



Skattenytt 3/2014

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 14-032 Oljeskatt – aktivering eller direkte fradrag for leteutgifter	1
SkN 14-033 ConocoPhillips – Tangen 7 – (i) tidspunktet for uttak av leiekontrakt fra særskattepliktig virksomhet og (ii) skattemessig gjennomskjæring – salg av aksjer i eiendomsselskap etter fisjon.	12
LAGMANNNSRETTSDOMMER	28
SkN 14-034 Straff ved brudd på bokføringsloven, ligningsloven mv.	28
SkN 14-035 Beskatning av kraftverk	44
SkN 14-036 Dekning av saksomkostninger	50
SkN 14-037 Utdeling fra AS til aksjonær: Bonus, ikke utbytte. Tilleggsskatt.	58
SkN 14-038 Spørsmål om verdsettelse av fiskefartøy ved salg.	70
SkN 14-039 Skjønnslingning, realitetsbehandling	80
SkN 14-040 Profesjonsansvar, erstatningskrav. Advokat.	92
TINGRETTSDOMMER	110
SkN 14-041 Privat bruk av firmabil.	110

Høyesterettsdommer

SkN 14-032 Oljeskatt – aktivering eller direkte fradrag for leteutgifter

Lovstoff: Skatteloven § 6-1, jf. § 6-25

Høyesterett: Dom av 12. februar 2014, **sak nr.:** HR-2014-296-A – Rt. 2014-108

Dommere: Sæbø, Noer, Skoghøy, Øie, Tjomsland. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2010-44196 - Borgarting lagmannsrett LB-2011-105958 - Høyesterett HR-2014-296-A, (sak nr. 2013/1013), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (Regjeringsadvokaten v/advokat Sture Nilsson)

Ankemotpart: Statoil Angola Block 31 AS (advokat Jan B. Jansen) og Bayerngas Petroleum Danmark AS (advokat Frode Talmo - til prøve).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om Statoil Angola Block 31 (heretter Statoil Angola) måtte aktivere kostnader til å bore letebrønner i Angola som selskapet hadde forpliktet seg til å bore etter avtale med det statlige angolanske oljeselskap, Sonangol. Høyesterett fant at det ikke forelå aktiveringsplikt for slike kostnader – selv ikke for den andel av disse som gjaldt "bæringen" av Sonangol. En tilsvarende problemstilling forelå for Bayerngas Petroleum Danmark (heretter Bayerngas).

Kort omtale av dommen: Statoil Angola Block 31 (heretter Statoil Angola) hadde i perioden pådratt seg letekostnader i Angola i perioden 2003-2005 med i alt 561 millioner kroner som ble ført til fradrag ved ligningen i Norge. Statoil Angola var forpliktet til å bore et antall brønner i en leteperiode på 4 år. Ble det gjort drivverdige funn fikk selskapet rett til å utvinne forekomst i 25 år. – Statoil Angola betalte også en signaturbonus på 335 millioner USD. Det var ingen uenighet om at denne bonusen måtte aktiveres som vederlag for lisensen til å lete etter og utvinne petroleum.

Bayerngas hadde konsesjon i Danmark og krevde fradrag for letekostnader med 61 millioner kroner på dansk sokkel med en leteperiode på 6 år og deretter en rett til å utvinne forekomster i 30 år. Selskapet betalte også et gebyr på 100 000 danske kroner som det var enighet om at måtte aktiveres. Bayerngass hadde gjort et drivverdig funn - Hejre-feltet som planlegges utbygget.

Ved ligningen ble fradrag innrømmet, men ved **endringsvedtak i 2007** ble fradrag nektet for begge selskaper. Kostnader til letebrønner som selskapene hadde forpliktet seg til å bore måtte anses som kostpris for utvinningstillatelse. Brønner som selskapene boret utenfor den

boreforpliktelse de hadde påtatt seg, måtte anses som påkostning på utvinningstillatelsen – men da med unntak for tørre brønner.

Ved rettslig overprøving ble staten frifunnet i **Oslo tingretts dom** av 15. april 2011. Dommen gjaldt både Statoil Angola og Bayerngas som var blitt forenet til felles behandling. Ligningen ble imidlertid opphevet for begge selskaper ved **Borgarting lagmannsretts dom** av 21. mars 2013. Selskapene ble tilkjent sakskostnader for lagmannsrett og tingrett. Staten påanket dommen til **Høyesterett** som forkastet anken for begge selskaper og tilkjente sakskostnader for Høyesterett.

Referentens kommentarer: Resultatet av denne dom er neppe overraskende.

Etter petroleumsskatteloven som gjelder for virksomhet på norsk sokkel – gis det fradrag for kostnader selskapene har til å lete etter drivverdige petroleumforekomster – herunder kostnader til leteboring. Dette er direkte regulert i petroleumsskatteforskriften § 3 som fastsetter at "[u]tgifter til undersøkelse som kan foretas med tillatelse gitt av norsk myndighet, herunder utgifter til boring av undersøkelsesbrønner, kreves ikke aktivert". Boring av brønner med sikte på å utvinne en petroleumforekomst – såkalte produksjonsbrønner – må imidlertid aktiveres som del av anskaffelseskostnaden for produksjonsanleggene og avskrives over minimum 6 år etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav b. – Om boringen av letebrønner skjer på rettighetshavernes eget initiativ, eller om det er brønner som de er forpliktet til å bore etter konsesjonsvilkårene, spiller ingen rolle for fradragsretten.

Denne sak gjaldt boring på fremmede staters kontinentalsokkel som ikke reguleres av petroleumsskatteloven med tilhørende forskrifter. Spørsmålet i saken var da om fradragsføring for kostnader til boring av letebrønner måtte anses å utgjøre en kostnad (formuesoppofrelse) etter skatteloven § 6-1 – eller om de utgjorde en form for vederlag for lisens som måtte aktiveres og avskrives over lisensperioden.

Det er vanskelig å se at kostnadene til å bore en letebrønn som viser seg å være tørr, kan utgjøre noen verdi i skattemessig forstand – kostnaden ville ikke ha vært pådratt om man viste hvor en drivverdig forekomst måtte befinne seg. Og på det tidspunktet letebrønnen bores, vet man ikke om det vil bli påvist noen drivverdig forekomst på lisensområdet og det må følgelig være nærliggende å konstatere at det foreligger en formuesoppofrelse eller kostnad i skattemessig forstand. Det kan heller ikke kreves noen plikt til å aktivere slike kostnader etter skatteloven § 6-25 som gjelder "kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler", jf. Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2005 s. 833.

Som ytterligere kommentar til denne dommen tillater jeg meg å sitere fra lagmannsrettsdommen hvor undertegnede var sakkyndige vitne:

"Når det gjelder juridisk teori, viser lagmannsretten til Jan Syversen, Skatt på petroleumsutvinning (1991) s. 455, der det heter:

Etter norsk skattelovgivning blir...de typiske leteutgifter ikke betraktet som en investering i rettigheten, men som en formuesoppofrelse som kan utgiftsføres fortløpende. Dette har kommet til uttrykk i pskf. § 3....

- - -

Lagmannsretten bemerker at det er naturlig å forstå dette som en uttalelse om at leteutgifter etter sin *art* kan fradragsføres umiddelbart, uavhengig av om det er på norsk eller utenlandsk sokkel - og at den nevnte forskriften § 3 bare er en presisering av dette, for norsk sokkel. Forfatteren, advokat Jan Syversen, har som vitne for lagmannsretten bekreftet at det var dette han mente i 1991 - og også mener i dag."

SYV

(1) Kst. dommer **Sæbø**: Saken gjelder gyldigheten av ligningene av Statoil Angola Block 31 AS og Bayerngas Petroleum Danmark AS for inntektsårene 2003, 2004 og 2005. Problemstillingen er om utgifter til leting etter petroleum på henholdsvis angolansk og dansk kontinentalsokkel kan fradragsføres direkte eller om utgiftene må aktiveres og avskrives.

(2) Tvistespørsmålene i saken reguleres av alminnelig norsk skatterett. Den særlige petroleumsskatteloven fra 1975 med forskrifter får ikke anvendelse.

(3) Bakgrunnen for saken er at Statoil-konsernet fra 1990-tallet har engasjert seg i petroleumsvirksomhet også utenfor norsk kontinentalsokkel. Den foreliggende sak knytter seg til slik virksomhet drevet i Angola av et selskap som er heleid av Statoil - Statoil Angola Block 31 AS, som jeg heretter kaller «Statoil Angola» - og virksomhet i Danmark drevet av et annet selskap som inntil 2009 var heleid av Statoil - Bayerngas Petroleum Danmark AS - som jeg heretter kaller «Bayerngas».

(4) Virksomhet med leting etter og utvinning av petroleum er normalt betinget av tillatelse. Tildeling av slik tillatelse skjer på ulike måter fra land til land. Et hovedskille går mellom tildeling på grunnlag av privatrettslige avtaler og tildeling på offentligrettslig grunnlag i form av en konsesjonsordning.

(5) Statoil Angola inngikk 26. mai 1999 sammen med noen andre oljeselskaper en «Production Sharing Agreement» (PSA) for «block 31» med det angolanske statsoljeselskapet Sonangol for virksomhet på angolansk kontinentalsokkel. Staten Angola, som folkerettslig tilkommer rettighetene til petroleum på sin kontinentalsokkel, hadde tidligere overført rettighetene til den aktuelle blokken til Sonangol.

(6) Statoil Angola deltok med 16,66 prosent eierandel i gruppen av oljeselskaper som fikk rettigheter etter avtalen. Avtalen ga selskapene rett til å lete etter petroleum i fire år, med rett til tre års forlengelse, og deretter rett til utvinning av petroleum i 25 år. Avtalen ga videre selskapene en nærmere regulert rett til å overdra sine rettigheter. Selskapene betalte 335 millioner amerikanske dollar til Sonangol som «signaturbonus» for rettighetene.

(7) Ved avtalen forpliktet selskapene seg til å gjennomføre seismiske undersøkelser og å bore minst fire letebrønner i leteperioden på fire år. Ved eventuell forlengelse av leteperioden forpliktet man seg til å bore ytterligere tre letebrønner. Avtalen inneholder bestemmelser om plikt for selskapene til å betale nærmere angitte beløp til Sonangol i tilfelle avtalens bestemmelser om leteforpliktelser ikke ble oppfylt. Leteperioden ble forlenget og selskapenes leteforpliktelser ble oppfylt.

(8) Bayerngas fikk 15. juni 1998 sammen med noen andre oljeselskaper konsesjon fra danske myndigheter til å drive petroleumsvirksomhet på tre mindre områder på dansk kontinentalsokkel, henholdsvis konsesjon nr. 4/98, 5/98 og 6/98. Bayerngas deltok med 25 prosent eierandel i gruppen av selskaper som fikk konsesjon. Selskapene betalte gebyr på 100 000 danske kroner for hver konsesjon.

(9) Konsesjonene ga Bayerngas rett til å lete etter petroleum i seks år, med en viss mulighet til forlengelse i to pluss to år, og deretter rett til utvinning i 30 år. Konsesjonene inneholder bestemmelser om plikt for selskapene til å foreta seismiske undersøkelser og å bore letebrønner i leteperioden. Konsesjon 6/98 og konsesjon 4/98 ble levert tilbake til danske myndigheter henholdsvis i slutten av 2003 og i 2007. De omtvistede spørsmålene for Bayerngas knytter seg særlig til letekostnader i forbindelse med det såkalte Hejre-funnet under konsesjon 5/98. Dette feltet er nå planlagt satt under produksjon.

(10) Både for Statoil Angola og for Bayerngas gjelder saken leteutgifter for årene 2003, 2004 og 2005. Ved ligningen for disse årene krevde Statoil Angola fradrag for leteutgifter med henholdsvis ca. 119 millioner kroner for 2003, ca. 165 millioner kroner for 2004 og ca. 277 millioner kroner for 2005. Bayerngas krevde fradrag for leteutgifter med ca. seks millioner kroner for 2003, ca. 38 millioner kroner for 2004 og ca. 47 millioner kroner for 2005.

(11) I fortsettelsen vil jeg enten tale om «Statoil» eller «selskapene» når det er naturlig å omtale Statoil Angola og Bayerngas under ett.

(12) Selskapene ble opprinnelig lignet i samsvar med sine selvangivelser for samtlige år. Ved brev av 19. desember 2005 fra Sentralskattekontoret for storbedrifter ble de varslet om mulig endringssak for inntektsårene 2003 og 2004. Høsten 2006 ble tilsvarende varsel gitt for inntektsåret 2005.

(13) Ligningsnemnda fattet endringsvedtak for begge selskapene den 10. september 2007, hvor det ble lagt til grunn at de aktuelle leteutgiftene ikke kunne fradragsføres direkte, men måtte aktiveres på de respektive lete- og utvinningstillatelsene og deretter avskrives. Vedtakene bygger på at dersom et selskap som har fått tillatelse til å lete etter petroleum, har forpliktet seg til å gjennomføre en nærmere definert leteaktivitet, må utgiftene til å gjennomføre den pålagte leteaktivitet anses som del av vederlaget for tillatelsen. Vedtakene bygger videre på at utgifter til leting utover det selskapet er forpliktet til, må anses som en påkostning på tillatelsen med unntak for kostnader til boring av tomme brønner.

(14) Begge selskapene påklaget ligningsnemndas vedtak. Skatteklagenemnda traff som klageinstans avgjørelse i klagesakene henholdsvis 16. september 2009 for Statoil Angola og 25. juni 2010 for Bayerngas. Klagene førte ikke frem.

(15) Ved stevninger av henholdsvis 15. mars 2010 og 22. desember 2010 til Oslo tingrett reiste Statoil Angola og Bayerngas søksmål mot staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter, heretter kalt «staten», med krav på opphevelse av ligningsvedtakene og ny ligning hvor leteutgiftene ble tillatt fradragsført direkte. Tingretten forenet de to sakene til felles behandling og pådømmelse. Tingretten avsa 15. april 2011 dom [TOSLO-2010-44196] med slik domsslutning:

«1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.

2. I saksomkostninger for tingretten betaler Statoil Angola Block 31 AS og Bayerngas Petroleum Danmark AS - en for begge og begge for en - 175 000 - etthundreogsyttifemtusen - kroner til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.»

(16) Tingretten kom til at både utgifter til leting i henhold til leteforpliktelsene og utgifter til leting utenfor leteforpliktelsene må aktiveres på lete- og utvinningstillatelsene. Dersom det ble gjort drivverdige funn, måtte kostnadene etter tingrettens oppfatning avskrives over produksjonsperioden. Hvis letingen endte med at det ikke ble gjort drivverdige funn, mente tingretten at kostnadene kunne avskrives ekstraordinært.

(17) Begge selskapene anket til Borgarting lagmannsrett, som 21. mars 2013 avsa dom [LB-2011-105958] med slik domsslutning:

«For Statoil Angola Block 31 AS:

1. Ligningen av Statoil Angola Block 31 AS for inntektsårene 2003, 2004 og 2005 oppheves.
2. I saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Statoil Angola Block 31 AS 921.360 - nihundreogtjueentusentrehundreogseksti - kroner, innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

For Bayerngas Petroleum Danmark AS:

1. Ligningen av Bayerngas Petroleum Danmark AS for inntektsårene 2003, 2004 og 2005 oppheves.
2. I saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Bayerngas Petroleum Danmark AS 1.121.360 - enmillionetthundreogtjueentusentrehundreogseksti - kroner, innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.»

(18) Lagmannsretten kom i motsetning til tingretten til at leteutgiftene både i Angola og Danmark generelt kan fradragføres direkte etter hvert som de påløper, og at ligningene for 2003, 2004 og 2005 derfor måtte oppheves.

(19) Staten har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen. Slik saken er lagt opp for Høyesterett er det ingen uenighet om faktum.

(20) Før jeg går over til partenes anførsler vil jeg bemerke at det i 2012 ble tilføyd ny § 2-39 i skatteloven med virkning fra og med inntektsåret 2013. Paragrafens første og annet ledd lyder:

«(1) Som skattepliktig inntekt regnes ikke inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet utenfor det geografiske området som er angitt i petroleumsskatteloven § 1.

(2) Det gis ikke fradrag for kostnader og tap som er pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde inntekt som nevnt i første ledd. For gjeldsrenter gjelder § 6-91 tilsvarende.»

