 kronene må etter rettens oppfatning ses på som forsøk på å legge føringer for framtidige vedtak om utbytte på følgende års generalforsamlinger.

Det var ikke ekstraordinær generalforsamling i 2005 der ytterligere utbytte ble vedtatt. Føringene for framtidige utbytter ga i seg selv ikke aksjonærene i 2005 noe ubetinget, framtidig krav på utbytte. For det første var framtidig utdeling av utbytte avhengig av at den økonomiske utviklingen i Radiatorservice AS tillot slik utdeling, jf. aksjeloven § 8-1. For det andre var utdeling avhengig av forslag fra styret om at utbytte skulle vedtas, jf. samme lovs § 8-2 første ledd andre punktum. Selv om saksøkerne hadde kontroll over Radiatorservice AS sommeren 2005, var det ikke gitt at eierkonstellasjonen ville være uforandret i årene framover. Gitt at økonomien i selskapet tillot utbytte, var det heller ikke sikkert at framtidige styre og generalforsamlinger ville foreslå og vedta slikt utbytte. Det er også verdt å merke seg bestemmelsen i aksjeloven § 8-3 første ledd, som i utgangspunktet tilordner utbyttet til aksjeeierne på tidspunktet når utbytte beslutes. Selv om retten til utbytte kan skilles fra eierretten til aksjer i inntil to år, jf. aksjeloven § 8-3 andre ledd, blir bakgrunnsretten det er redegjort for i dette avsnittet, et støtteargument for at utbyttet i 2005 var begrenset til 1 500 000 kroner.

Staten har gjort gjeldende at bestemmelsen om utbetalingsdag i aksjeloven § 8-3 tredje ledd er et argument for at utbyttet i 2005 var begrenset til 1 500 000 kroner. Slik retten forstår bestemmelsen, er den satt til vern for aksjonærene for å sikre at de innen rimelig tid får utbetalt utbytte som allerede er vedtatt. Overtredelse av bestemmelsen gjør ikke at vedtaket om utbytte blir ugyldig. Det er visstnok ingen ting til hinder for at utbytteberettigede aksjonærer velger å la hele eller deler av utbytte stå i selskapet ut over fristen på seks måneder. Retten deler derfor ikke statens syn på dette punktet.

Det er flere tolkningsmomenter som taler for at generalforsamlingen mente å vedta et utbytte for 2005 på 8 400 000 kroner. Av styrets forslag til generalforsamlingen går det fram at forslaget om utbytte var motivert av endringen av skattereglene for utbytte som trådte i kraft 1. januar 2006. Når den skattemessige tilpasningen ble holdt fram i styrets forslag til generalforsamlingen, indikerer dette at det ble foreslått, og vedtatt, å ta et (så) stort utbytte (som mulig) mens skattereglene fremdeles var gunstige. De to aksjonærene som ga partsforklaring, Frode og Tore Jan Kvamme, understreket begge at dette var generalforsamlingens intensjon. De to forklarte videre at bestemmelsen om forslag fra styre og nye beslutninger fra generalforsamling i etterfølgende år ble tatt inn utelukkende for å sørge for at betalingen av det vedtatte utbyttet på 8 400 000 kroner skjedde i ordnede former og med tilbørlig hensyn til aksjeselskapets likviditet. Denne forståelsen ble bekreftet av selskapets revisor, Einar Endresen.

Det er også holdepunkter for at Radiatorservice AS innrettet seg på at utbyttet i 2005 var 8 400 000 kroner. I balansen per 31. desember 2005 er utbytte satt til 8 400 000 kroner, og differansen mellom dette beløpet og de 1 500 000 kronene som faktisk ble utbetalt i utbytte i 2005, er ført som kortsiktig, rentebærende gjeld til aksjonærene. Også i aksjonærregisteroppgaven for 2005 er det ført at 8 400 000 kroner var avsatt til utbytte.

Videre er det holdepunkter for at generalforsamlingen i Radiatorservice AS de påfølgende år har forholdt seg til at 8 400 000 kroner ble utdelt i 2005. Det vises i den forbindelse til protokollene for generalforsamlingene i årene 2006-2008 ikke inneholder vedtak om utbytte. I stedet er det truffet bestemmelser om utbetaling av det som allerede var avsatt til utbytte. At økonomien i selskapet tillot, og generalforsamlingen vedtok, utbytte de påfølgende år i tråd med føringen fra 2005, betyr som nevnt ovenfor imidlertid ikke at det enkelte års utbytte ble vedtatt før de rent faktisk ble det.

Endelig har aksjonærene til en viss grad innrettet seg etter denne forståelsen. Frode og Tore Jan Kvamme forklarte begge at de hadde oppgitt renteinntektene fra fordringene de hadde mot selskapet etter 2005 på selvangivelsene, og retten legger til grunn at også de øvrige saksøkerne gjorde dette. Ingen av dem oppga imidlertid selve fordringen som formue. De to forklarte også at Bjørg Kvåle fikk utbytte i 2006 og 2007 innenfor rammen av 8 400 000 kroner, uten at det var truffet vedtak i nye generalforsamlinger om slik utdeling.

Vedtaket i generalforsamlingen i 2005 var et forsøk på skatteplanlegging for å tilpasse seg de nye reglene for beskatning av utbytte som trådte i kraft i 2006. Generalforsamlingen kunne trolig ha oppnådd det den ønsket ved å utbetale et utbytte på 8 400 000 kroner i 2005, men med en forpliktelse for aksjonærene til å låne sin respektive del av 6 900 000 kroner tilbake til selskapet som ansvarlig lånekapital. Retten antar at en slik ordning vil ha stått seg, også skatterettslig. Generalforsamlingen valgte imidlertid ikke denne framgangsmåten. På tross av argumentene som støtter saksøkernes syn, er det etter rettens oppfatning slik at "bordet fanger" med henblikk på den metoden generalforsamlingen valgte i forsøket på skatteplanlegging. Dette innebærer at det var 1 500 000 som rent faktisk ble vedtatt i utbytte for 2005.

Den skatterettslige konsekvensen av dette blir at det var hver av saksøkernes forholdsmessige andel av 1 500 000 kroner som var innvunnet som kapitalinntekt i 2005. Det var den forholdsmessige delen av dette beløpet hver og en var blitt fordringshavere til.

Et eventuelt framtidig utbytte var på dette tidspunktet bare en inntektsmulighet for saksøkerne, og ikke en aktuell inntekt.

Saksøkerne har, blant annet med støtte i Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, side 326, og Folkvord, Utbytte, side 41, gjort gjeldende at også det betingede, framtidige utbyttet var innvunnet i 2005. Selv om det kan argumenteres for at aksjonærene og Radiatorservice AS i 2005 hadde en felles oppfatning av hvordan det skulle forholde seg med utbytte de påfølgende årene, betyr ikke dette at det ikke var reelle betingelser knyttet til de framtidige vedtakene om utbytte. Det vises i denne forbindelsen til drøftelsen ovenfor. Den skatterettslige konsekvensen av disse betingelsene må etter rettens oppfatning bli at det framtidige utbytte ble innvunnet i takt med at det faktisk ble besluttet på de årlige generalforsamlingene.

Skatteklagenemndas vedtak av 11. september 2013 blir etter dette å stadfeste for alle saksøkerne hva gjelder spørsmålet om hvor stort utbytte som var innvunnet i 2005.

Retten skal deretter ta stilling til om utdeling av henholdsvis 320 000 kroner i 2006 og 920 000 kroner i 2007 fra Radiatorservice AS til Bjørg Kvål, som del av vederlaget for aksjene hennes i henhold til aksjekjøpsavtale av 25. august 2006, er å anse som utbytte for saksøkerne som var kjøpere av aksjeposten hennes.

Selve aksjekjøpsavtalen er ikke lagt fram for retten. Slik retten forstår partene er de ikke uenige om at utbetalingene fra selskapet til Bjørg Kvål i 2006 og 2007 gikk til fradrag i kjøpesummen for aksjene. Rettens syn på spørsmålet om hvilket utbytte som var besluttet, og dermed også innvunnet for den enkelte aksjonæren i 2005, se ovenfor, må nødvendigvis også få betydning for størrelsen på Bjørg Kvåls utbytte i 2005. Hun hadde dermed ikke utbytte til gode etter at utbetalingen av utbytte for 2005 hadde skjedd. Det er heller ikke lagt fram vedtak fra generalforsamlinger i 2006 og 2007 om utdeling av utbytte til Bjørg Kvål. Konsekvensen av dette må da bli at utdelingene til Bjørg Kvål i 2006 og 2007 reelt sett var en fordel for saksøkerne i form av at de gikk til fradrag i kjøpesummen for aksjene. Etter skatteloven § 10-11 første og andre ledd skal utdelingene da anses som (ulovlig) utbytte for saksøkerne. Skatteklagenemndas vedtak av 11. september 2013 der den forholdsmessige delen av utdelingene for 2006 og 2007 til Bjørg Kvål tilordnes hver enkelt saksøker, skal da stadfestes.

Til slutt skal retten se på om vilkårene for å ilegge saksøkerne tilleggsskatt etter satsen i ligningsloven § 10-4 første ledd, er til stede.