(21) Denne bestemmelsen medfører at de fradragsspørsmål som er til behandling i denne saken, fra og med inntektsåret 2013 ikke vil oppstå.

(22) Den ankende part - staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter - har i korte trekk gjort gjeldende:

(23) Saken gjelder tolkning av skatteloven § 6-1 første ledd, hvor det er spørsmål om leteutgiftene er «pådratt». Det må her skilles mellom oppofrede kostnader, som kan kreves direkte fradragført ved ligningen, og kostnader som ikke er oppofret, og som må aktiveres.

(24) Aktiveringen gjøres på lete- og utvinningstillatelsene, som er immaterielle driftsmidler for Statoil.

(25) Vilkåret om oppofring betyr at utgiften må føre til en reduksjon i skattyterens formuesstilling, til forskjell fra situasjonen der utgiften innebærer ombytting av formuesverdier. Ved ombytting skal det skje aktivering slik at utbetalingen blir skattemessig fordelt til fradrag over eiendelenes levetid i form av avskrivninger. Det avgjørende for skillet mellom oppofring og ombytting er om utgiften gir varig verdi for skattyteren. Utgifter til erverv av og påkostning på eiendeler og driftsmidler er som hovedregel ikke skattemessig oppofret ved henholdsvis ervervet og påkostningen.

(26) Utgifter Statoil har hatt til å oppfylle forpliktelsene etter lete- og utvinningstillatelsene, må anses som en del av kostprisen for tillatelsene. Dette medfører at utgiftene, på samme måten som betalingene som ble gjort da man fikk tillatelsene, aktiveres på tillatelsene og avskrives lineært over tillatelsenes levetid etter skatteloven § 14-50. Det er uten betydning om leteaktivitetene innenfor forpliktelsene har ledet til drivverdige funn.

(27) Utgifter Statoil har hatt til andre leteaktiviteter, altså leteaktiviteter Statoil ikke har vært forpliktet til å utføre, skal aktiveres som påkostning såfremt og i den grad leteaktiviteten tilfører lete- og utvinningstillatelsene varig verdi. Dette blir å vurdere ved fullføring av hver enkelt letebrønn som bores utenfor leteforpliktelsene. Utgifter til tørre letebrønner utenfor leteforpliktelsene tilfører ikke leteforpliktelsene varig verdi og kan derfor fradragføres direkte når det konstateres at det er boret en tørr brønn.

(28) Saken skal avgjøres etter skatteloven § 6-1. Bestemmelsen om utgifter til forskning og utvikling i skatteloven § 6-25 er en presisering av hovedregelen i skatteloven § 6-1, og ville - dersom bestemmelsen kom til anvendelse - lede til samme resultat som skatteloven § 6-1.

(29) Det foreligger ikke ligningspraksis av vesentlig betydning for saken. Ligningspraksis fra tiden før gjeldende skattelov var betydelig influert av regnskapsrettslige regler om periodisering av utgifter, jf. skatteloven av 1911 § 50 annet ledd. Regnskapsrettslige regler har gitt stor grad av valgfrihet mellom

direkte utgiftsføring og aktivering av leteutgifter, men er uten betydning for tolkningen av skatteloven § 6-1.

(30) Ligningspraksis om skatterettslig behandling av leteutgifter på norsk kontinentalsokkel har fra 1975 vært knyttet til særregelen i petroleumsskatteforskriften § 3. Slik praksis belyser derfor ikke forståelsen av skatteloven § 6-1.

(31) Ligningspraksis som gjelder leteutgifter på utenlandsk kontinentalsokkel, er i hovedsak av nyere dato. Det foreligger få eller ingen begrunnede ligningsavgjørelser om den skattemessige behandlingen av slike leteutgifter forut for den foreliggende sak.

(32) Bestemmelsen i petroleumsskatteforskriften § 3 er en særregel om den skattemessige bedømmelsen av leteutgifter på norsk kontinentalsokkel. Denne bestemmelsen gir ikke støtte for at det gjelder en tilsvarende rett til direkte fradragsføring av leteutgifter utenfor norsk kontinentalsokkel.

(33) Finansdepartementets brev til Stortingets finanskomite av 29. april 1975, som understreket retten til direkte fradragsføring av leteutgifter, må forstås bare å gjelde kravet om tilknytning mellom slike utgifter og skattbare inntekter. Brevet inneholder ingen problematisering eller vurdering av de spørsmål denne sak reiser.

(34) Staten har lagt ned slik påstand:

«1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.

2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»

(35) Ankemotpartene - Statoil Angola Block 31 AS og Bayerngas Petroleum Danmark AS - har i korte trekk gjort gjeldende:

(36) Det er uomstridt at der man kan drive leting etter petroleum uten noen form for tillatelse, enten det er til havs eller på land, vil leteutgiftene kunne fradragsføres direkte. Om selskapets ordinære leting etter petroleum utføres innenfor rammene av en tillatelse, endrer ikke på fradragsretten.

(37) Vederlag er betalt i form av signaturbonus til Sonangol og gebyr for konsesjonene på dansk sokkel. Leteutgifter oppføres på løpende basis som ordinære driftsutgifter. Selv om utgiftene pådras til leting som selskapet har forpliktet seg til å utføre, kan utgiftene ikke anses som vederlag for tillatelsen. Dette syn er i samsvar med godt etablert praksis både ved leting etter petroleum og fra andre områder hvor det oppstilles vilkår for tillatelser til utøvelse av virksomhet. Det vises her særlig til reguleringen av industrisamarbeidsprosjekter. Selskapenes oppfyllelse av leteforpliktelser innebærer ingen overføring eller fordel på statens hånd.

(38) Statens påkostningssynspunkt er feil. Leting etter petroleum er å anse som utnyttelse av ervervede rettigheter og medfører ikke endring av selve lete- og utvinningstillatelsen i form av forlengelse,

utvidelse av område eller annen endring av plikter eller rettigheter, noe som må kreves for å anse det for å foreligge en påkostning.

(39) Vurderingen av om utgiftene skal fradragsføres direkte eller aktiveres må skje fortløpende, ikke basert på utfallet eller resultatet av aktiviteten. Leteutgifter pådras uten at det er tilstrekkelig sikkerhet for slik verdi som kreves for aktivering. Dette gjelder enten en anvender skatteloven § 6-1 eller den særskilte regelen om utgifter til forskning og utvikling i skatteloven § 6-25, som ankemotpartene mener får direkte anvendelse i saken.

(40) Det er først når det er tilstrekkelig sikkert at en står overfor en investering, et kommersielt funn, at det oppstår skatterettslig plikt til aktivering, og da med virkning for fremtidige utgifter. Det må her kreves at det foreligger et konkret prosjekt som med tilstrekkelig grad av sannsynlighet leder til utbygging av et felt.

(41) Bestemmelsen i petroleumsskatteforskriften § 3 om rett til direkte fradragsføring av leteutgifter er i samsvar med alminnelige skatteregler. Finansdepartementets brev til Stortingets finanskomite av 29. april 1975 må tolkes som en henvisning til fradragsbestemmelsen i skatteloven 1911 § 44 og støtte til det synspunkt at leteutgifter kan fradragsføres direkte.

(42) Statoil Angola har lagt ned slik påstand:

«1. Anken forkastes.

2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter pålegges å erstatte Statoil Angola Block 31 AS sakskostnader for Høyesterett.»

(43) Bayerngas har lagt ned slik påstand:

«1. Anken forkastes.

2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter pålegges å erstatte Bayerngas Petroleum Danmark AS' sakskostnader for Høyesterett.»

(44) Mitt syn på saken

(45) Jeg er kommet til at anken ikke kan føre frem.

(46) Tvistepunktet i saken er den skattemessige behandling av utgifter til leting etter petroleum i henholdsvis Angola og Danmark, og spørsmålet er om slike utgifter kan fradragsføres etter hvert som de påløper, eller om utgiftene må aktiveres på lete- og utvinningstillatelsene. Dette reguleres av alminnelig norsk skatterett. Hovedregelen om skattemessig fradrag for utgifter er inntatt i skatteloven § 6-1 første ledd. Bestemmelsen lyder:

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

(47) Det avgjørende er hvordan vilkåret i første punktum om at kostnaden er «pådratt» skal forstås og anvendes. Bestemmelsen inneholder også et vilkår om tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt - «for å erverve, vedlikeholde eller sikre ...». Det er ikke omstridt at dette vilkåret er oppfylt.

(48) For at en kostnad skal kunne anses «pådratt», må det foreligge en oppofrelse av en fordel. En viktig side ved dette vilkåret er at en ren ombytting av verdier ikke innebærer oppofrelse og derfor ikke gir fradragsrett, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014, side 182. Om oppofrelsesvilkåret uttaler Zimmer på side 184:

«Kjernen i oppofrelsesvilkåret er at det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling. Dette kan skje på flere måter: Typisk skjer det ved utbetaling av penger, ved at skattyters eiendeler reduseres i verdi ved slit, elde eller på andre måter, eller ved at verdier konstateres tapt ved avståelse, underslag e.l.

...

Utbetaling av penger vil ofte reflektere et forbruk av verdier som innebærer oppofrelse (det forutsettes at skattyter ikke har krav på å få pengene tilbake). En virksomhetsutøvers utbetalinger til leie, vedlikeholdskostnader osv. vil altså innebære oppofrelse. ...

Slike pengeutbetalinger o.l. er gjerne ledd i en gjensidig bebyrdende avtale der man normalt kan regne med at ytelsene er like mye verd. For så vidt innebærer det ikke noen formuesreduksjon av skattyteren oppfyller sin del av en slik avtale. Men i mange tilfeller har motpartens vederlag ingen verdi for skattyteren ut over det aktuelle inntektsåret. Typiske eksempler er betaling av lønn og leie for en periode som er utløpt når året er omme. Da er vederlaget allerede forbrukt ved årets utløp, og pengene er oppofret (og verdien av motytelsen, f.eks. bruksretten, reflekteres i bruttoinntekten). I andre tilfeller har nok betalingen verdi ut over inntektsåret, men det kan være så usikkert om og hvilken verdi motpartens vederlag har for skattyteren at hans betaling likevel må anses for oppofret. Typiske eksempler er utgifter til markedsføring og til forskning: Om markedsføringen leder til økt salg, eller om forskningen leder frem til et patent, er som regel svært usikkert. Også i slike tilfeller anses pengene som er utbetalt, for oppofret.»

(49) Denne fremstillingen gir etter mitt syn dekkende uttrykk for det alminnelige innholdet av vilkåret om «pådratt» i skatteloven § 6-1.

(50) Det er klart, og heller ikke omstridt, at det pengebeløp Statoil Angola betalte til Sonangol ved ervervet av lete- og utvinningstillatelsene i Angola, ikke er oppofret. Slike betalinger må antas å tilsvare den ervervede lete- og utvinningstillatelsens verdi. Altså har det så langt funnet sted en ombytting av verdier, ingen reduksjon i skattyters formuesstilling. Det samme gjelder gebyrene Bayerngas betalte da selskapet ble tildelt konsesjoner i Danmark. Betalingene må derfor aktiveres på lete- og utvinningstillatelsene.

(51) Staten har gjort gjeldende at utgifter til oppfyllelse av leteaktiviteter som Statoil var forpliktet til å utføre i henhold til vilkår i lete- og utvinningstillatelsene, må sees som en del av vederlaget for lete- og utvinningstillatelsene. Dette er jeg ikke enig i.

(52) Når erververen av et formuesgode påtar seg en forpliktelse overfor avhenderen eller en tredjeperson, skyldes dette regelmessig at formuesgodet har en verdi som minst tilsvarer summen av pengevederlaget og utgifter til oppfyllelse av plikten. Vederlaget er den samlede verdi erververen er villig til å avstå for å erverve rettigheten slik denne er ved ervervet. For den som overdrar eller på annen måte tildeler en rettighet, vil tilsvarende det mottatte vederlag normalt gjenspeile den verdi rettigheten objektivt har ved overføringen.

(53) Det må imidlertid være en forutsetning for at verdien av en forpliktelse skal anses som del av vederlaget, at forpliktelsen går ut på noe annet enn å utøve den virksomhet som erververen har tenkt å benytte det ervervede formuesgodet til. Dersom erververen bare har forpliktet seg til å utøve den virksomhet som formuesgodet er tenkt benyttet til, kan forpliktelsen ikke anses som del av vederlaget for formuesgodet.

(54) I den foreliggende sak er det ervervede formuesgodet tillatelse til å lete etter og å utvinne petroleum. Når et selskap erverver en slik tillatelse, er det for å utøve den aktivitet som tillatelsen gir selskapet rett til. At erververen mottar tillatelsen på vilkår om å utføre leteaktivitet er ikke uttrykk for at tillatelsen har høyere verdi enn den ville hatt om det ikke ble stilt slike vilkår. Dette må være avgjørende for rekkevidden av vederlagssynspunktet i forhold til skatteloven § 6-1.

(55) For at en leteforpliktelse skal være å anse som en del av vederlaget for letetillatelsen, må det være klart at den går utover det som for erververen vil være en naturlig leteaktivitet. Dersom leteforpliktelsen ikke går utover det som fremsto som en naturlig leteaktivitet da tillatelsen ble gitt, kan letekostnadene ikke anses som del av vederlaget for tillatelsen, men som kostnader som blir oppofret etter hvert som de påløper.

(56) Videre kan verken leting innenfor leteforpliktelsene eller utover det selskapet er forpliktet til, anses som en påkostning på tillatelsen. Inntil det blir gjort drivverdig funn blir det ved letingen ikke skapt verdier som tilsvarer de påløpte kostnader. Kostnadene må anses som fortløpende forbrukt og kan derfor fradragsføres etter hvert som de påløper. Det er først fra det tidspunkt det blir gjort drivverdig funn og det er sannsynlig at det vil bli feltutbygging, at kostnader som påløper til ytterligere undersøkelser og utbygging i denne henseende kan anses å skape varige verdier.

(57) Dette synspunktet støttes av skatteloven § 6-25, som lyder:

«Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.»

(58) Det fremgår av forarbeidene at formålet med bestemmelsen er å oppstille en plikt til å aktivere kostnader til forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter når det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, jf. Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 73. Bestemmelsen er ment i hovedsak å kodifisere rettsoppfatningen i Forland-dommen, Rt-1993-1012. I Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 71 har

departementet fremholdt at aktiveringsplikten etter skatteloven § 6-25 inntreer i tilknytning til «et planlagt konkret driftsmiddel som foretaket har ønske om og ressurser til å utvikle». Det blir her presisert at det «bare [er] utgifter som påløper etter at det anses sannsynlig at driftsmidlet vil bli utviklet, som må aktiveres», og at den foretatte utgiftsføring av tidligere kostnader ikke skal reverseres.

(59) For kostnader ved leting etter petroleum på norsk kontinentalsokkel bestemmer forskrift 30. april 1993 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum i § 3:

«Utgifter til undersøkelse som kan foretas med tillatelse gitt av norsk myndighet, herunder utgifter til undersøkelsesboring, kreves ikke aktivert.»

(60) Bakgrunnen for bestemmelsen er den vidtgående plikt selskaper som driver leteboring på norsk kontinentalsokkel, etter forskriften § 2 har til å aktivere utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumfelt. Ved bestemmelsen i § 3 blir det presisert at denne aktiveringsplikten ikke gjelder utgifter til undersøkelsesboring. For mitt standpunkt i saken er det imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til hvilken betydning denne bestemmelsen har for vårt spørsmål.

(61) Jeg kan ikke se at det foreligger ligningspraksis vedrørende skattemessig behandling av utgifter til leting etter petroleum på utenlandsk kontinentalsokkel som har betydning for de foreliggende tolkningsspørsmål. Denne problemstillingen har først fått aktualitet fra 1990-tallet og synes å være lite problematisert forut for de to sakene som er forenet til behandling i denne saken.

(62) Ligningsvedtakene bygger på at dersom et selskap som har fått tillatelse til å lete etter petroleum, har påtatt seg en leteforpliktelse, skal letekostnader innenfor forpliktelsen aktiveres for senere avskrivning, og at det samme gjelder for kostnader til leting utenfor de forpliktelser selskapet har påtatt seg med unntak for kostnader til boring av tomme brønner. Dette beror på en uriktig tolkning av skatteloven § 6-1 første ledd, jf. § 6-25. Vedtakene må derfor oppheves.

(63) Selskapene har fått fullt medhold og ble ved lagmannsrettens dom tilkjent sakskostnader for tingretten og lagmannsretten. Denne avgjørelsen er jeg enig i. I samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 må selskapene også tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.

(64) Selskapene har innlevert en sakskostnadsoppgave på 849 000 kroner, hvorav 841 500 er salær til prosessfullmektigene. Jeg finner kostnadene nødvendige. Selskapene tilkjennes etter dette i sakskostnader for Høyesterett 849 000 kroner, som fordeles med halvparten på hvert selskap.

(65) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Statoil Angola Block 31 AS 424 500 - firehundreogtjuefiretusenfemhundre - kroner og til Bayerngas Petroleum Danmark AS 424 500 - firehundreogtjuefiretusenfemhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

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

(67) Dommer **Skoghøy**: Likeså.

(68) Dommer **Øie**: Likeså.

(69) Dommer **Tjomsland**: Likeså.

(70) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Statoil Angola Block 31 AS 424 500 - firehundreogtjuefiretusenfemhundre - kroner og til Bayerngas Petroleum Danmark AS 424 500 - firehundreogtjuefiretusenfemhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

SkN 14-033 ConocoPhillips – Tangen 7 – (i) tidspunktet for uttak av leiekontrakt fra særskattepliktig virksomhet og (ii) skattemessig gjennomskjæring – salg av aksjer i eiendomsselskap etter fisjon.

Lovstoff: Petroleumsskatteloven § 3 bokstav f fjerde ledd og reglene om ulovfestet skattemessig gjennomskjæring

Høyesterett: Dom av 12. mars 2014, **sak nr.:** HR-2014-496-A

Dommere: Kallerud, Normann, Tønder, Bårdsen, Skoghøy. **Saksgang:** Stavanger tingrett TSTAV-2010-150009 – Gulating lagmannsrett LG-2011-204215 – Høyesterett HR-2014-496-A, (sak nr. 2013/1687), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: ConocoPhillips Skandinavia AS (advokat Eirik Jensen)

Ankemotpart: Staten v/Oljeskattekontoret (Regjeringsadvokaten v/advokat Anders F. Wilhelmsen – til prøve).

<p>Hva saken dreide seg om: <i>Spørsmål 1:</i> Høyesterett fant at selskapets leiekontrakt for kontorbygg Tangen 7 i Dusavika ikke var tatt ut av særskattepliktig virksomhet i 2003 da det ble truffet beslutning om salg av eiendommen, men i 2005 da det ble inngått avtale om frikjøp av leiekontrakten. Leien frem til frikjøpet i 2005 inklusive frikjøpsbeløpet på om lag 45 millioner</p>
--

kroner kunne følgelig fradras i særskattepliktig inntekt. **Spørsmål 2:** Høyesterett fant at salg av aksjene i et eiendomsselskap hvor skattyter tidligere hadde hatt sitt kontor, ikke kunne skattlegges som om det dreide seg om salg av eiendommen etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

Kort omtale av dommen:

Saksforholdet: Oljeselskapet Conoco hadde hovedkontor i kontorbygg i Tangen 7 i Dusavika som var eiet et datterselskap (heretter eiendomsselskapet). Etter fusjonen med Phillips Petroleum Company i 2002 ble kontoret for det fusjonerte selskap flyttet til Phillips kontorbygg i Tananger. Det gjensto da 8 år av leieperioden for kontorbygget i Tangen 7. Det videre hendelsesforløp kan sammenfattes slik:

- ✓ **29.09.2003** ble det truffet endelig beslutning om at Tangen 7 ikke skulle benyttes av den tidligere leietaker, ConocoPhillips Skandinavia (heretter ConocoPhillips), men at eiendommen skulle forsøkes solgt.
- ✓ **14.01.2005** ble Tangen 7 leiet ut til Stolt Offshore AS på en langsiktig kontrakt til en langt lavere pris enn det ConocoPhillips betalte.
- ✓ **14.01.2005** inngikk ConocoPhillips avtale med Havanacci AS om salg av aksjene i eiendomsselskapet – en avtale som fikk virkning fra **01.05.2005**. Etter avtalen skulle eiendomsselskapet fisjoneres da det også hadde andre aktiva som ConocoPhillips ikke skulle selge, slik at aksjesalget bare omfattet det selskap som etter fisjonen kun eide eiendommen.
- ✓ **17.01.2005** kjøpte ConocoPhillips seg fri fra leiekontrakten med virkning fra **01.05.2004** mot å betale en kompensasjon til eiendomsselskapet på om lag 45 millioner kroner.

Leiekontrakten – tidspunktet for uttak fra utvinningsvirksomhet: Ved endrings sak for inntektsårene 2001-2005 kom **Oljeskattenemnda** til at leiekontrakten måtte anses tatt ut av petroleumsvirksomheten allerede ved beslutningen om salg 29.09.2003 – noe som medførte at leien ikke lenger kunne fradragføres i særskattepliktig inntekt (78 %), men kun i landbasert inntekt (28 %). Det samme gjaldt da også for betalingen for frikjøpet av leiekontrakten.

Klagenemnda for oljeskatt – et flertall på 6 medlemmer fastholdt at leiekontrakten var tatt ut av utvinningsvirksomheten når konsernsjefen hadde besluttet at aksjene i eiendomsselskapet skulle selges. – Mindretallet på tre medlemmer fant at fremleien av Tangen 7 måtte anses for en tapsbegrensning knyttet til utvinningsvirksomheten og at kontrakten først var tatt ut av utvinningsvirksomheten ved frikjøpet i 2005.

Skattemessig gjennomskjæring – salg av aksjer i eiendomsselskap: Ved endringsvedtak for inntektsårene 2001-2005 fant **oljeskattenemnda** at reglene om ulovfestet gjennomskjæring kunne anvendes slik at ConocoPhillips ble skattlagt som om det forelå et direkte salg av kontorbygget Tangen 7 og ikke et skattefritt aksjesalg. Avgjørelsen ble fastholdt av klagenemnda i kjennelse 22.03.2010. **Klagenemndas flertall** på seks medlemmer begrunnet sitt standpunkt med at transaksjonens hovedsakelige formål var å spare skatt. Det var først etter at en kjøper var funnet og kjøpekontrakten inngått, at ConocoPhillips valgte en fisjon slik at salget kunne gjennomføres som et aksjesalg. Mindretallet mente at transaksjonen ikke kunne anses som

en illojal tilpasning til skattereglene og at vilkårene for gjennomskjæring ikke var oppfylt.

Rettslig overprøving: Stavanger tingrett opphevet ligningen for 2001-2005 da selskapet fikk medhold både med hensyn til tidspunktet for uttak av leiekontrakt og for spørsmålet om det var grunnlag for gjennomskjæring ved valg av transaksjonsform. Skattyter ble tilkjent noe i overkant av 1,6 millioner kroner i sakskostnader.

Gulating lagmannsrett fant at leiekontrakten var tatt ut av sokkelvirksomheten i 2003 og var videre enig i at det var grunnlag for gjennomskjæring.

Høyesterett kom til samme resultat som tingretten og stadfestet tingrettens dom og tilkjente skattyter ytterligere om lag 2,3 millioner kroner i sakskostnader for lagmannsrett og Høyesterett. ConocoPhillips fikk altså fradrag i sokkelinntekt for utgiftene knyttet til leiekontrakten frem til og med frikjøpet i 2005 – altså også inkludert frikjøpsbeløpet.

Høyesterett fant at transaksjonen med salg av aksjene i eiendomsselskapet, som var avtalt før den planlagte fisjonen fant sted – og således før ConocoPhillips kunne treffe et reelt valg om å selge eiendommen eller aksjene i det fisjonerte selskap – hovedsakelig var motivert av skattebesparelseshensyn. Ved å selge aksjene ble transaksjonen skattefri etter fritaksmetoden, mens et direkte salg av eiendommen ville utløst 28 % skatt av gevinst på eiendomsselskapets hånd.

Men selv om grunnvilkåret for gjennomskjæring var oppfylt, fant Høyesterett at tilleggsvilkåret ikke var oppfylt – dvs. at transaksjonen ikke fremsto som illojal når formålet med de sentrale skatteregler ble trukket inn. Det ble lagt vekt på at det i forarbeidene til fritaksmetoden (bl.a. i Ot. prp. 1 2004-2005 s. 75 flg.) gis uttrykk for at lovgiveren var meget vel klar over mulighetene for skattemotiverte transaksjoner og at aksjeeier i et eiendomsselskap etter innføringen av fritaksmetoden hadde et incentiv til å selge aksjene i stedet for å la eiendomsselskapet selge eiendommen. Når lovgiver med «åpne øyne» innfører et regelverk som innbyr til en organisasjonsform med å legge eiendeler – særlig fast eiendom – inn i datterselskaper, for deretter å selge aksjene når det ikke lenger er formålstjenlig å opprettholde eierinteressen i objektet, fremsto valget av å selge aksjene i stedet for eiendommen ikke som illojalt i forhold til formålet med de aktuelle skatteregler. Det ble også lagt vekt på at lovgiver i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden hadde diskutert om det var behov for særlige omgåelsesregler, men fant ikke å ville lovfeste noen slike.

Referentens kommentarer:

Uttak av leiekontrakt fra petroleumsvirksomhet: Spørsmålet her var når leiekontrakten var tatt ut av petroleumsutvinningsvirksomheten etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav f fjerde ledd. Før uttak av leiekontrakten kunne ConocoPhillips fradragføre leien i særskattepliktig inntekt (78 %) inklusive frikjøpsbeløpet ved avslutningen av kontraktsforholdet. Etter uttak ville fradrag bare kunne kreves i alminnelig, landbasert inntekt (28 %). Ligningsmyndighetene hevdet altså at tilknytningen ble brutt ved konsernsjefens beslutning i 2003, mens selskapet mente det først skjedde i 2005.

Et viktig poeng i domspremissenes er uttalelser om uttaksbegrepet i petroleumsskatteloven.

ConocoPhillips fikk ikke medhold i at uttak bare foreligger hvis driftsmiddelet *tas i bruk i annen inntektsgivende aktivitet* som er egnet til å gi overskudd (avsnitt 38). Etter Høyesteretts oppfatning måtte petroleumsskatteloven § 3 f (4) forstås slik at det forelå uttak når «*driftsmiddelet disponeres til et annet formål enn sokkelvirksomhet*». Men en *beslutning* om å nytte et driftsmiddel til andre formål, var ikke tilstrekkelig. Uttak foreligger først når en slik beslutning «*er effektuert*» (avsnitt 40).

Det er etter min mening lett å følge Høyesterett her. For eiendomsselskapet var *eiendommen Tangen 7* ervervet som et ledd i en landbasert utleievirksomhet, men for morselskapet, ConocoPhillips, var *leiekontrakten* et sentralt ledd i utvinningsvirksomheten til det tidligere Conoco-selskapet. Det forhold at eiendommen etter fusjonen og flyttingen av kontorene ikke lenger hadde noen interesse for ConocoPhillips, medfører likevel ikke at den tidligere inngåtte 10-års leiekontrakt mistet sin tilknytning til utvinningsvirksomheten. Begrunnelsen er at disse kostnader var pådratt som et ledd i utvinningsvirksomheten – altså forårsaket av denne virksomhet – og det gjelder også leien for den gjenværende del av leietiden etter at kontoret ble flyttet til Tananger. Det er derfor etter min mening rimelig klart at også den resterende del av leieperioden etter husleiekontrakten for Tangen 7 hadde en klar tilknytning til leietakers utvinningsvirksomhet og derfor først kunne anses for tatt ut av denne virksomhet når avtalen om frikjøp ble inngått.

Skattemessig gjennomskjæring – salget av aksjene i eiendomsselskapet: Den prinsipielt mest interessante side ved denne dom er Høyesteretts vurdering av gjennomskjæringsspørsmålet.

Det første spørsmål man kan undres over i denne sak er *tilordning av gevinst* ved skattemessig gjennomskjæring. Gevinsten ved å omklassifisere aksjesalget til et salg av eiendom ble tilordnet ConocoPhillips som aksjeeier og ikke eiendomsselskapet som eier og som det skattesubjekt som ville bli tilordnet gevinsten ved et direkte salg av eiendommen. Som saksøker anfører er dette et forhold som i seg selv er et argument mot gjennomskjæring i slike tilfeller (avsnitt 22).

Høyesterett starter med å påpeke at staten ville akseptert et aksjesalg uten gjennomskjæring hvis Tangen 7 hadde vært eiet av et single purpose selskap – dvs. et selskap med eiendommen som eneste eiendel av betydning. Grunnlaget for gjennomskjæring i skattevedtakene var altså at selskapet var blitt stiftet ved en fisjon som skjedde etter at det var inngått avtale om at aksjene skulle selges.

Høyesterett fant som nevnt at *grunnvilkåret for gjennomskjæring* var oppfylt, dvs. at fisjonen og det etterfølgende salg av aksjene i eiendomsselskapet var *hovedsakelig skattemessig motivert* (avsnitt 51). Dette er for så vidt ikke så overraskende. Det vanskeligere spørsmål i saken var om *tilleggsvilkåret for gjennomskjæring – illojalitet i forhold til skattereglens formål* – var oppfylt. I dette tilfelle var det altså spørsmål om den foretatte fisjon og salg av aksjene i eiendomsselskapet fremsto som illojalt i forhold til formålet bak fritaksmodellen (avsnitt 56).

Når spørsmålet formuleres på denne måte er det ikke overraskende at Høyesterett kom til at transaksjonen med fisjon og etterfølgende aksjesalg ikke fremsto som illojal i forhold til skattereglene. Formålet med fritaksmetoden var jo nettopp å gi aksjeselskaper muligheten til å

etablere eiendeler og virksomhet i egne datterselskap med mulighet til å realisere aksjene i datterselskapet uten beskatning. Og da må det være nærliggende at virkningen må være den samme om aksjene i et datterselskap realiseres etter at de ønskede eiendeler er skilt ut i et eget selskap ved en fisjon.

Dommen innebærer at tidligere uttalelser om at gjennomskjæring kan foretas hvis det gjennomføres en omorganisering etter at det er inngått avtale om salg av en eiendel, slik at det blir mulig å foreta et skattefritt aksjesalg som alternativ, ikke lenger kan opprettholdes. Dommen understreker etter min mening prinsippet om at skattyter kan tilpasse seg skattereglene ved organiseringen av sin virksomhet, uten at dette i utgangspunktet kan tilsidesettes etter reglene for skattemessig gjennomskjæring. Dette var i alle fall tilfelle for omorganiseringen og salget av eiendomsselskapet i denne sak, hvor det dreide seg om en tilpasning til fritaksmetoden.

Skattedirektoratet har i sin omtale av dommen, publisert 31.03.2014, trukket følgende konklusjon for dens følger for skattemessig gjennomskjæring:

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

Sett fra skattytersiden vil et mer begrenset anvendelsesområde for skattemessig gjennomskjæring gi større forutberegnelighet ved omstrukturering av selskaper i konsernforhold med salg av eiendeler/deler av virksomhet. Og resultatet av denne dom kan få stor praktisk betydning. Men etter min mening bør vi ikke avslutte her: Lovgiver bør etter min mening lovfeste gjennomskjæringsnormen med sikte på å gi regler med et mer forutsigbart anvendelsesområde enn dagens ulovfestede regler.

SYV

Domspremissene

- (1) Dommer **Kallerud**: Saken gjelder to spørsmål knyttet til ligningen av Norske ConocoPhillips AS i årene 2001-2005.
- (2) Den første problemstillingen gjelder tidspunktet for uttak av en leiekontrakt fra selskapets virksomhet på norsk sokkel, og dermed fra dets særskattepliktige virksomhet etter petroleumsskatteloven. Leiekontrakten gjaldt en kontorbygning eid av oljeselskapets heleide eiendomsselskap. Spørsmålet er om uttak skjedde allerede da det i 2003 ble truffet beslutning om at bygningen skulle avhendes, eller først ved frikjøpet av kontrakten da salget ble gjennomført i 2005. Inntil kontrakten ble tatt ut av særskatteområdet, kunne leieutgiftene fradragsføres i inntektene fra virksomheten på sokkelen. Skattesatsen er her vesentlig høyere enn for den landbaserte virksomheten.
- (3) Det andre spørsmålet er om oljeselskapets salg av aksjene i eiendomsselskapet i medhold av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen skal rubriseres som salg av fast eiendom, ikke

som aksjesalg. Fritaket for gevinstbeskatning ved overdragelse av aksjer kommer i tilfelle ikke til anvendelse.