Alle skatteyttere har i utgangspunktet opplysningsplikt, jf. ligningsloven § 4-1. Det er ikke tvilsomt at saksøkerne har gitt "*uriktige eller ufullstendige opplysninger*" til skattemyndighetene når de unnlot å oppgi utbyttet for inntektsårene 2006 til 2008 i selvangivelsene sine. Det objektive vilkåret for tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 er dermed oppfylt. Spørsmålet for retten har vært om tilleggsskatt likevel skal falle bort på grunn av bestemmelsen i ligningsloven § 10-3 første ledd. Dette fordi saksøkernes forhold er unnskyldelige på grunn av "*uerfarenhet eller andre forhold*". Det er strenge vilkår for å anvende unntaket, og tilleggsskatt etter lav sats fastsettes på tilnærmet objektivt grunnlag, jf. Rt. 2008 side 1406, særlig i avsnitt 46, med videre henvisninger. Se likevel Finansdepartementets uttalelse i brev av 8. mai 2012 som indikerer en viss oppmyking når det gjelder bruken av ligningsloven § 10-3 første ledd. Etter en samlet vurdering av saksøkernes forhold er det ikke grunnlag for å gjøre unntak for tilleggsskatt etter lav sats. Retten har da tatt høyde for at det saksøkerne ønsket å oppnå var en skattetilpasning som mest sannsynlig ville stått seg dersom de hadde brukt en annen metode, og at de hadde vært bistått av revisor i prosessen som ledet opp mot generalforsamlingsvedtaket sommeren 2005. Skatteklagenemndas vedtak av 11. september 2013 skal med andre ord stadfestes også på dette punktet.

Staten v/Skatt vest blir etter dette å frifinne.

Staten v/Skatt vest har vunnet saken og har i utgangspunktet krav på full erstatning for nødvendige sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Retten har vurdert om saksøkerne skal fritas, helt eller delvis, for erstatningsansvar fordi "tungtveiende grunner" gjøre det rimelig, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd, se særlig bokstav a) og c). Etter en samlet vurdering er det imidlertid ikke grunn til å gjøre unntak fra hovedregelen. De faktiske og rettslige problemstillingene har vært identiske for saksøkerne, og de skal hefte solidarisk for Statens sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-6 andre ledd.

Advokat Syversen har krevd dekket kostnader med 229 326 kroner, inkludert merverdiavgift. Av dette er 175 000 kroner med tillegg av merverdiavgift, salær, mens det resterende er utlegg. Kostnadene anses nødvendige for å få saken betryggende iretteført, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og kostnadskravet blir lagt til grunn for rettens avgjørelse.

Dommen er på grunn av andre prioriterte oppgaver ikke avsagt innen lovens frist.

DOMSSLUTNING:

1. Staten v/Skatt vest frifinnes
2. Tore Jan Kvamme, Elisabeth Tokvam Kvamme, Christin Kvamme Nessler, Roar Kvamme, Andre Kvamme og Frode Kvamme betaler en for alle og alle for en 229 326 – tohundreogtjuenitusentrehundreogtjueseks- kroner i sakskostnader til Staten v/Skatt vest. Beløpet forfaller til betaling 2 -to- uker etter at dommen er forkynt.

Uttalelser Skattedirektoratet

SkN 14-110 Foreldrefradrag for barn i idrettsforeninger ol.

Lovstoff: Skatteloven § 6-48.

Kort referat: Fra 2014 gis det etter nærmere vilkår foreldrefradrag for utgifter til fritidsordning for barn i idrettsforeninger mv.

Udatert uttalelse fra Skattedirektoratet:

Fritidsordning for barn i idrettsforeninger og lignende gir foreldrefradrag fra 2014

Mange idrettsforeninger, sportsklubber osv. har fritidsordning for barn rett etter skoletid som et alternativ til skolefritidsordning på barneskole, f.eks. idrettsfritidsordning og fotballfritidsordning. Fra 2014 får du foreldrefradrag for slike kostnader.

Skatteetaten har ved tidligere vurdering av fritidsordningene lagt til grunn at hovedaktiviteten er opplæring/trening med instruktør innenfor idretten. Tilbudet har blitt sett på som undervisning og ikke som pass og stell av barn som kan gi rett til foreldrefradrag.

De ordinære skolefritidsordningene ved offentlige og private skoler (SFO) har tilbud for barn rett før og rett etter skoletid. Dette er ansett som pass og stell av barn med rett til foreldrefradrag.

Idrettsfritidsordning og lignende rett etter skoletid har mye til felles med tilbudet i skolenes SFO, men med organisert fysisk aktivitet i stedet for fri lek, kurs i maling, sjakk, museumsbesøk osv. Skattedirektoratet har besluttet at fritidsordninger av tilsvarende art som SFO rett etter skolen også må anses som pass og stell av barn. Fritidsordningen kan omfatte én idrett eller flere ulike idrettsaktiviteter.

Fritidsordninger som skal anses som pass og stell av barn kjennetegnes av:

- Tilbud rett etter skoletid og frem til senest kl 17.00
- Avtale om opphold fast 1 til 5 dager i uken for det enkelte barn
- Åpen for alle barn i alderen 5-11 år, uten krav om faglige kvalifikasjoner
- Fellesaktiviteter ute og/eller inne
- Eventuelt har matpause med utdeling av f.eks. brød eller frukt
- Eventuelt har tid til lekser, med eller uten leksehjelp

- I hovedsak følger skolens ferier og fridager

Fritidsordning før skoletid eller som utvides til et heldagstilbud noen uker i skoleferien vil også være pass og stell av barn slik som skolefritidsordning i ferien.

Fradragsrett for fritidsordninger utenfor SFO begrenses ikke til ordninger med idrettsaktivitet. En forening som tilbyr fritidsordning kan ha aktiviteter innenfor eget interessefelt. Hvis tilbudet forøvrig er av samme art som SFO og idrettsklubbenes fritidsordninger, vil også disse anses som pass og stell av barn.

Endringen i praksis for alternative fritidsordninger skal gjelde fra og med 2014.

Foreldrefradrag gis normalt ikke for barn som har fylt 12 år. Du kan ikke kreve fradrag for fritidsordning for barn som er 12 eller eldre, med mindre du kan dokumentere et særskilt behov for omsorg og pleie for barnet.

Andre fritidstilbud til barn på ettermiddag/kveld

Idrettsklubbens organiserte treningsopplegg senere på ettermiddagen/kvelden/helger, f.eks. trening med klubbens aldersbestemte lag, er fritidstilbud av en annen art enn SFO/alternativ fritidsordning og skal ikke anses som pass og stell av barn. Kostnadene gir ikke rett til foreldrefradrag. Det samme gjelder for andre private aktører med fritidstilbud for barn, f.eks. musikkorps, teaterskole, kulturskole. Disse har ofte sin aktivitet på sen ettermiddag eller kveldstid, etter kl 17.00. Barnets deltakelse på slike aktiviteter vil i mindre grad ha sammenheng med et nødvendig tilsynsbehov for foreldene.

Rapportering til Skatteetaten om kostnader til fritidsordning

Idrettsklubber og andre foreninger som driver fritidsordning kan rapportere foreldres kostnader til Skatteetaten slik at foreldrefradrag forhåndsutfylles i selvangivelsen for 2014. Er dine kostnader ikke rapportert inn, må du føre beløpet selv i post 3.2.10 Foreldrefradrag. Fra 2015 vil idrettsforeninger, sportsklubber og andre foreninger bli pålagt å rapportere kostnadene på samme måte som barnehager og skolefritidsordninger.

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 14-111 Bruk av arbeidsgivers bil på tjenestereise med overnatting, arbeidsgiveravgift

Lovstoff: Folketrygdloven § 23-2 tredje ledd og skatteloven § 5-13

Kort referat: Uttalelsen gjelder arbeidsgivers plikt til å betale arbeidsgiveravgift ved ansattes bruk av tjenestebil på reise med overnatting. Direktoratet uttaler at bruk av tjenestebilen ikke medfører plikt til å betale arbeidsgiveravgift når arbeidstaker stopper og kjøper mat på vei til eller fra arbeidssted (ikke merreise), og heller ikke når kjøp av mat medfører nødvendig omkjøring (nødvendig merreise). Arbeidsgiveravgift skal heller ikke betales når tjenestebilen brukes på yrkesreise og hvor det skjer stopp på vei til eller fra arbeidssted for treningsformål, kinobesøk eller tilsvarende aktiviteter (ikke merreise). Bruk av bilen til slike formål når det innebærer omkjøring (merreise) er å anse som privat bruk og arbeidsgiveravgift skal beregnes med grunnlag i standardregelen som følger av skatteloven § 5-13.

Bindende forhåndsuttalelse publisert 29. september 2014:

Bruk av arbeidsgivers bil på tjenestereise med overnatting, arbeidsgiveravgift

Saken gjaldt spørsmål om arbeidsgivers plikt til å betale arbeidsgiveravgift ved ansattes bruk av tjenestebil på reise med overnatting. Direktoratet konkluderte med at bruk av tjenestebilen ikke medfører plikt til å betale arbeidsgiveravgift når arbeidstaker stopper og kjøper mat på vei til eller fra arbeidssted (ikke merreise), og heller ikke når kjøp av mat medfører nødvendig omkjøring (nødvendig merreise). Arbeidsgiveravgift skal heller ikke betales når tjenestebilen brukes på yrkesreise og hvor det skjer stopp på vei til eller fra arbeidssted for treningsformål, kinobesøk eller tilsvarende aktiviteter (ikke merreise). Bruk av bilen til slike formål når det innebærer omkjøring (merreise) er å anse som privat bruk og arbeidsgiveravgift skal beregnes med grunnlag i standardregelen som følger av skatteloven § 5-13. At passasjer(er) er med i tjenestebilen utløser ikke plikt til å betale arbeidsgiveravgift.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Arbeidsgiver er et selskap (Selskapet) som ønsker å utvide eksisterende bilordning og ber i den forbindelse om en bindende forhåndsuttalelse mht om bruk av tjenestebil ved reise med overnatting, medfører plikt til å betale arbeidsgiveravgift i følgende tilfeller:

1. Ansatt bruker tjenestebil på vei til eller fra overnattingssted hvor dette er nødvendig for å kjøpe seg mat.

2. Ansatt bruker tjenestebil på vei til eller fra overnattingssted hvor dette er nødvendig for å trene.
3. Ansatt bruker tjenestebil på vei til eller fra overnattingssted hvor dette er nødvendig for å gå på kino eller for annet sosialt formål.
4. Ansatt har med passasjer som ikke er på tjenestereise, i tjenestebilen.

Det er opplyst at Selskapets virksomhet i hovedsak utføres hos kundene, slik at de ansatte møter opp på ulike arbeidssteder hver dag, eventuelt på et sted utenfor fast arbeidssted. For å utføre virksomheten mest mulig effektivt, følges ofte en rute hvor de ansatte er innom flere kunder (ikke-fast arbeidssted) i løpet av flere dager og overnatter på strekningen mellom kundene. Dette gjelder særlig på små steder med store avstander. De ansatte overnatter fra én til fire netter på rad, ettersom de normalt ikke arbeider i helgene. Totalt kan en reiserute som medfører reise med overnatting, foregå i flere uker. Totalt antall overnattinger per ansatt i året varierer stort, og enkelte ansatte har ingen overnattinger i løpet av året. Gjennomsnittlig har en ansatt 43 overnattinger i året hjemmefra på grunn av arbeidet, mens enkelte ansatte har opptil 117 overnattinger, det vil si rundt 50 % av årets arbeidsdager. Problemstillingen er derfor mer aktuell for enkelte ansatte enn for andre. Arbeidet gjør det påkrevet å frakte utstyr i bilen.

I definisjonen av yrkesreise, jf. fsfin § 6-44-13 bokstav c, defineres yrkesreise blant annet som "reise der skattyter av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet". Bestemmelsen angir ikke hvor reisen må foregå. Innsender mener at de omtalte problemstillingene må anses som en reise i forbindelse med at de ansatte av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, og at slike reiser dermed er yrkesreiser, ikke "private". Unntaket i fsfin § 5-13-1 andre ledd bokstav b, kommer til anvendelse, ifølge innsender.

Ved reise med overnatting må de ansatte skaffe seg nødvendig mat som frokost og middag utenfor hjemmet, og de får kostgodtgjørelse ved overnatting. I mange tilfeller vil det være mulig å kjøpe mat på overnattingsstedet, men i noen tilfeller benyttes overnattingssteder som ikke har slik servering. De ansatte må da komme seg til nærmeste tettsted for å skaffe seg mat. Noen ganger vil dette skje på vei fra ikke-fast arbeidssted til overnattingssted, andre ganger etter at den ansatte er kommet frem til overnattingsstedet.

Ettersom arbeidet gjør det påkrevet å frakte utstyr i bilen, jf. fsfin § 6-44-13 bokstav f, vil reisen fra ikke-fast arbeidssted til overnattingssted anses som yrkesreise. Slik Selskapet har forstått regelverket vil reisen også anses som yrkesreise dersom den ansatte gjør et stopp på veien for å kjøpe seg mat, trene eller for et sosialt gjøremål som ikke medfører omkjøring, ettersom det ikke medfører merreise. Reisen vil dermed ikke medføre skattlegging. Selskapet ønsker en uttalelse om hvorvidt dette er riktig forståelse, samt hvorvidt en kort omkjøring for dette formålet som medfører merreise, anses som yrkesreise. Omkjøringen kan eventuelt begrenses til antall kilometer per reise, antall dager i uka eller antall tillatte kilometer merreisen medfører per uke.

Selskapet har praktisert regelverket slik at bruk av tjenestebil for å kjøpe seg mat når den ansatte er kommet frem til overnattingsstedet, ikke anses som arbeids- eller yrkesreise, jf. fsfin kapittel 6-44 B. Slik bruk av tjenestebilen anses etter fsfin som privat bruk som medfører skattlegging på grunnlag av standardtillegget (listepreis), ifølge innsender, og Selskapet tillater derfor ikke at de ansatte bruker tjenestebilen til dette formålet.

Dette medfører imidlertid at den ansatte ikke har mulighet til å skaffe seg mat i de tilfeller vedkommende er kommet frem til overnattingsstedet og det ikke er mulig å skaffe seg mat der, noe som fremstår svært urimelig og skaper mye frustrasjon. Etter nærmere vurdering mener Selskapet nå at denne reisen må anses som "reise der skattyter av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet". Denne reisen foretas jo nettopp fordi den ansatte må overnatte i forbindelse med arbeidet, og er nødvendig for at den ansatte skal kunne utføre sitt arbeid. Det virker svært uforsvarlig at ansatte i en del tilfeller i praksis ikke har mulighet til å skaffe mat, men må vente til kundebesøk neste dag, for å bruke tjenestebilen, og dermed ikke har mulighet til å skaffe seg mat mellom klokken 16 og 07. Ettersom de ansatte får kostgodtgjørelse for mat ved reise med overnatting, virker det urimelig at de i praksis ikke har mulighet for å skaffe seg selve maten.

Selskapet har videre praktisert regelverket slik at de ansatte ved reise med overnatting heller ikke har mulighet for å bruke tjenestebilen for å komme seg til treningssenter, lysløype eller annet sosialt formål etter at de har kommet frem til overnattingsstedet. Dette medfører imidlertid at de ansatte blir låst til overnattingsstedet mellom klokken 16 og 07 neste dag ved reise med overnatting, og at det er vanskelig å få utnyttet fritiden etter arbeidstid ved reise med overnatting, ettersom det i mange tilfeller vil være helt nødvendig å bruke bil for å komme til treningssenter, kino eller lignende. Dette i motsetning til før Selskapet gikk over til å bruke leasede tjenestebiler, da de ansatte brukte sine private biler ved tjenestereise som de fikk kjøregodtgjørelse for ved yrkesreise. Dette har særlig betydning siden de ansatte er ute på reise store deler av arbeidstiden. Etter nærmere vurdering mener Selskapet at slike reiser også må omfattes av fsfin § 6-44-13 bokstav c, og at slike reiser dermed er omfattet av unntaket i fsfin § 5-13-1 andre ledd bokstav b. Selskapet ønsker å tilrettelegge for trening for alle ansatte og har innført tiltak for de som er ved hovedkontoret. Dette har ikke de ansatte som denne saken gjelder, på grunn av sine mange reiser, mulighet for å delta i.

Det presiseres at det med disse problemstillingene kun er ment tilfeller hvor det er nødvendig å bruke tjenestebil for å kjøpe seg mat, trene eller for sosiale gjøremål på grunn av den geografiske avstanden, og ikke dersom bil ikke er nødvendig for dette, for eksempel hvor det er restaurant på overnattingsstedet.

På grunn av at de ansatte er mye på reise vekk fra hjemmet ønsker enkelte å ha mulighet for å ha med familiemedlemmer eller andre passasjerer i tjenestebilen ved reise med overnatting. På grunn av bilens utforming vil det ikke være plass til mer enn to passasjerer i tjenestebilen, i tillegg til sjåfør. Det medfører ikke noen økonomisk fordel for de ansatte å ha med passasjer i bilen, og innsender mener derfor at denne reisen ikke medfører at unntaket i fsfin § 5-13-1 andre ledd bokstav b, bortfaller.

Skattedirektoratets vurderinger

1. Problemstillingen

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om den planlagte utvidede bruk av Selskapets tjenestebiler utløser plikt for Selskapet til å betale arbeidsgiveravgift beregnet på grunnlag av standardregelen i skatteloven § 5-13.

Følgende forhold skal vurderes:

1. bruk av bilen ved kjøp av mat, som stopp på veien (ikke merreise) og hvor kjøp av mat medfører nødvendig omkjøring (merreise),
2. bruk av bilen ved trening, som stopp på veien (ikke merreise) og hvor forholdet medfører nødvendig omkjøring (merreise),
3. bruk av bilen for sosiale formål, som stopp på veien (ikke merreise) og hvor forholdet medfører nødvendig omkjøring (merreise) og
4. hvor passasjer(er), som ikke er på tjenestereise, er med i tjenestebilen.

Alle forhold som skal vurderes gjelder tjenestereise med overnatting.

2. Forutsetninger og avgrensning

Det gjøres oppmerksom på at den aktuelle bilbruken bare blir vurdert i forhold til regler for skatt og arbeidsgiveravgift. Heller ikke på området for skatt og arbeidsgiveravgift tas det stilling til andre spørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum, enn de spørsmål som drøftes i det følgende.

For øvrig gjøres det oppmerksom på at uttalelsen har bindende virkning bare for Selskapet og bare for spørsmålet om Selskapets plikt til å betale arbeidsgiveravgift.

Det forutsettes at premissene og faktum som er tatt inn overfor, er fullstendige for de spørsmål som vurderes.

3. Regelverket

Det følger av folketrygdloven § 23-2 at plikten til å betale arbeidsgiveravgift for naturalytelser er avhengig av at det foreligger plikt til å foreta forskuddstrekk etter skattebetalingsloven. Se bestemmelsens tredje ledd som lyder:

"Av naturalytelser, skal det betales avgift i den utstrekning naturalytelsene... skal tas med ved beregningen av forskottstrekk, se skattebetalingsloven §§ 5-6 og 5-8. ..."