- (4) ConocoPhillips Scandinavia AS drev – under ulike selskapsnavn – petroleumsvirksomhet på norsk sokkel. I de omstridte ligningsårene var betegnelsen Norske ConocoPhillips AS. Selskapet omtales heretter som oljeselskapet.
- (5) Selskapets hovedkontor var frem til høsten 2002 i Tangen 7 i Dusavika i Randaberg kommune. Bygget ble oppført av oljeselskapets datterselskap i perioden 1989-1991. Også datterselskapet har hatt forskjellige selskapsnavn. Det omtales heretter som eiendomsselskapet. Dette ble etablert som et « single purpose »-selskap med formål å eie bygningen og leie den ut til morselskapet. Senere ble også noe annen virksomhet lagt inn i selskapet. Den første leiekontrakten ble inngått i 1989 med 10 års løpetid regnet fra innflyttingen i desember 1990. Kontrakten ble i desember 2000 forlenget med ytterligere 10 år. Oljeselskapets plassbehov var da redusert, og den nye kontrakten gjaldt 85 prosent av bygningen. I en periode fremleide oljeselskapet en del av bygningen.
- (6) I november 2001 ble det norske oljeselskapets amerikanske morselskap – Conoco Inc. – fusjonert med Phillips Petroleum Company. Som følge av dette ble de ansatte høsten 2002 flyttet til Phillips' kontorbygg i Tananger. Bygningen i Dusavika ble da stående tom, og oljeselskapet engasjerte i januar 2003 Norwegian Properties AS for å finne fremleietakere.
- (7) Den 29. september 2003 ble det besluttet at bygningen i Dusavika ikke skulle benyttes av oljeselskapet, og at eiendommen skulle forsøkes solgt. Etter interne drøftelser om hvilken fremgangsmåte som var best, ga eiendomsselskapet i juli 2004 Norwegian Properties AS i oppdrag å finne en kjøper til eiendommen. Oljeselskapet forlenget samtidig oppdraget med å finne mulige fremleieleietakere.
- (8) Den 14. januar 2005 inngikk eiendomsselskapet en langsiktig leieavtale med Stolt Offshore AS. Det nye leieforholdet løp fra 1. mai 2005. Leien Stolt Offshore AS skulle betale, var vesentlig lavere enn den oljeselskapet betalte. Siden det fortsatt var nesten seks år igjen av kontraktperioden, avtalte partene 17. januar 2005 at oljeselskapet skulle kjøpe seg fri fra kontrakten. Frikjøpsbeløpet ble – etter at det var innhentet uttalelser fra uavhengige sakkyndige – fastsatt til om lag 45 millioner kroner. Oljeselskapets leieforhold opphørte 1. mai 2005.
- (9) Samme dag som den nye leiekontrakten ble inngått ble aksjene i eiendomsselskapet solgt fra oljeselskapet til Havanacci AS med virkning fra 1. mai 2005. Kjøpesummen var 176 millioner kroner. Siden det også var andre eiendeler mv. i eiendomsselskapet, ble det avtalt at selskapet skulle fisjoneres før aksjene ble overført til Havanacci AS. Etter fisjonen var eiendommen Tangen 7 den eneste eiendelen i det selskapet som ble solgt.
- (10) Oljeskattenemnda kom i endringssak for ligningsårene 2001-2005 til at leiekontrakten oljeselskapet hadde med eiendomsselskapet måtte anses tatt ut av petroleumsvirksomheten

allerede ved beslutningen i 2003 om at eiendommen skulle selges. Flertallet i nemnda – tre av fem medlemmer – fant også at aksjesalget på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen måtte omklassifiseres til eiendomssalg. I tillegg ble det foretatt endringer knyttet til andre forhold, som jeg ikke finner grunn til å gå inn på.

- (11) Oljeselskapet påklaget vedtakene til Klagenemnda for oljeskatt, men fikk ikke medhold.
- (12) Flertallet i klagenemnda – fire av medlemmene – kom i kjennelse 22. mars 2010 til at «i alle fall på det tidspunkt konsernsjefen besluttet at eiendommen skulle selges» forelå det et uttak av leiekontrakten. Flertallet viste særlig til at det var oljeselskapet, ikke eierselskapet, som ga megleren i oppdrag å selge eiendommen. Partene er for Høyesterett enige om at dette er en misforståelse. Det er på det rene at det var eierselskapet som ga salgsoppdraget. Flertallet fremhevet videre at hensikten med fremleieaktiviteten ikke var å begrense oljeselskapets tap innenfor sokkelvirksomheten, men å generere en fremtidig gevinst ved salg av eiendommen. Mindretallet i klagenemnda - tre medlemmer – mente at fremleien av Tangen 7 måtte anses som tapsbegrensning innenfor sokkelvirksomheten.
- (13) Når det gjelder aksjesalget, mente et flertall på seks medlemmer i klagenemnda at det var grunnlag for gjennomskjæring, og at dette måtte behandles som et eiendomssalg. Klagenemnda kom enstemmig til at selskapets hovedsakelige formål med den valgte transaksjonsformen var å spare skatt. Flertallet mente videre at det forelå slike særlige omstendigheter at det ga grunnlag for gjennomskjæring. Det ble vist til at det først var etter at en kjøper var funnet, og kjøpekontrakten inngått, at selskapet valgte å gjennomføre en fisjon slik at eiendommen kunne selges i form av aksjer. Mindretallet uttrykte tvil om tidspunktet for transaksjonen bør være avgjørende, og kom etter en helhetsvurdering til at transaksjonen ikke kunne anses som en illojal tilpasning til skattereglene.
- (14) Oljeselskapet reiste sak om gyldigheten av klagenemndas vedtak for Stavanger tingrett, som 5. oktober 2011 avsa dom med denne domsslutning:

«1. Ligningen av Norske ConocoPhillips AS for inntektsårene 2001-2005 oppheves.

2. ConocoPhillips Skandinavia AS tilkjennes sakens omkostninger med kr 1.620.498 – enmillionsekshundreogtjuetusenfirehundreogtjue - . I tillegg kommer rettens gebyr og andre lovbestemte utgifter. Beløpet forfaller til betaling innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.»

- (15) Oljeselskapet fikk medhold i tingretten, også for så vidt gjaldt sider ved ligningen som ikke er tvistetema for Høyesterett. Tingretten sluttet seg til begrunnelsen fra mindretallet i klagenemnda både når det gjaldt uttaksspørsmålet og spørsmålet om gjennomskjæring.
- (16) Staten anket til Gulating lagmannsrett. Lagmannsretten, satt med fagkyndige meddommere, avsa 26. april 2013 dom [LG-2011-204215] med slik domsslutning:

«1. Klagenemnda for oljeskatt sin kjennelse av 22. mars 2010 oppheves.

2. Ved ny ligning skal ligningsmyndighetene legge til grunn den avtalte interne leiepris, samt fradragsført frikjøpsbeløp for 2005.
3. Sakskostnader for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.»

(17) Lagmannsretten kom til at leiekontrakten måtte anses tatt ut av sokkelvirksomheten i 2003, og viste til begrunnelsen fra flertallet i klagenemnda. Det var dissens når det gjaldt de nærmere konsekvenser av uttaket. I likhet med flertallet i klagenemnda fant lagmannsretten – enstemmig – at det var grunnlag for gjennomskjæring. For så vidt gjaldt de andre spørsmålene lagmannsretten tok stilling til, fikk selskapet medhold. Punkt 2 i lagmannsrettens dom knytter seg til disse forholdene.

(18) ConocoPhillips Scandinavia AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Staten innga avledet anke. Ved ankeutvalgets beslutning 5. november 2013 ble bare oljeselskapets anke tillatt fremmet.

(19) Den ankende part – ConocoPhillips Scandinavia AS – har i hovedtrekk anført:

(20) En beslutning om et fremtidig salg er ikke tilstrekkelig til å konstatere uttak av et driftsmiddel. Det må finne sted en faktisk overføringshendelse. Leiekontrakten forble en reell og løpende utgiftspost i oljeselskapets sokkelvirksomhet helt frem til den ble frikjøpt samtidig med salget av eiendommen. For at det skal foreligge et uttak må driftsmiddelet under enhver omstendighet overføres til en annen inntektsgivende aktivitet utenfor særskatteområdet som var egnet til å gå med overskudd. Det var ikke tilfellet her.

(21) Vilkårene for skatterettslig gjennomskjæring er ikke oppfylt. Fisjonen var for en del skattemessig motivert, men det var også andre grunner til at salget ble gjennomført på denne måten. Blant annet ønsket kjøperen det slik, og det sparte dokumentavgift. I tillegg kommer at det fantes en alternativ fremgangsmåte ved at ikke-relevante aktiva kunne vært avhendet før salget av aksjene. Dette ville heller ikke medført vesentlig skatt.

(22) Den fremgangsmåten selskapet valgte, var ikke i strid med skattereglenes formål, og den var ikke illojal. Aksjesalg etter fisjon er en ordinær fremgangsmåte ved overføring av eiendommer og hadde virkninger utover det skattemessige. Gjennomskjæring vil dessuten få paradoksale konsekvenser: Etter gjennomskjæringen skal gevinsten beskattes som ved et ordinært salg av fast eiendom. Likevel er det ikke eieren av eiendommen – eiendomsselskapet – som holdes skatterettslig ansvarlig, men oljeselskapet som bare var leietaker i bygningen. Dette er i seg selv et argument mot gjennomskjæring.

(23) ConocoPhillips Scandinavia AS har lagt ned slik påstand:

- «1. Ligningen av Norske ConocoPhillips AS for inntektsårene 2001-2005 oppheves.
2. ConocoPhillips Scandinavia AS tilkjennes sakskostnader for alle retter.»

(24) Ankemotparten – staten ved Oljeskattekontoret – har i hovedtrekk anført:

- (25) Uttaksbestemmelsen stiller ingen krav til bruken av driftsmiddelet. Det avgjørende er at driftsmiddelet – her leiekontrakten – ikke lenger benyttes i sokkelvirksomheten.
- (26) Uttaket skjedde da det ble besluttet at eiendommen skulle selges. Denne beslutningen ga opphav til en ny måte å bruke leiekontrakten på. Oljeselskapets forsøk på å skaffe andre leietakere hadde da ikke lenger som mål å begrense selskapets eget tap i sokkelvirksomheten, og var uten sammenheng med oljevirksomheten. Etter at det var besluttet salg, dominerte ønsket om å etablere gode og langsiktige leieavtaler for derigjennom å øke salgsverdien. Gevinsten ved dette ville tilfalle oljeselskapet som eeneier av eiendomsselskapet. En ordinær leietaker ville ikke opptrådt på denne måten.
- (27) Vi står overfor en typisk gjennomskjæringsituasjon. Oljeselskapet innrettet seg utelukkende med tanke på å unngå skatt.
- (28) Det som skulle selges var eiendommen. I stedet for å gå frem på vanlig måte ved eiendomsoverdragelse, ble det valgt en kunstig form med fisjon og etterfølgende aksjesalg. De tidsnære bevis trekker klart i retning av at dette hovedsakelig var skattemotivert. Noe annet plausibelt formål er ikke påvist. At fissionsbeslutningen først tas etter at det var kommet inn bud på eiendommen, viser at skatteomgåelsen er styrende for valget av transaksjonsform.
- (29) Det er riktig at en unngår dokumentavgift ved å overdra aksjer istedenfor eiendom. Denne fordelene blir imidlertid mer enn veid opp av at prisen ved aksjekjøp – på grunn av lavere avskrivningsgrunnlag – regelmessig vil være betydelig lavere enn ved et ordinært salg av eiendommen. Det ville for øvrig ha vært paradoksalt om en ellers godt begrunnet skattemessig gjennomskjæring skulle bli hindret fordi en ved transaksjonsformen også unngår en offentlig avgift.
- (30) Salg av eiendommen i form av aksjesalg etter fisjon var både i strid med formålet med fissionsreglene og reglene om fritak for gevinstbeskatning ved salg av aksjer. Oljeselskapets fremgangsmåte er illojal. Den reelle virkningen av transaksjonen er at eiendommen skifter eier. Fissionen og det påfølgende aksjesalget har ingen forretningsmessig egenverdi.
- (31) Det er ikke riktig at det samme skattemessige resultatet kunne ha vært oppnådd på en annen og uangripelig måte. Dersom selskapet hadde valgt å selge ut de andre eiendelene i selskapet enn Tangen 7, ville det utløst gevinstbeskatning.
- (32) Det er ikke til hinder for gjennomskjæring at skatteplikten legges på oljeselskapet selv om dette ikke var eier. Ved gjennomskjæringen omklassifiseres vederlaget oljeselskapet mottar for aksjene til gevinst ved eiendomssalg. Det er ikke unaturlig at denne gevinsten tilordnes oljeselskapet.
- (33) Staten har lagt ned slik påstand:

«1. Anken forkastes.

2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnadene for Høyesterett.»

(34) Mitt syn på saken

(35) Jeg ser først på *uttaksspørsmålet*.

(36) Partene er enige om at leiekontrakten var et immaterielt driftsmiddel for oljeselskapet. Det er videre på det rene at leiekostnadene var fradragsberettiget i sokkelinntekten inntil kontrakten ble tatt ut av denne virksomheten. Spørsmålet er når uttaket skjedde.

(37) Den alminnelige uttaksregelen i skatteloven § 5-2 gjelder gaveoverføring og uttak til skattyterens eget bruk. Flytting av driftsmidler mellom skattyterens virksomheter utløser ikke skatteplikt. Med bakgrunn i den vesentlig høyere skattesatsen som gjelder for sokkelvirksomheten sammenlignet med skattenivået for den landbaserte virksomheten, er dette regulert annerledes i petroleumsskatteloven § 3 bokstav f fjerde ledd. Det heter her at «[u]ttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet likestilles med realisasjon ...». Det er videre gitt en regel om hvordan gevinsten, eller tapet, skal fastsettes.

(38) Det sies i bestemmelsen intet om hva som nærmere menes med «uttak». Oljeselskapet har under henvisning til forarbeidene gjort gjeldende at uttak bare foreligger dersom driftsmiddelet tas i bruk i annen inntektsgivende aktivitet som er egnet til å gå med overskudd. Dette er jeg ikke enig i.

(39) Etter ordlyden stilles ingen krav til hvordan driftsmiddelet nyttes etter at det ikke lenger brukes i særskattepliktig virksomhet. I Ot.prp.nr.36 (1997-1998) side 22 heter det riktignok blant annet at bestemmelsen «... skal gjelde hvor driftsmidlet overføres til bruk i annen inntektsgivende aktivitet skattyter har på land ...». Samtidig vises det til at bestemmelsen bare er ment å supplere den alminnelige regelen om uttak til eget bruk mv. Etter mitt syn kan ikke forarbeidene oppfattes slik at de - uten støtte i ordlyden – angir en skranke for anvendelsesområdet. Lest i sammenheng er det ikke grunnlag for å forstå forarbeidsuttalelsene som mer enn en illustrasjon på den antakelig mest praktiske uttakssituasjonen for virksomheter på sokkelen.

(40) Petroleumsskatteloven § 3 bokstav f fjerde ledd må på denne bakgrunn forstås slik at det avgjørende for om det foreligger et uttak i bestemmelsens forstand, er at driftsmiddelet disponeres til et annet formål enn sokkelvirksomhet.

(41) På den annen side foreligger etter mitt syn et «uttak» først når en avgjørelse om å nytte driftsmiddelet utenfor sokkelvirksomheten er effektuert. En ren beslutning om endret bruk i fremtiden faller utenfor lovens ordlyd. En annen forståelse ville ikke gi den klarhet og forutberegnelighet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket, se Rt-1990-1293 (Ytterbøe) med videre henvisninger.

- (42) Staten anfører imidlertid at det er kombinasjonen av beslutningen om salg og den senere aktivitet i selskapene som samlet sett utgjør et uttak. Jeg er ikke enig i dette.
- (43) Forsøkene på å få etablert nye leieforhold kan etter mitt syn ikke medføre at beslutningen om salg regnes som et uttak av leiekontrakten. Staten har riktignok rett i at oljeselskapet – som eneaksjonær i eierselskapet - hadde interesse i at salgsprisen ble høyest mulig. Et vesentlig element i dette var å få på plass en best mulig leieavtale med en ny og solid leietaker. Men forsøkene på å skaffe en annen leietaker kan ikke, selv om formålet også var å øke salgsprisen, anses som uttak så lenge oljeselskapets egen leieforpliktelse fortsatt løper. Først ved frikjøpet av leiekontrakten i forbindelse med salget av eiendommen ble oljeselskapet fri sin forpliktelse, og først da ble leiekontrakten etter mitt syn tatt ut av oljevirkosomheten.
- (44) Oljeselskapet har etter dette krav på fradrag i sokkelinntekten for utgiftene knyttet til leiekontrakten frem til og med frikjøpet i 2005. Størrelsen på frikjøpsbeløpet er rettskraftig avgjort ved lagmannsrettens dom.
- (45) Jeg går så over til spørsmålet om gjennomskjæring knyttet til salget av Tangen 7.
- (46) Etter «fritaksmetoden» er et aksjeselskaps gevinst ved salg av aksjer fritatt for skatteplikt, se skatteloven § 2-38. Heller ikke fisjon av et aksjeselskap utløser skatteplikt, se skatteloven § 11-4. Det er dermed klart at oljeselskapets salg av aksjene i datterselskapet som eide eiendommen Tangen 7, i utgangspunktet var fritatt for skatt. Skal selskapet likevel skattlegges for den gevinsten som oppstod ved transaksjonen, må dette forankres i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.
- (47) Staten aksepterer at aksjegevinsten ville ha vært skattefri dersom eiendomsselskapet i hele sin levetid hadde vært et « single purpose »-selskap med Tangen 7 som sin eneste eiendel. Kjernen i statens argumentasjon er imidlertid at oljeselskapet illojalt omgikk skattereglene når det – etter at salg av eiendommen var avtalt – besørget fisjon av eiendomsselskapet for deretter å selge aksjene i dette selskapet skattefritt.
- (48) Gjennomskjæringsnormen er behandlet i en rekke høyesterettsdommer, og ligger fast. Jeg finner det hensiktsmessig å gjengi oppsummeringen i den sist avsagte dom om temaet i Høyesterett, Rt-2012-1888 (Dyvi), avsnitt 37:
- «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 skattereglens formål å legge disposisjonen til

grunn for beskatningen, se Rt-2008-1537 – ConocoPhillips-dommen – avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis.»

- (49) Hvorvidt gjennomskjæring skal tillates må skje ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, jf. avsnitt 38-39 i Dyvi-dommen med videre henvisninger til tidligere praksis. I vår sak er det fisjonen av eiendomsselskapet og det etterfølgende aksjesalget som er gjenstand for vurdering.
- (50) Det er et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige motivet for transaksjonen var å spare skatt. Når det gjelder det nærmere innhold av dette, viser jeg til Dyvi-dommen med videre henvisninger til tidligere rettspraksis, se avsnitt 42.
- (51) Etter mitt syn er det ikke tvilsomt at skattebesparelse var den klart viktigste motivasjonsfaktoren for oljeselskapets valg av løsningen med fisjon og etterfølgende aksjesalg. Det er på det rene at oljeselskapet overveide skattespørsmålet før salget, og at dette var viktig ved valget av overføringsform. En korrigert skatteberegning fremlagt for Høyesterett viser at gevinsten ved salget var om lag 63 millioner kroner, og at selskapet sparte ca. 17,5 millioner kroner i skatt. Når en profesjonell næringslivsaktør oppnår en så betydelig skattebesparelse ved valg av transaksjonsform, er det en sterk presumpsjon for at det hovedsakelige formålet med disposisjonen var å spare skatt. Etter min mening foreligger det ikke andre omstendigheter som i vesentlig grad kan endre bildet. Jeg finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette, siden det – som jeg straks kommer til – etter mitt syn er klart at transaksjonen ikke stred mot skattereglenes formål, og at det derfor ikke er grunnlag for gjennomskjæring.
- (52) Ved totalvurderingen, som jeg nå går over til, må formålet med flere sentrale skatteregler trekkes inn.
- (53) Isolert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning. Dette er imidlertid uten interesse fordi reglene i fritaksmodellen nettopp har til hensikt å unnta slike gevinster fra beskatning.
- (54) Etter fritaksmodellen unntas som nevnt selskapsaksjonærer fra beskatning av gevinst ved salg av aksjer. Den sentrale begrunnelse for å innføre denne ordningen var å forhindre at aksjeinntekter ble beskattet flere ganger, såkalt kjedebeskatning, se St.meld.nr.29 (2003-2004) side 105 flg., Innst.S.nr.232 (2003-2004) side 55, Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 52 flg. og Innst.O.nr.10 (2004-2005) side 37. I stortingsmeldingen gis på side 108 en nærmere begrunnelse for innføring av fritaksmodellen som har interesse for vår sak:
- «Etter departementets syn bør det legges betydelig vekt på å unngå kjedebeskatning av inntekt i eierkjeder med flere norske selskaper. Kjedebeskatning er uheldig fordi det vil favorisere virksomhet som er organisert i flate selskapsstrukturer, fremfor konserner med mange ledd av selskaper. ... Videre medfører kjedebeskatning at kapital til en viss grad blir låst inne i etablerte strukturer, og forhindrer at kapitalen allokeres slik at det samlede overskuddet gjøres størst mulig.

Verdiskapingen i selskapssektoren beskattes når den materialiserer seg i form av opptjente inntekter for selskapene. Skattefritak for selskapers aksjeinntekter medfører at denne verdiskapingen kan overføres til selskapsaksjonærer uten ytterligere beskatning. Derved forhindres kjedebeskatning, samtidig som kapitalmobiliteten innenfor selskapssektoren bedres sammenlignet med dagens system. Med en fritaksmetode blir aksjeinntekter først beskattet når de tas ut av selskapssektoren, i form av utbytte eller aksjegevinst som tilfaller personlige norske aksjonærer.»

(55) I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 55 vises det til vurderingene i stortingsmeldingen.

(56) Jeg har vanskelig for å se at resultatet av den aktuelle transaksjonen er i strid med formålet bak fritaksmodellen slik dette er beskrevet i forarbeidene. Verdiskapingen i eiendomsselskapet er på vanlig måte beskattet i den grad den har materialisert seg i form av opptjente inntekter i dette selskapet. Skattefritaket for gevinsten ved salg av aksjene medfører at verdiskapingen i eiendomsselskapet overføres til oljeselskapet uten ytterligere beskatning. Aksjeinntekten er ikke tatt ut av selskapssektoren, og kjedebeskatning er unngått i tråd med regelens formål.

(57) Formålet med reglene om skattefritak ved fisjon av aksjeselskap er omtalt blant annet i Ot.prp.nr.71 (1995-1996) 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.

(60) På denne bakgrunn må det konstateres at det i vår sak, sett fra kjøperens side, var godt forretningsmessig begrunnet å overta aksjene i eiendomsselskapet fremfor å kjøpe eiendommen. Også ut fra andre forhold kan det ha vært gunstig for kjøperen å overta et allerede etablert aksjeselskap. Fisjon for å etablere et «rent» selskap var en hensiktsmessig måte å ordne dette. For selgeren var riktignok skattebesparelse det dominerende motiv. Men jeg har vanskelig for å se at dette skulle være tilstrekkelig til å konstatere at skattefritak i vår

sak ville være i strid med formålet bak fritaksregelen for fisjon av aksjeselskap. Slik fritaksmodellen er utformet og begrunnet, er det etter mitt syn generelt ikke noe å innvende mot overføring av eiendom gjennom skattefritt salg av aksjene i et datterselskap hvis eneste eiendel er den faste eiendommen som ønskes solgt. Med dette som utgangspunkt har jeg vanskelig for å se at det skulle stille seg annerledes om denne situasjonen – som i vår sak – oppnås gjennom en fisjon.

- (61) Staten legger vesentlig vekt på den tidsmessige nærhet i transaksjonene – særlig at fissionsbeslutningen først ble tatt etter at salget var avtalt. Etter min oppfatning gir ikke tidsmomentet oljeselskapets handlemåte et illojalt preg. Jeg har allerede konstatert at det ikke kan reises innvendinger mot overdragelse av eiendom i form av skattefritt salg av aksjer i et «single purpose»-selskap, heller ikke om selskapet har fått denne egenskapen etter en fisjon. Det lar seg da vanskelig begrunne at en ellers akseptabel fremgangsmåte skal bli illojal og gjenstand for gjennomskjæring bare fordi fisjonen og salget skjer tilnærmet samtidig.
- (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:
- «Departementet fremmer ingen konkrete forslag nå, men vil vurdere behovet løpende, blant annet under hensyntaken til erfaringene med fritaksmetoden.»
- (64) Det synes på det rene at næringslivet har innrettet seg etter fritaksmetoden slik at salg av fast eiendom i atskillig utstrekning skjer ved salg av aksjer. Det heter således i Meld. St. 11 (2010-2011) «Evaluering av skattereformen 2006» side 103:
- «Etter departementets syn er det grunn til å anta at fritaksmetoden påvirker hvordan virksomhet struktureres. Fritaksmetoden er trolig en medvirkende årsak til at eiendeler med lav avskrivningssats, for eksempel fast eiendom, i mange tilfeller etableres i egne selskaper.»
- (65) I meldingen nevnes også at gjennomskjæringssynspunkter kan være «mer nærliggende» der selskapet omstruktureres i umiddelbar sammenheng med salget, og at

transaksjonsformen «i enkelte slike tilfeller» kan «framstå som hovedsakelig skattemessig motivert og illojal mot målet med skattereglene». Departementet uttaler imidlertid avslutningsvis at det fortsatt ikke vil lovfeste omgåelsesregler, men kan «... ikke utelukke at tiltak vil bli vurdert senere».

(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.

(67) Jeg konkluderer etter dette med at det ikke er grunnlag for gjennomskjæring i vår sak.

(68) Oljeselskapets anke fører etter dette frem.

(69) ConocoPhillips Skandinavia AS har vunnet saken fullstendig og bør tilkjennes saks kostnader for alle instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2.

(70) Tingretten tilkjente oljeselskapet saks kostnader, men med et mindre beløp enn det selskapet krevde. Utmålingen er ikke angrepet.

(71) For lagmannsretten krevde oljeselskapet 1 555 702 kroner og for Høyesterett har selskapet krevd 770 869 kroner. Oppgavene legges til grunn. I tillegg kommer ankegebyr for Høyesterett med 23 220 kroner. Saks kostnader for lagmannsretten og Høyesterett tilkjennes etter dette med i alt 2 349 791 kroner.

(72) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I saks kostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Oljeskattekontoret 2 349 791 – tomillionertrehundreogførtinitusensjuhundreogtrenten - kroner til ConocoPhillips Skandinavia AS innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

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

(74) Dommer **Tønder**: Likeså.

(75) Dommer **Bårdsen**: Likeså.

(76) Dommer **Skoghøy**: Likeså.

(77) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. *Tingrettens dom stadfestes.*
2. *I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Oljeskattekontoret 2 349 791 – tomillionertrehundreogførtinitusensjuhundreognittien - kroner til ConocoPhillips Skandinavia AS innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.*

Lagmannsrettsdommer

SKN 14-034 Straff ved brudd på bokføringsloven, ligningsloven mv.

Lovstoff: Skatteloven § 9-2 og § 13-1, ligningsloven § 9-6 og § 8-1.

Agder lagmannsrett: Dom av 31. mars 2014, **sak nr.:** LA-2013-11103

Dommere: Lagdommer Tone Kleven. Lagdommer Jan Helliesen. Ekstraordinær lagdommer Ivar Oftedahl. Meddommere: divisjonsleder Frode Høyland, statsaut. revisor Øystein Andreas Kvåse, psykiatrisk sykepleier Karin Britt Ubostad, daglig leder Svein Torvald Tønnessen Vangen. **Saksgang:** Kristiansand tingrett TKISA-2012-124780 - Agder lagmannsrett LA-2013-11103 (13-011103AST-ALAG).

Parter: Agder statsadvokatembeter (Politiadvokat Hilde Almåsstø) mot A (Advokat Christian Fredrik Bonnevie Hjort).

Sammendrag: En 51 år gammel mann ble domfelt for overtredelse av bl.a. bokføringsloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven og straffeloven § 270. Han ble idømt en straff på fengsel i 1 år, hvorav 6 måneder ble gjort betinget med en prøvetid på 2 år. Erstatningskrav som ble fremmet i anledning straffesaken ble avvist. Tiltalte ble frifunnet for brudd på opplysningsplikten i medhold av skattebetalingsloven knyttet til naturalytelser for frivillige deltakere ved festivalarrangementet samt for honorar til utenlandske artister.

Ved tiltalebeslutning utferdiget av Agder politidistrikt 31.07.2012 er A, født 0.0.1962, satt under tiltale ved Agder lagmannsrett for overtredelse av:

«I Bokføringsloven § 15 første ledd første punktum jf § 7 første ledd

for som bokføringspliktig vesentlig å ha unnlatt å bokføre alle opplysninger som var nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5 og pliktig regnskapsrapportering.

jf § 4 - Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med bl.a. følgende grunnleggende prinsipper:

jf nr 2 - Fullstendighet - Alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres på en fullstendig måte i regnskapssystemet.

jf nr 3 - Realitet - Bokførte opplysninger skal være resultat av faktisk inntrufne hendelser og skal gjelde den bokføringspliktige virksomheten.

jf nr 4 - Nøyaktighet - Opplysninger skal bokføres og spesifiseres korrekt og nøyaktig.

jf nr 5 - Ajourhold - Opplysninger skal bokføres og spesifiseres så ofte som opplysningenes karakter og den bokføringspliktige virksomhetens art og omfang tilsier.

jf nr 6 - Dokumentasjon av bokførte opplysninger - Bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som viser deres berettigelse.

jf § 7 annet ledd - Bokføring skal skje så ofte som virksomhetens og transaksjonenes art og omfang tilsier. Bokføringen skal være ajour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned.

jf bokføringsforskriften § 5-1-1. Dokumentasjon av salg av varer og tjenester skal minst inneholde:

1. Nummer og dato for utstedelse av dokumentasjonen,
2. angivelse av partene,
3. ytelsens art og omfang,
4. tidspunkt og sted for levering av ytelsen,
5. vederlag og betalingsforfall, og
6. eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift.

jf bokføringsforskriften § 5-1-2 tredje ledd - Angivelse av selger skal minst omfatte selgers navn og organisasjonsnummer.

jf bokføringsforskriften § 5-3-3 første og annet ledd - Det skal daglig utarbeides daterte, nummererte summeringsstrimler (z-rapporter) eller tilsvarende rapporter over opplysninger som er registrert på kassaapparat, terminal eller likeverdig system. Dokumentasjon av kontantsalg sammenholdt med daglig opptelling av kassebeholdning skal dateres og det skal fremgå hvem som har foretatt opptelling av kassebeholdningen. Eventuelle differanser skal forklares.

Grunnlag:

a)

I egenskap av styreleder (enestyre) og reell daglig leder i X AS med org.nr 000 000 000 i bygning 00 Y i Kristiansand, i tidsrommet fra stiftelse 15. juni 2008 - konkursåpning 5. oktober 2009 unnlot han å sørge for

- rutiner for dokumentasjon, registrering og avstemming av kontantsalg
- rutiner for å henføre inntekter og utgifter til korrekt part i konsernet
- rutiner for at alle nødvendige regnskapsdokumenter var tilgjengelig for avstemming av regnskapet.

Kasseoppgjør var ikke fullstendig, kassebeholdning var negativ med kr 572.431 og regnskapet var ikke avstemt pr 31. august 2009.

Overtredelsen ansees som vesentlig, fordi det legges vekt på omfanget.

b)

I egenskap av styreleder (enestyre) og reell daglig leder i Z AS med org.nr 000 000 000 i bygning 00 Y i Kristiansand, i tidsrommet fra stiftelse 15. juni 2008 - konkursåpning 5. oktober 2009 unnlot han å sørge for

- rutiner for dokumentasjon, registrering og avstemming av kontantsalg
- rutiner for å henføre inntekter og utgifter til korrekt part i konsernet
- at det ble benyttet korrekt salgsdokumentasjon. Salgskvitteringer ble dels skrevet ut i ikke-eksisterende selskaps navn, dels med feil organisasjonsnummer.