Det følger av skattebetalingsloven § 5-6 første ledd at det i utgangspunktet foreligger trekkplikt, hvis det foreligger skatteplikt:

"(1) Med mindre annet er bestemt, skal det foretas forskuddstrekk i skattepliktig:a) Lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10 ... "

Så langt kan vi konstatere at spørsmålet om det skal betales arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven, avhenger av om det foreligger trekkplikt etter skattebetalingsloven, noe som igjen avhenger av at den aktuelle naturalytelsen er skattepliktig etter skatteloven. Spørsmålet vi må ta standpunkt til er derfor om den beskrevne bruk av tjenestebilene er skattepliktig privat bruk for brukeren.

Det følger av skatteloven § 5-10 at privat bruk av arbeidsgivers bil er skattepliktig, og fordelene ved privat bruk skal beregnes etter standardregelen i skatteloven § 5-13 første ledd, med mindre begrensningene i fsfin § 5-13 kommer til anvendelse.

Fsfin § 5-13-1 gir i annet ledd unntak fra fordelsberegning etter standardregelen for bruk av visse typer biler. Bl.a. gjøres i bokstav b unntak for

"biler som etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk og som ikke brukes privat utover arbeidsreise." (understreket her).

For slike biler skal fordelene ved privat bruk, ikke fastsettes etter standardregelen, men på grunnlag av faktisk bruk, se fsfin § 5-13-1 tredje ledd. Dette er en særregel som fritar arbeidstakeren fra fordelsbeskatning etter standardregelen forutsatt at det ikke skjer annen form for privat bruk av bilen enn arbeidsreiser. I stedet skal fordelene ved den private bruk av bilen (arbeidsreisen) beregnes ut fra faktisk bruk.

Arbeidsreise er i fsfin § 6-44-12 definert som: "a. reise mellom bolig og fast arbeidssted. b. reise mellom faste arbeidssteder. c. reise mellom hjem eller arbeidssted og undervisningssted hvor det ytes undervisning etter introduksjonsloven."

Alle de forhold Skattedirektoratet skal behandle i denne saken, gjelder reise med overnatting.

Fsfin § 5-13-1 annet ledd, bokstav b, jf. tredje ledd, om særregulering av fordelene ved privat bruk av nærmere angitte biler til arbeidsreise, kommer da ikke til anvendelse i dette tilfellet.

Fsfin angir i § 6-44-13 hva som skal anses som yrkesreise og det fremgår under bokstav c, at yrkesreise bl.a. omfatter reise "der skattyter av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet...".

Vi legger til grunn at de reiser som er beskrevet, og som nødvendiggjør overnatting ved kundebesøk, i utgangspunktet er å anse som yrkesreiser.

4. Den konkrete vurderingen

Spørsmålet vi skal vurdere er om den bruk av tjenestebilen som er beskrevet, ved anskaffelse av mat, til trening og sosiale formål, samt å ha med passasjer(er) som ikke er på tjenestereise, kan anses omfattet av yrkesreisen, eller om bruken anses som privat. Hvis bruken anses som privat, vil standardreglene for beregning av fordel ved fri bil i skatteloven § 5-13, komme til anvendelse.

Det er bruk av bilen som kan utløse fordelsbeskatning, jf. skatteloven § 5-13 "Fordel ved privat bruk...". Vi forstår dette slik at «bruk» forutsetter bruk av bilen som fremkomstmiddel, og at det forutsetter merreise ut over den rent yrkesmessig begrunnede distanse. En slik forståelse er lagt til grunn i fsfin § 6-44-14 som gjelder kombinert arbeids- og yrkesreise, og hvor merreisen skal anses som yrkesreise; "Ved reise til/fra fast arbeidssted via ikke fast arbeidssted, regnes merreise utover avstanden mellom bolig og fast arbeidssted som yrkesreise" (understreket her).

Etter dette legger vi til grunn at stopp på veien for kjøp av mat, trening eller sosiale formål som ikke medfører merreise, ikke fratar reisen karakter av i sin helhet å være en yrkesreise.

Vi skal i det følgende ta for oss de forskjellige gjøremål som innsender har bedt vurdert og som medfører merreise. Innsender har presisert at det i alle tilfeller bare gjelder merreise som er nødvendig for å gjennomføre angitt ærend.

Hva som er nødvendig merreise vil variere etter forholdene. Spørsmålet kan ikke avklares i en bindende forhåndsuttalelse, men er forhold arbeidsgiver i tilfelle må være forberedt på å kunne sannsynliggjøre ved beregningen av arbeidsgiveravgiften for det enkelte inntektsår.

Daværende finansminister Sigbjørn Johnsen skrev 18. oktober 2012, et brev til Stortingets finanskomite om skattemessig behandling av yrkeskjøring og grensedragning mot fordelsbeskatning som følge av privat bruk, se Dokument 8:134 S (2011-2012). Brevet omhandler bl.a. yrkesbil (her ment som bil som omfattes av bestemmelsene i fsfin § 5-13-1 annet ledd b) som brukes privat ut over arbeidsreise. Som det fremgår av ovenstående kommer bestemmelsen i fsfin § 5-13-1 ikke til anvendelse i foreliggende sak. Sitatet gjengis likevel for å illustrere at reglene for beskatning ved bruk av arbeidsgivers bil er ment å skulle praktiseres strengt. Reglene skal være enkle å praktisere og forutsigbare.

"En problemstilling som ofte diskuteres, til tross for at reglene er relativt klare på dette punktet, er hvordan vilkåret om at den private bruken kun skal omfatte arbeidsreiser skal praktiseres. Dette spørsmålet kommer ofte opp fordi overholdelse av dette vilkåret kan oppleves å føre til lite hensiktsmessige løsninger. Et vanlig eksempel er at håndverkeren, som kjører nesten rett forbi butikk eller barnehage på arbeidsreisen til hjemmet, må kjøre hjem med yrkesbilen for så å ta privatbilen tilbake for å handle eller hente i barnehagen. Dette er imidlertid utslag av at reglene er utformet med utgangspunkt i å unngå firmabilbeskatning (beregning etter standardregelen, tilføyelse gjort her) for ansatte som – av tjenstlige grunner – må ta med arbeidsgivers bil hjem, men forutsetningsvis ikke skal bruke den til rene private formål. Hvis man skal fravike dette vilkåret og åpne for privatkjøring utover arbeidsreiser, vil det oppstå vanskelige avveininger om avgrensning av slik privatkjøring. Enten det åpnes for tilleggskjøring i et skønnsmessig omfang eller et fastsatt antall kilometer, vil det føre til nye skønns- eller bevistemaer. Dette vil komplisere regelverket og trolig også svekke forutsigbarheten. Dersom det er meningen at den ansatte skal kunne bruke bilen også til andre private formål, bør man da heller falle tilbake på de enklere reglene om beskatning av firmabil (beregning etter standardregelen, tilføyelse gjort her)."

Skattedirektoratet forstår det slik at reglene for privat bruk av arbeidsgivers bil skal praktiseres strengt, noe som også må gjelde i dette tilfellet hvor det er snakk om private gjøremål som nødvendiggjør merreise i forhold til den egentlige yrkesreisen.

Slik direktoratet vurderer forholdet går det et skille mellom anskaffelse av mat på den ene side og sosiale forhold som trening, kinobesøk eller lignende, på den annen side.

Anskaffelse av mat på yrkesreise med overnatting er en nødvendig del av yrkesreisen, og kostnader til mat blir godtgjort av arbeidsgiver. Hvis det viser seg at det ikke er mulig å skaffe mat ved ankomst til eller avreise fra bestemmelsesstedet/overnattingsstedet, er det direktoratets vurdering at nødvendig merreise for å skaffe mat må anses omfattet av yrkesreisen.

Direktoratet vurderer det annerledes når det gjelder trening og sosiale forhold som kinobesøk eller lignende. Dette er typisk private gjøremål og hvis bruk av bilen til slike formål medfører merreise, vil denne delen av reisen være å anse som privat bruk og ha den konsekvens at fordel ved fri bruk skal beregnes etter standardreglene.

Innsender har også stilt spørsmål om det forhold at passasjer(er) som ikke er på tjenestereise er med i bilen, fører til at standardreglene kommer til anvendelse. Vi har som det fremgår over, lagt til grunn at standardreglene for beregning av fordel ved privat bruk av bilen forutsetter merreise i forhold til den reise som er yrkesmessig begrunnet. At brukeren av bilen har en eller flere passasjerer med på reise som kvalifiserer som yrkesreise, medfører ikke merreise og vil ikke medføre at reisen anses som privat bruk av bil i forhold til de regler vi her vurderer.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at stopp på reise som kvalifiserer som yrkesreise for å utføre nærmere angitte gjøremål som ikke medfører merreise, ikke diskvalifiserer for å anse reisen i sin helhet som yrkesreise. Det samme gjelder når passasjer(er) er med i bilen.

Den ansatte kan også bruke bilen ved nødvendig merreise for å skaffe mat, uten at reisen mister karakter av å være en yrkesreise.

Skyldes imidlertid merreisen typiske private gjøremål som for eksempel trening eller kinobesøk, vil det innebære privat bruk av bilen og standardreglene for beregning av privat bruk av bil vil komme til anvendelse, jf. skatteloven § 5-13. Det vil foreligge plikt til å foreta forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 5-6 første ledd – og Selskapet plikter å betale arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 23-2, tredje ledd.

Konklusjon

Bruk av Selskapets biler på yrkesreise vil ikke medføre plikt til å betale arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 23-2, tredje ledd, når mat kjøpes ved stopp på vei til eller fra arbeidssted (ikke merreise) og heller ikke når kjøp av mat medfører nødvendig omkjøring (nødvendig merreise).

Bruk av Selskapets biler til yrkesreise hvor det skjer stopp for treningsformål på vei til eller fra arbeidssted (ikke merreise) vil ikke medføre plikt til å betale arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 23-2, tredje ledd. Bruk av bilen til treningsformål som innebærer omkjøring (merreise) er privat bruk og arbeidsgiveravgift skal beregnes med grunnlag i standardregelen i skatteloven § 5-13.

Bruk av Selskapets biler til yrkesreise hvor det skjer stopp (ikke merreise) for kinobesøk eller annet sosialt formål på vei til eller fra arbeidssted medfører ikke plikt til å betale arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 23-2, tredje ledd. Bruk av bilen til slike sosiale formål som innebærer omkjøring (merreise) er å anse som privat bruk og arbeidsgiveravgift skal beregnes med grunnlag i standardregelen i skatteloven § 5-13.

At passasjer(er) er med i tjenestebilen på yrkesreise medfører ikke plikt for Selskapet til å betale arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 23-2, tredje ledd.

SkN 14-112 Fusjon, rentefradrag – spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring.

Lovstoff: Ulovfestet gjennomskjæring og skatteloven § 6-41.

Kort referat: Et internasjonalt konsern ønsket å gjennomføre en fusjon av et morselskap (Mor) og et datterselskap (Datter) som begge var hjemmehørende i Norge. En fusjon ville bl.a. være gunstig fra et skattemessig perspektiv pga de nye reglene i skatteloven § 6-41. De nye reglene ville i utgangspunktet medføre avskjæring av fradrag for rentekostnader på Mors gjeld til nærstående selskaper i utlandet. Etter fusjonen ville Mor få økte skattemessige avskrivninger og dermed øke rentefradraget sitt. Direktoratet kom etter en konkret vurdering til at det ikke var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

Bindende forhåndsuttalelse publisert 25. september 2014, avgitt 6. juni 2014:

Spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring av fusjon og de skattemessige avskrivningene ved anvendelse av rentebegrensningsregelen

Innsenders fremstilling av faktum og jus

1. Innledning

A-gruppens norske virksomhet er i dag strukturert som et underkonsern, med Norge Holding AS (Mor) som konsernspiss og styringsenhet. Den operative virksomheten drives gjennom Norge AS (Datter). Dagens legale struktur er et resultat av en omorganisering gjennomført over flere år, som innebar utstrakt konsolidering av selskaper i den norske virksomheten. Tilsvarende restruktureringer har funnet sted i andre land.

A-gruppen planlegger en fusjon av Mor og Datter i 2014, med Mor som overtakende selskap. Fusjonen utgjør et naturlig steg i "One Company"-strategien til konsernet. Det har lenge vært et overordnet organisatorisk mål å få samlet den norske virksomheten i ett selskap.

En fusjon vil også være gunstig fra et skattemessig perspektiv. De nye reglene i skatteloven § 6-41 vil medføre avskjæring av fradrag for rentekostnader på Mors gjeld til nærstående selskaper i utlandet. Reglene knytter fradragsretten for rentene til skattyters skattepliktige inntekt før renter og avskrivninger ("skattemessig EBITDA"). Som et holdingselskap som leverer administrative tjenester til de øvrige konsernselskapene har Mor begrenset skattepliktig inntekt og lave skattemessige avskrivninger. I dagens situasjon er utgangspunktet dermed at Mor ikke, eller kun i svært begrenset grad, kan kreve fradrag for gjeldsrenter før mottatt konsernbidrag fra Datter.

Gjennom konsernbidrag fra Datter vil Mor komme i skatteposisjon, og dermed kunne kreve fradrag for en del av selskapets gjeldsrenter. Datter har på sin side også betydelige skattemessige avskrivninger. Disse reduserer skattepliktig inntekt, og dermed maksimalt konsernbidrag til Mor. Avskrivningene øker imidlertid skattemessig EBITDA, og øker således rammen for fradragsberettigede gjeldsrenter.

I dagens legale struktur vil ikke avskrivningene i Datter øke rammen for fradrag i Mor. Det ville de derimot gjort om Mor og Datter fusjoneres. Innsenders beregninger, basert på estimer for 2014, indikerer at det kan være tale om en betydelig skattebesparelse. Etter hvert som gjelden nedbetales vil den årlige besparelsen avta, men det vil være tale om betydelige beløp, både per år og aggregert.

Spørsmålet som ønskes avklart er om det kan gjennomføres en skattenøytral fusjon mellom Mor og Datter etter reglene i skattelovens kapittel 11. Videre ønskes avklart hvordan skatteloven § 6-41 vil komme til anvendelse på det fusjonerte selskapet. Det forutsettes at fusjonen vil gjennomføres i henhold til aksjelovens regler.

2. Bakgrunn

Siden 2010 har A-gruppen gjennomført et omfattende konsolideringsprogram i flere land, der målet har vært å oppnå kostnadseffektivisering og besparelser ved sentralisering av funksjoner. "One Company"-strategien har vært en sentral del i dette arbeidet. Kostnadseffektivisering har

vært nødvendig siden en opplever omsetningsnedgang. Siden 2010 har en lyktes med å redusere kostnadsbasen i Norge med over 20 %. Hovedsakelig gjennom redusert innleie av tjenester som en selv har overtatt slik som salg og kundeservice, men også reduksjon i antall medarbeidere i økonomifunksjonene mv. gjennom sentralisering og felles norsk styringsenhet.

3. De aktuelle skattereglene

Fusjonen mellom Mor og Datter ønskes gjennomført etter reglene om skattenøytrale omorganiseringer i skatteloven kapittel 11. Etter skatteloven § 11-2 flg kan to selskaper på nærmere vilkår fusjoneres med kontinuitet i skatteposisjoner på selskaps- og aksjonærnivå.

Den ønskede fusjonen vil gjennomføres som en forenklet fusjon mellom morselskap og heleiet datterselskap, jf. aksjeloven § 13-23 med videre henvisninger. Det vil være full kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå, jf. skatteloven § 11-7. Nominell og innbetalt aksjekapital samt øvrige skatteposisjoner, vil fordeles i henhold til reglene i skatteloven § 11-8. Fusjonen vil dermed, som utgangspunkt, kunne gjennomføres uten umiddelbar beskatning av aksjonærer og selskapet selv.

Som nevnt over er Mor til dels finansiert ved gjeldsopptak hos nærstående kreditorer i tråd med konsernets policy for fordeling av gjeld og egenkapital. Fradragsrett for gjeldsrenter i interessefellesskap er regulert i skatteloven § 6-41. Den tekniske beregningen fremgår av bestemmelsens tredje ledd:

"(3) Dersom netto rentekostnader overstiger 5 millioner kroner, kan de ikke fradras for den delen som overstiger 30 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, **tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger**, og redusert med renteinntekter. Avskjæring av rentefradrag etter foregående punktum foretas bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader på gjeld til nærstående person, selskap eller innretning. ..." (innsenders utheving)

Som følge av innledende kommentarer vil den skattenøytrale fusjonen medføre at Mor oppnår en betydelig skattebesparelse sammenlignet med hva situasjonen ville vært under dagens struktur.

Spørsmålet saken reiser er hvorvidt den ulovfestede gjennomskjæringsnormen kan anvendes, enten på fusjonen som sådan eller på de etterfølgende rentebetalinger.

4. Ulovfestet gjennomskjæring

a. Innledning

Den ulovfestede omgåelsesnormen er basert på rettspraksis, og det er enighet om at den består av en toleddet vurdering; et grunnvilkår og en totalvurdering. Normen er blant annet beskrevet av Høyesterett i dom inntatt i Rt. 2012 s 1888 (Dyvi):

"Gjennomskjæringsregelen - som er utviklet i rettspraksis og teori - består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglernes formål å

legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Rt. 2008 side 1537 - ConocoPhillips-dommen - avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis."

I det følgende vil innsender først vurdere fusjonen opp mot grunnvilkåret.

b. Grunnvilkåret

For at grunnvilkåret skal oppfylles, må hovedformålet med disposisjonene som gjennomføres være å spare skatt. I Dyvi-saken oppstilte Høyesterett følgende vurderingstema:

"(42) Jeg går nå over til å vurdere om grunnvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt, altså om det hovedsakelige formål med disposisjonen var å spare skatt. Avgjørende her er skattyterens subjektive motiv - hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på, jf. Telenor-dommen avsnitt 50. Som det er presisert i dommens avsnitt 51, innebærer ikke dette at den begrunnelsen skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den hovedsakelige motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold. Ved denne vurderingen skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn. Men er den dominerende virkning av disposisjonen at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor, jf. Telenor-dommen avsnitt 51. Da må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham."

Som belyst ovenfor er fusjonen mellom Mor og Datter i tråd med konsernets overordnede strategi for organiseringen av den norske virksomheten. Siden implementeringen av konsolideringsstrategien i 2010 har det vært gjennomført en rekke fusjoner blant de norske selskapene. Visse selskaper kan ikke fusjoneres inn i hovedvirksomheten på grunn av regulatoriske forhold eller immaterialrettslige årsaker.

Et av utgangspunktene for den omorganiseringprosessen som ble innledet i 2010 var konsolideringen av Business Control-funksjonen, og tilknyttede støttefunksjoner. Fusjonen mellom Mor og Datter vil fullbyrde prosessen, ved at den norske konsernledelsen på den ene siden, med alle økonomiske og administrative funksjoner, og den operasjonelle virksomheten på den andre, samles i ett selskap. En fusjon ville således være i tråd med selskapets strategi uavhengig av innføringen av nye regler som påvirker beskatningen av konsernet.

Etter innsenders oppfatning har fusjonen solid kommersiell forankring i selskapets forretningsstrategi, og den vil også ha rent faktiske virkninger ut over det skattemessige.