Det manglet oversikt over kasseoppgjør og daglig avstemming av kassene skjedde ikke, slik at omsetning med minst kr 1.100.000 var ikke ført og bokført kassebeholdning var ca kr 2.200.000 for høy.

Overtredelsen ansees som vesentlig, fordi det legges vekt på omfanget.

c)

I egenskap av styreleder (enestyre) og reell daglig leder (fra 31.8.2009) i Æ AS med org.nr 000 000 000 i bygning 00 Y i Kristiansand, i tidsrommet fra 1. juli - konkursåpning 16. november 2009 (oppbud) unnlot han å føre eller sørge for å føre fullstendig regnskap og/eller å holde regnskaper ajour. Overtredelsen ansees som vesentlig, fordi det legges vekt på omfanget.

II Bokføringsloven § 15 annet ledd jf § 7 første ledd

for som bokføringspliktig å ha unnlatt å bokføre alle opplysninger som var nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i lovens § 5 og pliktig regnskapsrapportering.

Grunnlag:

a)

I egenskap av styreleder (enestyre) og reell daglig leder i Ø AS med org.nr 000 000 000 i bygning 00 Y i Kristiansand, i tidsrommet fra 1. juni - konkursåpning 23. desember 2009 (oppbud) unnlot han å sørge for å holde regnskapet ajour for samme tidsrom.

b)

I egenskap av styreleder (enestyre) og reell daglig leder i Å AS med org.nr 000 000 000 i bygning 00 Y i Kristiansand, i tidsrommet fra 30. april - konkursåpning 16. november 2009 (oppbud) unnlot han å føre eller sørge for å føre fullstendig regnskap og/eller å holde regnskaper ajour.

III Merverdiavgiftsloven § 72 nr 2 annet ledd jf nr 3

for i hensikt å unndra avgift forsettlig å ha unnlatt å la seg registrere etter bestemmelsene i kap. VII eller å sende omsetningsoppgave i kap. VIII

Grunnlag:

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag b (Z AS), unnlot han i tidsrommet fra ca 10. juni 2009 - konkursåpning 5. oktober 2009 å sørge for registrering av selskapet i

merverdiavgiftsmanntallet og/eller å sende omsetningsoppgaver til Skatteetaten, til tross for at selskapet utfakturerte med merverdiavgift. Unndratt merverdiavgift utgjorde netto kr 1.200.000.

IV Straffeloven § 270 første ledd nr 1 jf annet ledd jf § 271, jf. strl § 49

for i hensikt å skaffe seg eller andre en uberettiget vinning ved å fremkalle, styrke eller utnytte en villfarelse, rettsstridig forleder noen til en handling som volder fare for tap, idet bedrageriet anses som grovt, særlig fordi handlingen har voldt betydelig økonomisk skade

Grunnlag er følgende forhold eller medvirkning til dette:

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag a (X AS) i begynnelsen av august 2009 i Kristiansand, underskrev han en lønnsavtale med B og medvirket til at hun via bostyrer C i konkursboet X AS fremmet en søknad til NAV Lønnsgaranti og forsøkte å forlede ansatte i NAV Lønnsgaranti til å utbetale til seg tilsammen kr 117.340, til tross for at hun var engasjert i X AS gjennom sitt enkeltpersonsforetak B med org.nr 000 000 000. Forsøket lyktes ikke, fordi bostyrer fant mailkorrespondanse mellom partene som viste at hun hadde fakturert for sine tjenester, og varslet NAV Lønnsgaranti. Forholdet er grovt, fordi handlingen ville ha voldt betydelig økonomisk skade.

V Ligningsloven § 12-1 nr 1 d

for på annen måte vesentlig å ha overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov.

jf ligningsloven § 4-7 nr 1 a, hvoretter selskap mv. skal levere selvangivelse innen utgangen av mai i året etter inntektsåret

jf folketrygdloven § 24-4 femte ledd, hvoretter den som forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å sende inn pliktig oppgave til skatteoppkreveren eller ligningsmyndighetene i forbindelse med beregning, fastsetting eller endring av arbeidsgiveravgiften, straffes etter bestemmelsene i ligningsloven kapittel 12

jf folketrygdloven § 24-3, hvoretter arbeidsgiver av eget tiltak skal beregne arbeidsgiveravgiften og innlevere oppgave sammen med oppgave over foretatt forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5-11 første ledd

jf skattebetalingsloven § 5-11 første ledd, hvoretter oppgave skal inngis hver 15. annenhver måned for de 2 foregående måneder

Grunnlag:

a)

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag b (Z AS), unnlot han innen fristen 31. mai 2009 å innlevere selvangivelse for selskapet for 2008 til ligningsmyndighetene.

b)

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag a (X AS), unnlot han innen fristen 31. mai 2009 å innlevere selvangivelse for selskapet for 2008 til ligningsmyndighetene.

c)

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag a (X AS), unnlot han innen fristen 15. september 2009 å innlevere oppgave for 4. termin til skatteoppkreveren over grunnlaget for arbeidsgiveravgiften med tilsammen kr 2.162.940 (1.006.690 + 1.156.250). Arbeidsgiveravgiften (14,1 %) utgjorde kr 304.974.

d)

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag c (Æ AS) unnlot han i tidsrommet fra 15. mars - 15. november 2009 å innlevere oppgave for 1.-5. termin til skatteoppkreveren over grunnlaget for arbeidsgiveravgift med tilsammen kr 52.553. Skattetrekk og arbeidsgiveravgift (14,1 %) utgjorde hhv. kr 8.960 og kr 7.410.

VI Skattebetalingsloven § 18-1 første ledd første straffalternativ

for som pliktig til å foreta forskuddstrekk etter kapittel 5, forsettlig eller grovt uaktsomt å ha unnlatt å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, herunder separering etter § 5-12

jf artistskatteloven § 7 første ledd, hvoretter den som utbetaler bruttoinntekt som nevnt i § 1 av eget tiltak skal sørge for at skattetrekk foretas og innbetales.

jf artistskatteloven § 11 første ledd, hvoretter skattekontoret på bakgrunn av meldepliktiges opplysninger mv utsteder en oppgjørsblankett for den som er trekkpliktig etter § 7. Den trekkpliktige skal gi opplysninger om samtlige skattepliktige ytelser som er utbetalt til artisten i forbindelse med arrangementet, og eventuelle fradragsberettigede utgifter, samt beregne skattetrekkets størrelse.

jf artistskatteloven § 12 andre ledd, hvoretter den øvrige skattelovgivning, herunder ligningsloven og skattebetalingsloven, kommer til anvendelse så langt annet ikke følger av denne lov med forskrifter. Trekkplikt, oppgaveplikt og opplysningsplikt etter denne lov, og forsømmelse av slik plikt, har samme virkning som tilsvarende plikt og forsømmelse etter de nevnte lover

Grunnlag:

a)

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag b (Z AS), senest første virkedag etter lønnsutbetaling i tidsrommet fra ca 1. juli - 31. august 2009 (4. termin), unnlot han å gjennomføre korrekt forskuddstrekk i lønnsutbetalinger til ansatte og å innsette beløpet på skattetrekkkonto. Forskuddstrekket utgjorde kr 48.525, men pga. pengemangel skulle lønnsutbetalingen vært nedsatt og forskuddstrekk beregnet til ca kr 28.000.

b)

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag a (X AS), senest første virkedag etter lønnsutbetaling i tidsrommet ca 1. februar - 5. oktober 2009, unnlot han å gjennomføre korrekt

forskuddstrekk i lønnsutbetalinger til ansatte og å innsette hele beløpet på skattetrekkkonto. Forskuddstrekket for juli/august (4. termin) utgjorde kr 227.168, men pga. pengemangel skulle lønnsutbetalingen vært nedsatt og forskuddstrekk beregnet til ca kr 150.000.

c)

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag a (X AS) innen 7 dager i tidsrommet fra ca 5. november 2008 - 4. juli 2009, unnlot han å gjennomføre skattetrekk i honorarer utbetalt til utenlandske artister. Utfra regnskapet er det kostnadsført honorarer til utenlandske artister med NOK 19.524.239, hvorav 15% artistskatt utgjorde kr 2.928.635.

VII Skattebetalingsloven § 18-2 første ledd

for forsettlig eller grovt uaktsomt å ha bevirket eller søkt å bevirke at innkrevingen av skatte- og avgiftskrav blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort, ved å ha unnlatt å gi opplysninger eller ved å gi uriktige opplysninger til fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene.

jf § 5-10 tredje ledd, når skatteyteren mottar naturalytelser skal arbeidsgiveren gjennomføre forskuddstrekk så langt de kontante ytelser rekker. Er det ikke dekning for de samlede beregnede trekk i de kontante ytelsene, plikter arbeidsgiveren straks å melde fra om forholdet til skattekontoret.

jf artistskatteloven § 11 første ledd, hvoretter skattekontoret på bakgrunn av meldepliktiges opplysninger mv utsteder en oppgjørsblankett for den som er trekkpliktig etter § 7. Den trekkpliktige skal gi opplysninger om samtlige skattepliktige ytelser som er utbetalt til artisten i forbindelse med arrangementet, og eventuelle fradragberettigede utgifter, samt beregne skattetrekkets størrelse.

jf artistskatteloven § 11 andre ledd, hvoretter fullstendig utfylt oppgjørsblankett sendes skattekontoret senest syv dager etter at trekk er foretatt.

jf artistskatteloven § 11 tredje ledd, hvoretter oppgjørsblanketten erstatter lønnsoppgave etter ligningsloven § 6-2, men har forøvrig samme virkning.

jf ligningsloven § 12-1 nr 1 d, hvoretter den som på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov.

jf artistskatteloven § 12 andre ledd, hvoretter den øvrige skattelovgivning, herunder ligningsloven og skattebetalingsloven, kommer til anvendelse så langt annet ikke følger av denne lov med forskrifter. Trekkplikt, oppgaveplikt og opplysningsplikt etter denne lov, og forsømmelse av slik plikt, har samme virkning som tilsvarende plikt og forsømmelse etter de nevnte lover.

Grunnlag:

a)

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag a (X AS) unnlot han i tidsrommet fra ca 1. juni - konkursåpning 5. oktober 2009 å gi melding om at det ikke lot seg gjøre å

gjennomføre forskuddstrekk i naturaliytelser til 463 personer (i hovedsak som ukespass a kr 2.500) for tilsammen kr 1.156.250, slik at innkrevingen ble vanskeliggjort.

b)

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag a (X AS) i tidsrommet fra ca 5. november 2008 - 4. juli 2009, unnlot han å sende inn meldeskjema med honorarer til 14 utenlandske artister med skattegrunnlag for til sammen kr 1.432.190, hvorav skatten utgjorde kr 214.828, samt å sende inn oppgjørsblanketter til skattekontoret med opplysninger om honorarer, fradrag og utbetalt ytelse til 33 utenlandske artister med skattegrunnlag for til sammen kr 20.628.800, hvorav skatten utgjorde kr 3.094.320, slik at innkrevingen ble vanskeliggjort og at oppgjørsskjemaet kunne fungere som årlig lønnsoppgave.

VIII Regnskapsloven § 8-5 annet ledd jf § 8-2 første ledd

for som regnskapspliktig å ha unnlatt å sende et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret innen én måned etter fastsetting av årsregnskapet

Grunnlag:

I egenskap og på sted som beskrevet under post I, grunnlag a (X AS), unnlot han innen fristen 31. juli 2009 å sende inn et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen for 2008 til Regnskapsregisteret.»

Kristiansand tingrett avsa dom den 25. oktober 2012 med slik domsslutning:

«1) A, født 0.0.1962, dømmes for:

3 - tre - overtredelse av bokføringsloven § 15 første ledd første punktum jf. § 7 første ledd jf. § 5 jf. § 4 og bokføringsforskriftens § 5-3

2- to - overtredelser av bokføringslovens § 15 annet ledd jf. § 7 første ledd

1-en - overtredelse av merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 annet ledd jf. nr.3 jf. nr.4.

1 - en - overtredelse av strl. § 270 første ledd nr. 1 jf. annet ledd jf. § 271 jf. § 49

2 - to - overtredelser av ligningslovens § 12-1 nr.1 d jf. § 4-7 nr. 1 a

2 - to - overtredelser av ligningslovens § 12-1 nr. 1 d jf. folketrygdloven § 24-4 jf. § 24-3 jf. skattebetalingsloven § 5-11 første ledd

2- to - overtredelser av skattebetalingsloven § 18-1 første ledd første straffalternativ

1- en - overtredelse av skattebetalingsloven § 18-2 første ledd jf. § 5-10 tredje ledd

1-en- overtredelse av skattebetalingsloven § 18-2 første ledd jf. artistskattelovens § 11 jf. § 12

1 - en - overtredelse av regnskapsloven § 8-5 annet ledd jf. § 8-2 første ledd

A, født 0.0.1962, frifinnes for forholdet i tiltalebeslutningens post VI c.

Gjerningstidspunkt: 15.06.2008 - 23.12.2009

Straffen settes til: Fengsel i 1 - ett - år hvorav 90 - nitti - dager gjøres betinget i medhold av straffeloven §§ 52-54 med en prøvetid på 2 - to - år uten særlige vilkår.

Straffutmålingsbestemmelser: Strl. § 62 første ledd og § 63 annet ledd.

2) A dømmes til innen 2-to- uker fra dommens forkynnelse å betale skadeserstatning til Skatteetaten org.nr. 991733078 og Kemneren i Kristiansand org.nr.963296746 med hhv. kr 1.436.506 med tillegg av rente av hovedstol stor kr 1.200.000 med lovens rentesats fra 28.12.2011 til betaling skjer og kr 33.066,-.»

A anket dommen. Anken gjelder bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet for postene I a og b, III, IV og VII a og b, lovanvendelsen under skyldspørsmålet for postene I c, II a og b, V a - d, bevisbedømmelsen og lovanvendelsen for postene VI a og b, saksbehandlingen for post I a samt straffutmålingen og erstatningsavgjørelsen. Ved lagmannsrettens beslutning 15. februar 2013 ble anken over bevisbedømmelsen under skyldspørsmålet for postene I a og b samt VII a og b henvist til ankeforhandling. For øvrig ble anken nektet fremmet.

Ankeforhandling ble holdt i Kristiansand 17. - 20. mars 2014. Tiltalte møtte og ga forklaring. Det ble avhørt 15 vitner og foretatt dokumentasjon slik rettsboken viser.

Aktor nedla slik påstand:

«1. A, f. 0.0.1962 dømmes for overtredelse av

- bokføringsloven § 15 første ledd første punktum jf § 7 første ledd (2 tilfeller)
- skattebetalingsloven § 18-2 første ledd (2 tilfeller)

sammen med de forhold han ble domfelt for ved Kristiansand tingretts dom av 25. oktober 2012 og som endelig avgjort ved denne, sammenholdt med straffeloven § 62 første ledd og straffeloven § 63 annet ledd til en straff av: fengsel i 1 år og 3 måneder, hvorav 90 dager gjøres betinget med en prøvetid på 2 år, i medhold av strl §§ 52 flg.

2. Anken over erstatningskravet for post III avvises.

3. A, f. 0.0.1962 dømmes til å betale kr 2.684.271,70 i skadeserstatning til Skatteetaten org.nr 991 733 108, postboks 8103, 4068 Stavanger, innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen, jf post VIIb.

4. A, f. 0.0.1962 dømmes til å betale saksomkostninger til det offentlige etter rettens skjønn.»

Forsvarer nedla slik påstand:

«Tiltalte frifinnes for tiltalens post I a og b og post VII a og b samt for erstatningskravet fra Skattoppkreveren utland, og anses for øvrig på mildeste måte.»

Om saksforholdet og tiltaltes personlige forhold vises til tingrettens premisser.

Lagmannsrettens vurdering:

Tiltalens post I a

Posten gjelder unnlattelse av å besørge tilstrekkelige regnskaps- og bokføringsrutiner som nærmere beskrevet.