Når det er sagt er det klart at en fusjon vil være skattemessig gunstig for konsernet. Som følge av fusjonen vil Mor oppnå betydelig større rentefradrag enn hva som ellers ville vært mulig, siden en gjennom en fusjon får nyttiggjort seg av de betydelige skattemessige avskrivninger i Datter.

Innsender er likevel av den oppfatning at gjennomskjæring uansett ikke vil være aktuelt, da den skisserte omorganisering ikke burde anses å stride mot skattereglenes formål.

c. Totalvurderingen

i. Generelt om totalvurderingen

Etter totalvurderingen skal det vurderes om det vil være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen. Disposisjonens reelle virkninger vurderes opp mot formålet med disposisjonen. I tillegg kan eventuelle andre relevante hensyn trekkes inn. Vurderingen av om det skattemessige resultatet fremstår som stridende mot skattereglenes formål, må foretas på et objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold. I Rt. 2007 side 209 (Hex) har Høyesterett uttalt følgende om totalvurderingen:

"... For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, ..."

For å kunne gjennomføre totalvurderingen, må det fastslås hvilke regler som er relevante. Som beskrevet ovenfor er det to regelsett som engasjeres av de skisserte transaksjoner: reglene om skattenøytrale omorganiseringer og reglene om begrensning av fradrag for renter i interessefellesskap. Det sistnevnte regelsettet er det aktuelle, ifølge innsender.

Slik innsender vurderer situasjonen vil gjennomskjæringsregelen ikke kunne anvendes til å tilsidesette fusjonen i sin helhet, med den konsekvens at hele Datters virksomhet anses realisert. Det finnes sparsomt med rettspraksis rundt de konkrete følgene av skattemessig gjennomskjæring, men innsenders oppfatning er at et eventuelt inngrep må begrenses til å motvirke den besparelse skattyter ellers oppnår. Anvendt på nærværende situasjon vil det innebære at en eventuell gjennomskjæring vil måtte gå ut på å nekte fradrag for renter utover hva selskapene kunne oppnådd uten fusjonen.

Det vises i denne sammenheng til ConocoPhillips-saken som nylig ble avgjort i Høyesterett (Rt. 2014 s 227). Innsender skriver videre at Høyesterett riktignok kom til at gjennomskjæringsnormen ikke var anvendelig på forholdet, men innsender fremhever like fullt skattemyndighetenes fremgangsmåte ved gjennomskjæringen. I den aktuelle sak ble all virksomhet i et selskap, bortsett fra den eiendom som skulle selges, fisjonert ut i et nytt selskap. Aksjene i det opprinnelige selskapet ble deretter solgt. Ved anvendelsen av gjennomskjæringsnormen søkte skattemyndighetene å stille selskapet som om eiendommen var solgt direkte. Videre skriver innsender at det aldri var aktuelt å tilsidesette fisjonen i sin helhet, med den følge at også den delen av virksomheten som ble utfisjonert skulle anses realisert for skatteformål.

Etter innsenders vurdering må det riktige utgangspunktet for totalvurderingen da være forholdet til rentebegrensningsreglene.

ii. Hensynene bak rentebegrensningsreglene

Utgangspunktet for de nye reglene er ikke å øke skattebelastningen til norske virksomheter, men avskjære kunstig høye gjeldsrentefradrag i forhold til virksomhetens skattepliktige inntekt i Norge. Etter fusjonen vil Mor få det rentefradraget konsernet samlet sett er i stand til å bære etter rentebegrensningsreglene. Innsender viser her til at reglenes forarbeider angir at reglene ikke er organisasjonsnøytrale, og at dette gir et incitament til fusjoner (Prop. 1 LS 2013-2014, punkt 4.7.1):

"Ved at konsernbidrag inkluderes i beregningsgrunnlaget, vil selskap i skattekonsern ha en viss mulighet til å samordne seg med hensyn til rentefradrag i tilfeller der overskudd ("skattemessig EBITDA") og rentekostnader er ujevnt fordelt mellom konsernselskapene. Beslutninger om konsernbidrag kan imidlertid være påvirket av andre forhold enn fradragsbegrensningen, slik at konsernet ikke kan beslutte de konsernbidrag som ville ha vært mest gunstig med hensyn til fradragsbegrensningen. Virksomheter organisert som konsern kan derfor komme noe dårligere ut enn virksomheter organisert som ett selskap. Dette kan gi insentiver til å omorganisere virksomheten, for eksempel ved fusjon."

Videre forstår innsender det slik at Finansdepartementet ikke har noen prinsipielle motforestillinger mot en regel som beregner fradragsbegrensningen på konsernnivå:

"Departementet er enig i at det kan argumenteres for at fradragsbegrensningen burde legges på konsernnivå i stedet for på det enkelte selskap. Det er ingen grunn til å ramme rentebetalinger der de motsvarende renteinntektene beskattes med ordinær skattesats. Land som praktiserer konsernbeskatning har derfor normalt valgt å legge begrensningen på konsernnivå. Vi har imidlertid ikke beskatning på konsernnivå i Norge, slik at dette ikke er mulig uten omfattende endringer i selskapsbeskatningen.

Departementet har særlig vurdert en alternativ ordning der selskap i skattekonsern gis anledning til å overføre avkortet fradrag til andre selskap innenfor rammen av konsernbidragsordningen. En overføringsordning ville gitt samme resultat for det enkelte konsern som om begrensningen var lagt på konsernnivå.

Departementet har likevel kommet til at det ikke er tilrådelig å foreslå en overføringsordning på nåværende tidspunkt. En overføringsordning vil være administrativt krevende for skattemyndighetene, og for selskap hvor konsernbidraget gir tilstrekkelige muligheter til samordning. For øvrig vises det til at Scheel-utvalget skal vurdere selskapsbeskatningen. En overføringsordning for skattekonsern vil videre ikke avhjelpe eventuelle problemer for selskap med eierandeler mellom 50 pst. og 90 pst."

Det er således først og fremst administrative forhold som var avgjørende for at reglene er gitt anvendelse på selskapsnivå. Det lar seg ikke lese ut av det ovenstående at en fusjon for å oppnå det samme resultat som om rentebegrensningsreglene virket på konsolidert konsernnivå, vil være i strid med rentebegrensningsregelen.

Innsender viser til ConocoPhillips-avgjørelsen, og skriver at Høyesterett der la betydelig vekt på at lovgiver var vel klar over en konsekvens av regelverket, men likevel unnlot å vedta tilpasninger i de aktuelle reglene:

"(66) I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren - etter utførlige vurderinger ved to anledninger - avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg tidligere har uttalt om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område."

Finansdepartementet er fullt klar over at reglernes tekniske utforming gir et incitament til fusjoner. Innsender leser forarbeidene slik at departementet ikke har nevneverdige motforestillinger mot dette.

På denne bakgrunn er det innsenders oppfatning at fusjonen ikke kan anses å være i strid med rentebegrensningsreglene.

iii. Hensynene bak fusjonsreglene

Etter innsenders oppfatning kan fusjonen ikke hevdes å være i strid med fusjonsreglenes formål. For ordens skyld gjengis også noen generelle kommentarer om formålet bak skattenøytrale omorganiseringer. Det prinsipielle utgangspunktet for reglene fremgår av Ot.prp.nr.71 (1995-1996) om skattereglene for fusjon og fisjon av selskaper:

"Det skatterettslige utgangspunkt er at overføringer av verdier fra et skattesubjekt til et annet utløser beskatning etter de vanlige regler for realisasjon, utbytte og uttak. **En konsekvent gjennomført beskatning ved omorganisering av selskaper kan imidlertid motvirke at virksomheter finner en organisasjonsstruktur som både bedrifts- og samfunnsøkonomisk er hensiktsmessig og ønskelig. Dette tilsier at skattereglene utformes slik at de ikke motvirker rasjonelle omorganiseringer av det selskapsrettslige rammeverket rundt virksomheter.** Etter departementets syn bør det derfor i rimelig utstrekning være unntak fra det skatterettslige utgangspunkt om at overføringer av verdier fra et rettssubjekt til et annet utløser beskatning. Den nærmere avgrensning må skje ut fra praktiske hensyn og for å hindre misbruk." (innsenders utheving)

Etter innsenders oppfatning må utgangspunktet være at skattyter står fritt til å organisere sin virksomhet, og å endre denne ved fusjoner og fisjoner. Slik innsender tolker Høyesteretts avgjørelse i den ovennevnte ConocoPhillips, som gjaldt en fisjon gjennomført for å kunne selge aksjer skattefritt, er terskelen for å anse omorganiseringer som stridende mot reglernes formål relativt høy. I denne saken var det ingen særlige forretningsmessige begrunnelse for fisjonen, utover at den tillot salg av eiendom ved skattefritt aksjesalg.

Innsender vil også fremheve at enhver fusjon vil kunne påvirke et selskaps stilling under rentebegrensningsreglene. Det kan ikke være slik at denne effekten skal medføre at fusjonen skal være i strid med reglene om skattenøytrale omorganiseringer.

Etter innsenders vurdering er skattyters formål med disposisjonen ikke i strid med formålene bak reglene om skattefri omorganisering i skatteloven kapittel 11.

5. Avslutning

A-gruppen planlegger å gjennomføre en mor-datter fusjon for å redusere antall legale enheter og effektivisere driften ytterligere. I tillegg vil en gjennom en fusjon få økt grunnlag for skattemessig EBITDA og derigjennom økt gjeldsrentefradrag siden Datter i dag har betydelige skattemessige avskrivninger.