Tiltalte var styreleder og daglig leder i X AS fra stiftelsen 15. juni 2008 og frem til konkursåpning 5. oktober 2009. Selskapets virksomhet var å arrangere konserter og selge billetter til ----festivalen. Selskapet er regnskapspliktig. Regnskapet ble ført av Vito Regnskap AS. Det ble ikke gjennomført årsavslutning for 2008. Driftsperioden var tenkt inkludert i regnskapet for 2009. Foreliggende regnskapslister viser registrerte regnskapsbilag til og med august 2009. Selskapets valgte revisor var RevisorGruppen Agder AS. Det er ikke avlagt årsregnskap.

Med unntak av inngåelse av kontrakt med ett av bandene til festivalen 2009, var det beskjeden drift i selskapet i 2008.

----festivalen 2009 fant sted i perioden 30. juni - 4. juli. Salg av billetter foregikk dels ved salg over internett og dels ved kontantsalg under festivalen.

Lagmannsretten legger til grunn som hevet over rimelig tvil at samlet omsetning av billetter utgjør kr 14,5 mill. hvorav kontantomsetningen på festivalområdet kr 3,6 mill. Kontantomsetningen ble registrert av Vito Regnskap som var til stede og bisto ved billettsalget. Lagmannsretten legger videre til grunn at tiltalte i samarbeid med regnskapsfører etablerte rutiner for kontantsalg av billetter og at disse for den vesentlige del av omsetningen ble fulgt. Dette skjedde ved at salget ble registrert på kassaapparat eller kortterminal, og dokumentert ved daterte og nummererte rapporter. Kontantene ble ved dagens slutt talt, kassen avstemt og pengene lagt i konvolutt.

I henhold til avtale med regnskapsfører skulle pengene deretter tas hånd om av vaktsselskap/legges i nattsafe for overføring til selskapets bankkonto. Denne siste del av rutinene for kontanthåndteringen etterkom imidlertid ikke tiltalte. Både selskapets revisor v/ D og regnskapsfører v/ E har for lagmannsretten forklart at tiltalte fravek disse og besluttet å iverksette rutiner i strid med de anbefalinger som var gitt.

Tiltalte har forklart at han besluttet ikke å engasjere vaktsselskap for å ta hånd om kontantene fordi dette ville påføre selskapet en betydelig kostnad. Selskapet var i likviditetsvansker og tiltalte besluttet av denne grunn at pengene ikke skulle legges i safe og overføres bank. Han hadde behov for umiddelbar tilgang til midlene, og konvoluttene med kontanter ble overlevert ham. Pengene ble brakt til kontorbygget, omtalt som «----», hvor de ble anbrakt i en kontantkasse og disponert til blant annet veksel og betaling av kreditorer. Etter tiltaltes forklaring besørget han utstedelse av bilag i form av håndskrevne notat som ble satt i en ringperm. Tiltalte har erkjent at det var han som hadde ansvaret for denne disponeringen av midlene, og at inntekter og utgifter midlertidig ble forflyttet mellom selskapene under arrangementet.

Lagmannsretten finner at den etterfølgende håndtering av pengene skjedde uten at dokumentasjon på kontantstrømmen ble ivaretatt. Under henvisning til forklaringen fra F, G, H og I, som alle var engasjert av tiltalte med definerte arbeidsområder under festivalen, legger lagmannsretten til grunn at tiltalte i liten utstrekning innviet de respektive i driften, og at han fremstod uten kontroll på kontanthåndteringen. Denne beskrivelse av situasjonen underbygges av at kontantstrømmen i

ettertid ikke har latt seg spore, jf. borevisors rapport 8. juni 2010. Under henvisning til ovennevnte vitners forklaring, sammenholdt med forklaringen fra spesialetterforsker Sigrun Bragdø, legger lagmannsretten til grunn at tiltalte ikke besørget dokumentasjon av kontanttransaksjonene. Bragdø forklarte at hun fikk overlevert en ringperm merket «Bilag 1-292», men at denne ikke inneholdt disse bilag. Lagmannsretten finner det klart at slik dokumentasjon ikke er forsvunnet i forbindelse med bobestyrers eller påtalemyndighetens gjennomgang av regnskapsmaterialet, slik tiltalte har antydnet som en mulig forklaring på at dokumentasjonen nå mangler. Tiltalte har erkjent at inntekter ble disponert for å betjene utgifter uten hensyn til den formelt korrekte håndtering av tilordningsreglene. Det foreligger ikke dokumentasjon eller opplysninger som gjør det mulig å henføre utgifter dekket av kontantsalget til korrekt selskap i konsernet. Nødvendig regnskapsdokumentasjon var ikke tilgjengelig for avstemming av regnskapet. Så langt det er forestått bokføring av omsetningen, viser kasse en negativ beholdning med kr 572 431. Årsaken til dette kan være at utgifter er dekket av inntekter fra annet selskap i konsernet uten at mellomværende er registrert, ved omsetning som ikke er registrert, private lånetransaksjoner eller annet.

Skyldkravet etter bokføringsloven er uaktsomhet. Lagmannsretten finner det imidlertid bevist at tiltalte var fullt klar over regnskapsplikten, slik at det dreier seg om forsettlig lovovertrødelse. Lagmannsretten viser særlig til at regnskaps- og bokføringsplikten var tema tatt opp av selskapets revisor og regnskapsfører, og spesielt i tilknytning til de utfordringer som festivalarrangementet ville by på. Det kan ikke få noen betydning i denne sammenheng at noen fra det frivillige mannskapet ikke møtte. Tiltalte har en årrekke vært en aktiv aktør i ----arrangementet og vel kjent med slike omstendigheter.

Overtredelsen er vesentlig sett hen til overtredelsens omfang og omsetningens størrelse. Regnskapssystemet er så uoversiktlig at muligheten for etterkontroll med virksomheten er nærmest avskåret.

Tiltalens post I b

Denne del av tiltalen gjelder unnlatelse av, i egenskap av styreformann og daglig leder i Z AS, å besørge tilstrekkelige regnskaps- og bokføringsrutiner som nærmere beskrevet.

Også i dette selskapet var tiltalte styreleder og daglig leder fra stiftelsen 15. juni 2008 og frem til konkursåpning 5. oktober 2009. Dette selskapet sto for salg av mat og drikke under ----festivalen 2009. Regnskapet ble ført av Vito Regnskap AS, og valgt revisor var RevisorGruppen AS. Årsregnskap for 2008 ble innlevert og godkjent i Brønnøysundregistrene. Foreliggende regnskapslister viser at regnskapsbilag ble registrert til og med august 2009.

Selskapets drift i 2008 og i perioden januar - juni 2009 var beskjeden. Det alt vesentlige av omsetningen fant sted i festivalperioden som viser en samlet bokført omsetning kr 6, 46 mill eks. mva.

Tiltalte har forklart at det var etablert rutiner for kontantomsetningen og at det skulle foretas dagsoppgjør. I var tillagt ansvaret for det regnskapsmessige. Imidlertid gikk ikke arrangementet etter planen i så måte. Dette skyldes kapasitetsproblemer, herunder at frivillige ikke møtte som avtalt. Det ble derfor ikke foretatt dagsoppgjør. Imidlertid ble omsetningen registrert på kasse

eller kortterminal. Kassen ble tømt to ganger hver dag, og slik at kontantene fra kassen ved dagens slutt ble vedlagt z-rapporten. Kontantene fra kassen ble tømt i en verktøykasse innkjøpt for dette formål. Denne var merket med nummer fra hvert av de 10-11 utsalgsstedene. Kassen ble ikke telt på stedet. Det ble benyttet ca. 40 kasseapparat. Der hvor et utsalgsted var satt opp med flere kasseapparat, ble kontantene fra flere apparat tømt i samme verktøykasse før telling fant sted. Kontantene i verktøykassene ble talt av tiltalte sammen tre medarbeidere når det var tid og anledning til dette. Tiltalte laget et bilag som ble gitt I. I hadde ansvaret for å påse at inntekten ble tilordnet riktig selskap. Tiltalte har forklart at kontantene fra denne del av omsetningen ble disponert av ham til blant annet å gjøre opp fortløpende med forskjellige kreditorer. Tiltalte utferdiget dokumentasjon i forbindelse med disse utbetalingene. Dokumentene ble satt inn i ringperm. Når denne dokumentasjonen ikke er gjenfunnet må det bero på at permen er kommet bort, alternativt at bilagene er misforstått av bostyret/skattemyndighetene. Tiltalte ble aldri kontaktet av bobestyrer, borevisor eller skattemyndighetene for å redegjøre for dette.

Lagmannsretten legger til grunn som hevet over tvil at regnskapsfører og revisor hadde møter med tiltalte hvor rutiner for kontantomsetningen og øvrige lovmessige forhold i tilknytning til arrangementet i dette selskapet ble drøftet, men at tiltalte i liten utstrekning viste interesse for å etablere rutiner. Det vises til forklaringen fra D, E og J. Dette underbygges også av forklaringene fra K, H og I. Disse var engasjert av tiltalte som henholdsvis bookingkoordinator, produksjonskoordinator og økonomiansvarlig. De ansatte oppfattet tiltalte som lite villig til å involvere dem underveis før beslutninger ble tatt, at det var lite planmessighet og rutiner på plass før arrangementet og at dette skapte nærmest et kaos underveis. Likviditetsmangel gjorde at penger ble hentet der de kom inn og brukt der det var mest presserende. Tiltalte hadde alene ansvaret for håndteringen av kontantene. Det var besluttet ikke å benytte vaktsselskap eller safe for overføring av kontantene til bank.

H forklarte at tiltalte ikke hentet kontantene fra kassen slik han selv hadde besluttet skulle skje. Av denne grunn leverte baransvarlig kontantene til regnskapskontoret. Kontantene ble ikke talt og det ble ikke laget noen dokumentasjon på dette tidspunkt. Han forklarte videre at han opplevde at tiltalte disponerte over kontantene uten at det ble utferdiget bilag, herunder utlevering av veksel penger til kasseapparatene i størrelsesorden kr 30 000 - 40 000 samt betaling til DJ uten å forsikre seg om fra hvilket selskap kontantene stammet fra. I forklarte at han tok i mot kontanter fra salgslederne fra serveringsstedene og at disse ble fraktet i verktøykassene. Disse var ikke alltid merket, slik at det ikke lot seg gjøre å spore fra hvilket utsalgsted omsetningen skrev seg fra.

Lagmannsretten finner det klart at det ikke var lagt opp rutiner i tråd med lovens krav vedrørende kontantomsetningen av mat og drikke. Riktignok ble det kjøpt inn kasseapparat som ble benyttet. Fullstendig dokumentasjon av kontantsalget i form av nummererte og daterte summeringsstrimler mangler. Den fysiske beholdningen av kontanter ved dagens slutt lot seg ikke avstemme med dagens kontante inn- og utbetalinger. Det foreligger ikke kasseoppgjør som viser uttak for den aktuelle kassen eller beløp overført til andre kasser eller andre selskap i konsernet. Differanser lar seg følgelig ikke forklare. Så langt det er forestått bokføring, viser kassen en beholdning kr 2 234 263, om lag kr 2 200 000 for mye i forhold til reell beholdning. Det er på det rene at kasseapparatene som ble benyttet ikke var korrekt programmert og at salgsdokumentasjonen inneholdt formelle feil, herunder uriktig selskapsnavn og organisasjonsnummer. Det vises til bokattersyn fra Skatt Sør hvor salgsdokumentasjonen for merverdiavgift er gjennomgått. Total

omsetning er for avgiftsberegningen øket til kr 7 800 003, jf. rapport 19. november 2010. Tiltalte har erkjent at inntekter og utgifter midlertidig ble forflyttet mellom selskapene under festivalen. Dette er bekreftet av ansatte som ovenfor beskrevet. Om vurderingen av tiltaltes forklaring knyttet til perm med kontantbilag vises til redegjørelsen under post I b.

Når det gjelder kravet til subjektiv skyld og vesentlighetsvurderingen, viser lagmannsretten til bemerkningene under post I a.

Tiltalens post VII a

Denne posten gjelder brudd på opplysningsplikten, nærmere bestemt å ha unnlatt å gi melding til skattemyndighetene om at det ikke lot seg gjøre å gjennomføre forskuddstrekk for naturalytelse til 463 ansatte i X AS. Selskapet utstedte såkalte ukespass som alle frivillige ansatte ble gitt. Ukespass, men i en noe annen utforming enn omhandlende, ble også solgt som ukebillett for publikum. Prisen på disse var kr 2 500. Arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget er beregnet til kr 1 156 250.

Påtalemyndigheten har gjort gjeldende at ukespasset de frivillige mottok er en skattepliktig fordel svarende til prisen for ukebillett, og at dette inngår i selskapets grunnlag for beregning av arbeidsgiveravgift. Den omstendighet at passet har hatt en funksjon som adgangstegn fratar ikke ytelsen dens karakter av belønning. Det erkjennes at graden av fordel vil kunne variere for den enkelte mottaker. Imidlertid må verdsettelsen beregnes i henhold til en objektiv norm, som for øvrig er den eneste praktikable.

Tiltalte har forklart at han i tråd med gjeldende praksis, har lagt til grunn at ukespasset ikke representerer trekkpliktig naturalytelse. Det er vist til at passets primære funksjon er å tjene som nødvendig adgangstegn til arrangementet disse festivaldagene og hvor de frivillige skulle arbeide. Omfanget av den enkeltes arbeidsinnsats varierte, strakk seg over hele dager for noen og var fordelt over flere, kortere dager for andre. I tillegg hadde de frivillige en funksjon ved sin tilstedeværelse utenom faste vakter, blant annet ved å besiktige og innrapportere. Det vil representere en urimelig forskjellsbehandling om tiltalte skal pålegges ansvar for manglende opplysninger. Ingen frivillige på konsert- eller idrettsarrangement antas å motta skattepliktig naturalytelse i slike sammenhenger. Under alle omstendigheter må ytelsen antas å være under beløpsgrensen for trekkplikt.

Lagmannsretten legger til grunn at ukespassene tjente som adgangstegn i forbindelse med de frivilliges arbeid under festivalarrangementet. Passene var spesielt utformet til dette formål slik at det for festivalledelsen var synlig i hvilken egenskap vedkommende var på området. I det alt vesentlige av tiden den frivillige oppholdt seg på området var det forventet at han var delaktig i avviklingen, enten ved aktiv vakt eller i rollen som observerende. Under disse forutsetninger representerer ikke ukespasset en trekkpliktig naturalytelse. Det er uansett ikke ført tilstrekkelig bevis for at den eventuelle skattepliktige fordel oversteg beløpsgrensen for trekkplikt. Tiltalte blir etter dette å frifinne for tiltalens VII a.

Tiltalens post VII b

Denne posten gjelder brudd på opplysningsplikten i medhold av skattebetalingsloven § 18-2 første ledd jf. artistskatteloven § 11. Tiltalen bygger på rapport 2. mars 2010 etter arbeidsgiverkontroll fra kemneren i Kristiansand og Birkenes. Beregningen er senere korrigert etter opplysninger fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker, og omhandler unnløst å sende inn meldeskjema med opplysninger om honorar til 14 utenlandske artister med skattegrunnlag kr 969 308, hvorav skatt kr 145 396 samt oppgjørsskjema med opplysninger om honorar mv. til 33 utenlandske artister med skattegrunnlag kr 20 628 800, hvorav skatt kr 3 094 320.

Meldeplikten fremgår av artistskatteloven § 6. X AS v/K sendte inn meldeskjema i tråd med denne bestemmelse for 19 utenlandske artister som skulle opptre under ---festivalen 2009. I dette skjema oppga selskapet også bruttohonoraret til artisten. Sentralskattekontoret sendte etter dette oppgjørsskjema til selskapet, jf. lovens § 11. Det er på det rene at oppgjørsskjemaene ikke ble returnert Sentralskattekontoret.

For de resterende 14 utenlandske artistene som skulle opptre under festivalen sendte selskapet ikke inn meldeskjema, og følgelig heller ikke oppgjørsskjema.

Tiltalte har gjort gjeldende at opplysningene gitt i meldeskjema innbefattet honoraret til artistene. Opplysningene må derfor anses tilstrekkelig til å erstatte oppgjørsskjemaene for så vidt gjelder de aktuelle 19 artistene. De resterende 14 artister var tilknyttet norske agenter. I henhold til fast praksis ivaretas opplysningsplikten for disse av de respektives norske agent. Under henvisning til dokumentasjon fremskaffet av tiltalte under ankeforhandlingen, må det legges til grunn at påtalemyndigheten ikke har ført tilstrekkelig bevis for opplysningssvikten. Tvert imot viser dette at påtalemyndigheten med enkel innsats kunne ha brakt på det rene at opplysningsplikten er ivaretatt av agentene.