Etter innsenders syn vil den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke være anvendelig på transaksjonene. For det første mener innsender at transaksjonene er motivert av

forretningsmessige årsaker. For det andre vil det etter innsenders vurdering ikke kunne anses i strid med formålene bak henholdsvis fusjonsreglene og rentebegrensningsregelen.

Innsender ønsker bekreftelse på at skatteloven § 6-41 etter sin ordlyd vil komme til anvendelse på det fusjonerte selskap, og at man ikke benytter ulovfestede gjennomskjæringsnormen på fusjonen som sådan eller ved beregning av de fradragsberettigede gjeldsrenter.

Skattedirektoratets vurderinger

1. Innledning og avgrensning

A-konsernet ønsker å fusjonere Datter inn i Mor etter reglene i skatteloven § 11-1 flg. Fusjonen er ledd i konsernets strategi om å samle den norske virksomheten i ett selskap, men har også meget gunstige skattemessige virkninger ved anvendelse av rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41 tredje ledd. Skattebesparelsen i 2014 alene er på omkring NOK xx millioner.

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse på denne mor- datterfusjonen. Spørsmålet om ulovfestet gjennomskjæring er reist både i forhold til fusjonen som sådan, og i forhold til skatteloven § 6-41 og de skattemessige avskrivningene som "overføres" til Mor i 2014 ved fusjonen. Anmodningen er fremsatt på vegne av Mor, og gjelder således kun dette selskapet.

Direktoratet må i en bindende forhåndsuttalelse forholde seg til et konkret faktum, og kan ikke gi generelle uttalelser. Vurderingen i det følgende gjøres derfor i forhold til en fusjon som er planlagt gjennomført i 2014, og den gjeld som Mor har til konsernselskapene, på anslagsvis NOK xx mill i 2014 hvor estimerte gjeldsrenter er NOK xx mill.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premisene/faktum som er tatt inn over er fullstendige for de spørsmål som drøftes, herunder at prisingen er armlengdes. Vi tar derfor bl.a. heller ikke stilling til hva "skattemessige avskrivninger" i skatteloven § 6-41 omfatter.

2. Rettskilder

Når det gjelder ulovfestet gjennomskjæring så består vurderingen av et grunnvilkår og en totalvurdering/tilleggsvilkår. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formålet med disposisjonen er å spare skatt. I tillegg kreves at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger, herunder forretningsmessige egenverdi, skattyters formål og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen. Vi skal derfor først se på formålet med fusjonsreglene og rentebegrensningsregelen.

Det prinsipielle skatterettslige utgangspunkt er at overføring av verdier fra et skattesubjekt til et annet utløser beskatning etter de vanlige regler for realisasjon, utbytte og uttak. Reglene om skattefri fusjon og fisjon er et unntak fra dette. Valg av skattefri fusjon som fremgangsmåte vil derfor nesten alltid være skattemessig motivert.

I Ot.prp. nr. 71 (1995-96) om skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper, fremgår det at skattereglene ikke bør være til hinder for rasjonelle omorganiseringer og at virksomhetene må kunne finne en organisasjonsstruktur som både bedrifts- og samfunnsøkonomisk er hensiktsmessig og ønskelig. På den annen side sier departementet i avsnitt 2.3.5.1 om gjeldende rett (strekpunktet om ulovfestet gjennomskjæring) bl.a.:

”For fusjon og fisjon vil den ulovfestede regel innebære at skattefritak og rett til videreføring av skatteposisjoner ikke gjelder dersom formålet med fusjonen eller fisjonen bare er å spare skatt, eller dette skatteformålet er helt dominerende i forhold til andre, forretningsmessige formål. Gjennomskjæringsregelen vil imidlertid vanskelig kunne anvendes i tilfeller hvor omorganiseringen har en viss egenverdi, selv om skattemotivet er enda større.”

Slik det fremgår er reglene om skattefrie fusjoner ikke tenkt brukt når det helt dominerende eller eneste formål er å oppnå skattebesparelser.

Når det gjelder rentebegrensningsregelen i § 6-41 er den ny og ble først gitt virkning fra og med inntektsåret 2014. I denne saken er det særlig § 6-41 tredje ledd som er av interesse. Skatteloven § 6-41 tredje ledd har følgende ordlyd:

"§ 6-41. Begrensning av rentefradrag mellom nærstående(1) ...(2) ...(3) Dersom netto rentekostnader overstiger 5 millioner kroner, kan de ikke fradras for den delen som overstiger 30 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter. Avskjæring av rentefradrag etter foregående punktum foretas bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader på gjeld til nærstående person, selskap eller innretning. Det gis ikke fradrag for ytterligere fremført underskudd, jf. § 14-6, eller konsernbidrag, jf. § 10-4, etter at det er foretatt avskjæring av rentefradrag etter dette ledd. Dersom årets netto rentekostnader ikke overstiger 5 millioner kroner, men summen av årets netto rentekostnader og netto rentekostnader til fremføring fra tidligere inntektsår etter syvende ledd overstiger 5 millioner kroner, kan skattyter kreve fradrag for fremførte netto rentekostnader og årets netto rentekostnader innenfor grensen etter dette ledd. (4) ...".

Formålet med regelen er å hindre at internasjonale virksomheter plasserer mye gjeld og dermed rentekostnader i selskaper som hører hjemme i land med relativt høy skattesats, slik som Norge, mens renteinntekter og fordringer kanaliseres til konsernselskaper hjemmehørende i land med lav eller ingen skattlegging, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.1.

I forarbeidene er det bl.a. pekt på at konsernbidrag skal inngå i beregningsgrunnlaget for rentefradragsbegrensningen. På side 111 sies bl.a.:

" ... Formålet med konsernbidragsordningen er skattemessig likestilling mellom foretak som organiserer virksomheten gjennom avdelinger i ett aksjeselskap mv., og foretak som organiserer virksomheten gjennom flere aksjeselskap mv. i konsern. Ved at konsernbidrag inkluderes i beregningsgrunnlaget, vil selskap i skattekonsern ha en viss mulighet til å samordne seg med hensyn til rentefradrag i tilfeller der overskudd ("skattemessig EBITDA") og rentekostnader er ujevnt fordelt mellom konsernselskapene. Beslutninger om konsernbidrag kan imidlertid være påvirket av andre forhold enn fradragsbegrensningen, slik at konsernet ikke kan beslutte de konsernbidrag som ville ha vært mest gunstig med hensyn til fradragsbegrensningen. Virksomheter organisert som konsern kan derfor komme noe dårligere ut enn virksomheter

organisert som ett selskap. Dette kan gi insentiver til å omorganisere virksomheten, for eksempel ved fusjon. Flere av høringsinstansene har tatt til orde for bedre muligheter til å samordne rentefradragsrammen i konsern. Det vises til punkt 4.15 nedenfor for en nærmere omtale av dette spørsmålet. Skatterettslig får konsernbidrag effekt så langt det ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, jf. skatteloven § 10-2. Selskap som omfattes av fradragbegrensning, vil imidlertid bare få fradrag for konsernbidrag som ligger innenfor alminnelig inntekt før fradragbegrensningen."

Under punkt 4.15 i Prop. 1 LS som departementet her viser til, sies bl.a.:

"4.15 Særlig om innenlandske forhold, konsernkontoordninger mv.

4.15.1 Høringsforslaget

Etter høringsforslaget skal rentefradragbegrensningen beregnes for hvert enkelt selskap for seg, selv om selskapet inngår i et konsern. Som omtalt i høringsnotatet, kan dette i utgangspunktet gi insentiver til å organisere virksomheten og gjeldsposter slik at fordelingen av overskudd og renter ikke påvirker adgangen til å føre renter til fradrag, konsernet sett under ett. I høringsnotatet vurderte departementet en løsning der avkortet rentefradrag kunne overføres og benyttes innenfor rentefradragsrammen i et annet konsernselskap. Imidlertid ville en slik ordning være et kompliserende element i regelverket. Departementet foreslo derfor i stedet en løsning hvor konsernbidrag inkluderes i grunnlaget for beregning av rentefradraget. Konsernbidrag kan brukes for å overføre skattemessig overskudd til konsernforbundet selskap som har rentekostnader, og dermed gjøre det mulig å føre renter til fradrag selv om det mottakende selskapet ikke har egen inntekt før overføring av konsernbidrag. Å inkludere konsernbidrag i beregningsgrunnlaget vil dermed gi skattekonsern muligheter til samordning, og langt på vei likestille konsern med enkeltstående selskap med hensyn til rentefradragbegrensningen. I høringsnotatet ble det påpekt at det likevel kan forekomme tilfeller der virksomheter organisert som konsern kommer noe dårligere ut enn virksomheter som er organisert som ett selskap. Dette skyldes blant annet at beslutninger om konsernbidrag kan være påvirket av andre forhold enn rentefradragbegrensningen. Dersom et selskap i konsernet har underskudd som ikke knytter seg til store rentekostnader, kan det være hensiktsmessig å yte konsernbidrag til dette selskapet, selv om det avgivende selskapet dermed får redusert muligheten til å føre renter til fradrag på grunn av rentefradragbegrensningen. ..."

4.15.3 Vurderinger og forslag...

Departementet er enig i at det kan argumenteres for at fradragbegrensningen burde legges på konsernnivå i stedet for på det enkelte selskap. Det er ingen grunn til å ramme rentebetalinger der de motsvarende renteinntektene beskattes med ordinær skattesats. Land som praktiserer konsernbeskatning har derfor normalt valgt å legge begrensningen på konsernnivå. Vi har imidlertid ikke beskatning på konsernnivå i Norge, slik at dette ikke er mulig uten omfattende endringer i selskapsbeskatningen. Departementet har særlig vurdert en alternativ ordning der selskap i skattekonsern gis anledning til å overføre avkortet fradrag til andre selskap innenfor rammen av konsernbidragsordningen. En overføringsordning ville gitt samme resultat for det enkelte konsern som om begrensningen var lagt på konsernnivå. Departementet har likevel kommet til at det ikke er tilrådelig å foreslå en overføringsordning på nåværende tidspunkt. En overføringsordning vil være administrativt krevende for skattemyndighetene, og for selskap hvor konsernbidraget gir tilstrekkelige muligheter til samordning. For øvrig vises det til at Scheel-utvalget skal vurdere selskapsbeskatningen. En overføringsordning for skattekonsern vil videre ikke avhjelpe eventuelle problemer for selskap med eierandeler mellom 50 pst. og 90 pst."

I Conoco Phillips-dommen avsagt av Høyesterett 12.03.2014, Rt 2014 s 227, var et av spørsmålene om det var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring ved utfisjonering av eiendomsselskap med påfølgende salg av aksjene under fritaksmodellen.

Som ledd i totalvurderingen vurderte Høyesterett både formålet med fisjonsreglene og fritaksmodellen. Når det gjaldt formålet med fisjonsreglene sier Høyesterett i avsnitt 57 flg.:

(57) Formålet med reglene om skattefritak ved fisjon av aksjeselskap er omtalt blant annet i Ot.prp. nr. 71 (1995-96) side 9 flg. Allerede før skattefritaket ved fisjon av aksjeselskaper ble lovfestet, ble det i praksis godtatt at overføring av eiendeler mellom skattesubjekter ved fusjon og fisjon kunne gjøres uten skattemessige konsekvenser. Dette bygget på en kontinuitetstankegang - eierinteressene, virksomheten og skatteposisjonene videreføres i nye former. På side 28 i proposisjonen heter det:

"Begrunnelsen for at en omorganisering bør kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet, er å ivareta næringslivets behov for å organisere næringsvirksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger. Dette er hovedbegrunnelsen for å skjerme slike transaksjoner fra beskatning."

(58) Det fremheves imidlertid at "[o]morganiseringer som i hovedsak er skattemessig motivert...", ikke bør komme inn under skattefritaket

(59) Disse forarbeidenes understrekning av betydningen av hensiktsmessig organisering av næringslivet, og ønsket om å komme skattemotiverte omorganiseringer til livs, må etter min mening leses i lys av den senere innførte fritaksmodellen. Blant annet som følge av fritaksmodellen overføres fast eiendom mellom næringslivsaktører ofte ved skattefritt salg av aksjer. Som jeg straks kommer tilbake til, er dette noe lovgiveren er vel klar over og må sies å ha akseptert.

Når det gjelder spørsmålet om fisjonen var illojal mot fritaksmodellen sier retten i avsnitt 62 flg.:

"

(62) Mulige tiltak mot skattemotivert valg av transaksjonsform drøftes uførlig i forarbeidene til fritaksmodellen, se blant annet Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 75 flg. Det uttales i proposisjonen blant annet at det kan være grunnlag for gjennomskjæring hvor valget av transaksjonsform må anses som hovedsakelig skattemessig motivert og illojalt mot formålet med skattereglene. På den annen side understrekes at aktørene ikke har plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig. Det fremholdes blant annet at det er legitimt om et morselskap legger betydelige eiendeler i et datterselskap. Muligheten for å lovfeste en gjennomskjæringsregel for slike situasjoner som i vår sak - realisasjon av aksjer i selskaper som eier fast eiendom mv. - vurderes særskilt på side 77 i proposisjonen. Det nevnes her at blant annet ved salg av fast eiendom "... oppnås det i gevinsttilfellene ekstra store fordeler ved å selge aksjer i selskap som eier formuesobjektet, fremfor å selge selve formuesobjektet".

(63) Forarbeidene etterlater altså ingen tvil om at lovgiveren er meget vel klar over mulighetene for skattemotiverte transaksjonsformer, herunder situasjoner som har klare felles trekk med vår

sak. Det konkluderes imidlertid med at det ikke bør innføres en lovfestet gjennomskjæringsregel, se proposisjonen side 79 hvor det heter:

(66) I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren - etter utførlige vurderinger ved to anledninger - avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg tidligere har uttalt om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område."

3. Ulovfestet gjennomskjæring?

Vi skal først se nærmere på om det ut fra en totalvurdering av fusjonens virkninger, herunder dens forretningsmessige egenverdi, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot formålet med fusjonsreglene eller formålet med skatteloven § 6-41, å godta denne.

Konsernet vil pga fusjonen oppnå en betydelig skattefordel i 2014. Innsender opplyser at gjennom konsernbidrag fra Datter vil Mor komme i skatteposisjon, og derved kunne kreve fradrag for en del av selskapets gjeldsrenter. Datter har på sin side betydelige skattemessige avskrivninger. Disse reduserer skattepliktig inntekt, og dermed maksimalt konsernbidrag til Mor. Avskrivningene øker imidlertid rammen for fradragsberettigede gjeldsrenter. Skattebesparelsen i 2014 er anslått til NOK xx mill.

Det er opplyst at konsernet siden 2010 har gjennomført et omfattende konsolideringsprogram i flere land, der målet har vært å oppnå kostnadseffektivisering og besparelser ved sentralisering av funksjoner, og at "One Company"-strategien er en sentral del av dette arbeidet. Innsender påpeker at dette har redusert kostnadene i Norge bl.a. gjennom redusert antall medarbeidere i økonomifunksjonene mv., gjennom sentralisering og felles norsk styringsenhet.

Innsender anfører at et av utgangspunktene for den omorganiseringsprosessen som ble innledet i 2010 var konsolideringen av Business Control-funksjonen, og tilknyttede støttefunksjoner. Fusjonen mellom Mor og Datter vil fullbyrde prosessen, ved at den norske konsernledelsen på den ene siden, med alle økonomiske og administrative funksjoner, og den operasjonelle virksomheten på den andre, samles i ett selskap. En fusjon ville således være i tråd med selskapets strategi uavhengig av innføringen av nye regler som påvirker beskatningen av konsernet.

Siden implementeringen av konsolideringsstrategien i 2010 har det vært gjennomført en rekke fusjoner blant de norske selskapene. Visse selskaper kan ikke fusjoneres inn i hovedvirksomheten på grunn av regulatoriske forhold og immaterialrettslige årsaker. Utover disse har samtlige selskaper som har kunnet fusjonere, gjort det.

Som over nevnt er formålet med fusjonsreglene at virksomheter skal kunne finne den organisasjonsstruktur som både bedrifts- og samfunnsøkonomisk er ønskelig, og at ulovfestet

gjennomskjæring ikke skal anvendes hvor fusjonen har en viss egenverdi, selv om skattemotivet er større.

På bakgrunn av innsenders informasjon legger direktoratet til grunn at skattemotivet i denne saken er betydelig, men at fusjonen også har en viss egenverdi både faktisk og juridisk og således ligger innenfor de formål og tilpasningsmuligheter fusjonsreglene åpner for.

Formålet med skatteloven § 6-41 er som nevnt å hindre at internasjonale virksomheter plasserer mye gjeld, og dermed rentekostnader, i norske selskaper, mens renteinntekter kanaliseres til land med lav skatt. En fusjon mellom Mor og Datter i Norge vil øke rentefradraget for Mor i 2014. Rentekostnadene betales til utlandet og reduserer således konsernets skattepliktige inntekt i Norge. Det er nettopp dette regelen skal forhindre.

På den annen side følger det av forarbeidene at departementet var kjent med muligheten for en tilpasning gjennom fusjon. I lys av Finansdepartementets uttalelser i forarbeidene og Høyesteretts uttalelser i Conoco-Phillips-dommen finner direktoratet at en slik tilpasning gjennom fusjon av Datter inn i Mor, hvilket øker rentefradraget i Mor i 2014, ligger innenfor de aksepterte tilpasningsmuligheter.

Direktoratet finner det etter dette ikke nødvendig å ta stilling til om grunnvilkåret er oppfylt. Direktoratet legger til grunn at det ikke er grunnlag for å anvende ulovfestet gjennomskjæring på mor- datterfusjonen som sådan, og heller ikke på de skattemessige avskrivningene i Mor ved anvendelsen av skatteloven § 6-41.

Konklusjon

Skattedirektoratet er kommet til at det ikke er grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring hos Mor av mor- datterfusjonen som sådan, og heller ikke på de derav følgende skattemessige avskrivningene i Mor ved anvendelsen av skatteloven § 6-41.

Forskriftsendringer

SkN 14-113 Endring i FSFIN § 5-22-4 og § 10-12-1

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 11. september 2014 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-22 tredje ledd og § 10-12 annet ledd.

I

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

§ 5-22-4 første ledd skal lyde:

Skjermingsrenten er rentegrunnlaget etter annet ledd nedjustert med 27 prosent og avrundet til nærmeste tiendedels prosentpoeng.

§ 10-12-1 første ledd annet punktum skal lyde:

Renten nedjusteres med 27 prosent og skal avrundes til nærmeste tiendedels prosentpoeng.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

SkN 14-114 Endring i forskrift om gebyr etter ligningsloven

Forskrift om endring i forskrift om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 og 2, jf. nr. 3

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 17. september 2014 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 10-8 nr. 2.

I

I forskrift 14. juli 1994 nr. 725 om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 og 2, jf. nr. 3 gjøres følgende endring:

§ 3 første ledd første punktum skal lyde:

Pliktig opplysning som nevnt i § 1 skal gis på fastsatt skjema i samsvar med § 5-6-2 i samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt.

II

Endringen trer i kraft straks.