Skattebetalingsloven § 18-2 retter seg mot den som ikke gir, eller gir uriktige, opplysninger til fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene, og dermed forårsaker eller søker å bevirke at innkreving av skatte- og avgiftskrav blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort. Begrensning i anvendelsen av bestemmelsen vil i første rekke ligge i en vurdering av straffverdighet i forhold til de følger overtredelsen har eller måtte få, og den skyld som er utvist.

Honorarskatten er en skatt på bruttoinntekt. Det gis som utgangspunkt ikke fradrag, jf. lovens § 3 første ledd annet punktum. Skattesatsen er 15 %.

Det er ikke bestridt at selskapet innga meldeskjema (RF 1091) slik de er pliktig til etter loven for 19 av de 33 artistene som skulle opptre under festivalen. I skjemaets post 3.3 oppga også selskapet bruttohonoraret til artisten. Samlet innberettet honorar utgjorde kr 17 437 713. Imidlertid unnlot selskapet å sende inn oppgjørsskjemaene. Det sentrale av betydning for denne saken, er at skattemyndighetene ved denne forsømmelse ikke ble gitt opplysninger og dokumentasjon på utgifter som kan kreves fradragført i bruttohonoraret og slik redusere skattegrunnlaget.

Sett hen til denne skatteordningens særlige bruttopreg, sammenholdt med de opplysninger som er gitt i meldeskjemaene, er lagmannsretten kommet til at skattemyndighetene er gitt tilstrekkelige opplysninger for fastsettelse av skattegrunnlaget for de omtalte 19 artister. Det bemerkes at det

påligger skattyter å kreve samt dokumentere utgifter dersom disse skal komme til fradrag i skattegrunnlaget. Unnlattelse på dette punkt bevirker ligning i skattyters disfavør. Lagmannsretten legger for øvrig til grunn at bakgrunnen for at oppgjørsskjemaene for disse 19 artistene ikke ble returnert var at selskapet som følge av likviditetsproblemer ikke hadde besørget skattetrekket innbetalt. Det vises til tiltaltes og K forklaring. Plikten til betaling er 7 dager etter at trekket er foretatt.

Når det gjelder de resterende 14 utenlandske artistene legges til grunn at disse var representert ved norsk agentbyrå slik tiltalte og K har forklart. K var ansvarlig for den praktiske delen knyttet til bookingen av artistene. K forklarte at selskapet, i henhold til avtale med agentbyrået og i tråd med bransjepraksis, overlot ansvaret for meldeplikten og skattetrekket for disse artistene til agentbyrået. Det ble forklart at ordningen var etablert for at agenten, på vegne av artisten, skulle sikre at skatten ble trukket og innbetalt. K forklarte at han var i telefonisk kontakt med Sentralskattekontoret for utenlandssaker der han redegjorde for selskapets oppfatning av regelverket. Han oppfattet saksbehandler slik at Sentralskattekontoret tiltrådte denne forståelse.

Lagmannsretten finner ikke grunn for å betvile K fremstilling av disse faktiske omstendigheter. Hvorvidt agentbyråene har innsendt meldeskjema på samme måte som X AS er uklart. Det fremgår av Sentralskattekontorets anmeldelse av 24. november 2011 at honorar innberettet på meldeskjema ikke registreres i noe system ved skattekontoret. Det er på det rene at ett agentfirma har innbetalt artistskatt for enkelte av disse 14 artistene med kr 172 785. Under ankeforhandlingen ble lagmannsretten i tillegg presentert for dokumentasjon på at agent Goldstar Music AS har innbetalt skatt med kr 15 000 for artisten Veronica Maggio og kr 24 300 for Meshuggah. Det er på det rene at disse opptrådte under ----festivalen. Det var tiltalte som selv fremskaffet denne dokumentasjonen ved henvendelse til agenten.

Artistskatteforskriften § 3-2 regulerer opplysningsplikten der hvor det er flere meldepliktige for samme forhold. Bestemmelsen fastslår at det i slike tilfelle kan inngås avtale om at opplysningene gis av en av dem, og at avtalen må meddeles skattekontoret samtidig med opplysningene. K har forklart at slik avtale er inngått. Etter lagmannsrettens syn underbygges dette av de innbetalinger som agentbyråene har forestått og som det ovenfor er redegjort for. K har videre forklart at dette er meddelt skattekontoret.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at tiltalte uansett ikke kan anses å ha opptrådt grovt uaktsomt ved å unnlate å sende melde- og oppgjørsskjema for disse 14 artistene.

Tiltalte blir følgelig å frifinne for tiltalens post VII b.

Straffutmålingen

I denne saken er overtredelsen av regnskapslovgivningen i post I mest alvorlig, og blir dominerende for straffutmålingen. De fleste øvrige lovbrudd tiltalte er dømt for, står i nær sammenheng med dette. Også forsøket på bedrageri av lønnsgarantiordningen er alvorlig, selv om lagmannsretten ikke finner å legge til grunn at det skulle tjene egen vinnings hensikt. Tingretten har utmålt en fellesstraff der straffeloven § 62 første ledd og § 63 annet ledd er gitt anvendelse. Det vises til tingrettens premisser for utmålingen.

Høyesterett har i flere avgjørelser påpekt at forsømmelser av regnskapsførsel i næringslivet må sees på som et alvorlig straffbart forhold. Både regnskapenes betydning for styringen av foretakenes egen økonomi, hensynet til fordringshaverne, og særlig hensynet til at regnskapene er grunnlag for den offentlige myndighetskontroll med skatte- og avgiftsoppgjørene, tilsier dette. Regnskapsovertredelser vil i praksis ofte, slik tilfellet er i vår sak, være kombinert med andre lovbrudd som unnlattelse av registrering i avgiftsmanntallet, unnlattelse av å levere selvangivelse eller forsømmelser med hensyn til skattetrekk.

I skjerpene retning veier det tungt at tiltaltes virksomhet har hatt en betydelig omsetning. Omsetningen i Z utgjør om lag kr 7,8 mill. og i X ca. kr 14,5 mill. Når det er tale om næringsdrivende som forsømmer regnskapslovgivningen for virksomheter av et slikt omfang, vil allmennpreventive hensyn gjøre seg gjeldende med styrke. Utgangspunktet ved straffutmålingen vil være ubetinget fengsel av flere måneders varighet.

Til forskjell fra de rettsavgjørelser det er vist til som omhandler gjentatte og vedvarende brudd på regnskaps-, skatte- og avgiftsloven gjennom lengre perioder, omhandler vår sak lovbrudd som for den alt overveiende del knytter seg til omsetningen fra en hektisk festivalperiode på fem dager, 30. juni - 4. juli 2009. Frem til konkursåpning i X og Z 5. oktober 2009 var det tilnærmet ingen aktivitet, utover at tiltalte forsøkte å skaffe investorer for å betjene kreditorene.

Lagmannsretten legger i henhold til tiltaltes forklaring under ankeforhandlingen til grunn at han ikke har hatt noe ønske om å berike seg på det offentliges eller kreditorenes bekostning. Hans engasjement for festivalen hadde stor lokal tilslutning, og det er ikke grunn til å betvile at arrangementet har påført ham betydelig økonomisk tap. Han engasjerte regnskapsfører for å bistå under billettsalget for at registreringen skulle bli korrekt. Intensjonen var også at regnskapet skulle ferdigstilles av regnskapsfører etter festivalen. Arrangementet var imidlertid forbundet med betydelig risiko, og det ble klart for tiltalte at han fikk problemer med gjennomføringen som følge av sviktende inntekter. Likviditetsproblemene bidro til uheldige beslutninger som beskrevet under avgjørelsen av skyldspørsmålet for tiltalens post I. Selv om slike forhold bidrar som medvirkende årsak til lovbruddene, finner lagmannsretten ikke å kunne tillegge dette nevneverdig vekt.

Ved straffutmålingen for lovbrudd som i denne saken har tidsforløpet gjennomgående mindre vekt enn ved mange andre overtredelser. Dette gjelder imidlertid primært for tidsrommet før forholdet avdekkes. For det påfølgende tidsrommet avhenger vekten av de konkrete omstendigheter. Det har blant annet betydning om det var nødvendig med en komplisert og tidkrevende etterforskning.

Allerede ved bobestyrers første innberetning til Kristiansand tingrett av 9. november 2009 var grunnlaget for tiltalens post I a og b på det rene. Denne ble oversendt påtalemyndigheten. Det fremgår av innberetningen at omsetningen for Z utgjorde 6,7 mill. og for X kr 14,5 mill. Skatt Sør avholdt i oktober 2010 kontroll begrenset til dokumentasjon av inngående og utgående merverdiavgift i Z. I rapport av 19. november 2010 fremgår at grunnlaget for avgiftspliktig omsetning er endret til 7,8 mill. Kemnerens kontroll gjaldt gjennomgang av lønnsområdet for 2009 i X, og rapport er datert 2. mars 2010. Vedtak i endringssak fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker gjaldt trekk- og opplysningsplikten knyttet til utenlandske artister, og forelå 9.

juni 2010. Borevisors rapport er datert 8. juni 2010 og synes ikke å tilføre nye opplysninger av betydning. Ankesaken ble forsøkt berammet i september 2013, men måtte avlyses som følge av omstendigheter som ikke kan lastes tiltalte. Lagmannsretten finner at iretteføringen av saken har tatt vesentlig for lang tid, og at dette må tillegges vekt ved straffutmålingen.

Lagmannsretten er etter en samlet vurdering kommet til at straffen bør settes til fengsel i 1 år hvorav 6 måneder gjøres betinget med en prøvetid på 2 år.

Erstatningskrav

Påtalemyndigheten har på vegne av Skatteoppkrever utland fremmet krav om erstatning for lidt tap kr 2 684 241 ved at tiltalte som styreformann og daglig leder i X AS unnlot å gjennomføre og innbetale skattetrekk på honorar til utenlandske artister, jf. anmeldelse 7. desember 2011 fra seksjonssjef Kim Mary Skar. Som grunnlag for anmeldelsen knyttet til unnlatelsen av å gjennomføre skattetrekk i honoraret er vist til skattebetalingsloven § 18-1 som etter Skattedirektoratets uttalelse omfatter manglende skattetrekk og innbetaling av artistskatt.

Påtalemyndigheten frafalt under tingrettens behandling av saken forholdet i tiltalens post VI c om manglende skattetrekk. Erstatningskravet ble opprettholdt og krevet pådømt under henvisning til tiltalens post VII b. Tingretten fant ikke opplysningene i saken tilstrekkelig til fastsettelse av kravets størrelse, jf. straffeprosessloven § 432.

Erstatningskravet er opprettholdt for lagmannsretten. Ved lagmannsrettens avgjørelse er tiltalte frifunnet for forholdet omhandlet i tiltalens post VII b.

Spørsmålet om det sivile krav i denne saken kan pådømmes, avhenger etter straffeprosessloven § 3 av om «rettskravet springer ut av samme handling som saken gjelder.» Med «saken» menes her straffesaken, og «samme handling» er rettet mot den handling som fremgår av tiltalebeslutningen. Det er tiltalebeslutningens post VII b, unnlatelsen av å sende inn melde- og oppgjørsskjema, som er avgjørende i vår sak.

Etter lagmannsrettens syn er ikke vilkårene for pådømmelse i medhold av straffeprosessloven § 3 oppfylt da skatteoppkreverens erstatningskrav ikke kan sies å være en følge av handlingen omhandlet i tiltalens post VII b. Plikten til å besørge skattetrekk og forestå innbetaling følger direkte av artistskatteloven § 7 sammenholdt med artisthonoraret. Det foreligger, slik lagmannsretten ser det, ikke noe erstatningsgrunnlag som kan tilbakeføres til opplysningssvikten.

Erstatningskravet blir etter dette å avvise. Orientering om adgangen til å kreve fortsatt behandling etter tvistelovens regler meddeles Skatteoppkreveren utland i medhold av straffeprosessloven § 434 siste ledd.

Sakskostnader

Tiltalte idømmes en lengre ubetinget fengselsstraff og har for øvrig en svak betalingsevne. Sakskostnader til det offentlige idømmes derfor ikke.

Dommen er på alle punkter enstemmig.

Domsslutning:

1. A, født 0.0.1962, frifinnes for forholdet i tiltalebeslutningens post VII a og VII b.
2. A dømmes for to overtredelse av bokføringsloven § 15 første ledd første punktum jf. § 7 første ledd. For disse lovbrudd og de lovbrudd som han er rettskraftig domfelt for i tingretten, fastsettes en fellesstraff av fengsel i 1 -ett- år, jf. straffeloven § 62 første ledd og § 63 annet ledd. Fullbyrdelsen av 6 -seks- måneder av straffen utsettes etter reglene i straffeloven §§ 52-54 med en prøvetid på 2 -to- år.
3. Erstatningskravet fra Skattoppkreveren utland avvises.
4. Sakskostnader til det offentlige idømmes ikke.

SKN 14-035 Beskatning av kraftverk

Lovstoff: Skatteloven § 18-3.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 10. mars 2014, **sak nr.:** LB-2012-157879

Dommere: Lagdommer Ragnar Eldøy, lagmann Siri Berg Paulsen, kst. lagdommer Kjersti Buun Nygaard. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-191791 – Borgarting lagmannsrett LB-2012-157879 (12-157879ASD-BORG/02). **Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2014-1062-U.**

Ankende part: Lyse Produksjon AS (advokat Morten Fjermeros).

Ankemotpart: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Nils Sture Nilsson).

Sammendrag: Vederlag for salg av kraftverk var dels fastsatt som et pengebeløp, og dels som en forpliktelse til å levere en viss mengde kraft til selgerne av kraftverket. Ved ligningen ble kjøpers forpliktelse til å levere fri kraft ikke ansett som en langsiktig kraftkjøpskontrakt etter unntaksregelen i skatteloven § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2. Grunnrenteskatt skal da fastsettes ut fra spotmarkedspris. Søksmål førte ikke fram verken for tingretten eller lagmannsretten.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas ligningsvedtak for 2007 vedrørende beskatningen av kraftverk tilhørende Lyse Produksjon AS.

I skatteloven § 18-3 første ledd er det fastslått at eiere av kraftverk skal betale skatt til staten på grunnlag av grunnrenteinntekt beregnet for det enkelte kraftverk. Beregningsgrunnlaget er fastsatt i annet ledd i samme bestemmelse. Her fremgår det at hovedregelen er at beregningen skjer ut fra faktisk kraftproduksjon multiplisert med spotmarkedsprisen. Det er imidlertid fastsatt enkelte unntak i § 18-3 annet ledd bokstav a) nr. 1 – 3. Det som er aktuelt her, er unntaket i nr. 2 om at kraft som leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996, skal verdsettes til kontraktsprisen istedenfor prisen i spotmarkedet. Som det fremgår nedenfor, er

statens anførsel at hovedregelen skal følges, mens Lyse Produksjon AS anfører at unntaksregelen for langvarige kraftkontrakter skulle ha kommet til anvendelse.

Bakgrunnen for saken er at Lyse-konsernet i 1991 overtok kraftverkene Fløyrlø, Oltedal og Oltesvik fra Stavanger Energiverk. Etter avtalen skulle det betales et vederlag på 87,5 millioner kroner, samt at Lyse vederlagsfritt skulle stille en kraftmengde på 50 GWh pr. år til disposisjon for Stavanger kommune. Videre overtok Lyse i 1992 også Maudal kraftverk. Dette kraftverket var eid av Maudal kraftlag (eid av ulike kommuner) og Stavanger Energiverk. Vederlaget var avtalt til 181 millioner kroner. Som alternativ til kontant oppgjør kunne selger velge å helt eller delvis ta ut en årlig kraftmengde på inntil 65 GWh. Selger valgte å ta ut 31,1 GWh som årlig kraftleveranse. I tillegg ble det betalt 58,825 millioner kroner.

Lyse Produksjon AS har i tidsrommet 1997 og fram til 2006 lagt spotmarkedsprisen til grunn når grunnrenteinntekten for kraftverkene ble beregnet. De er også blitt lignet i samsvar med dette. I brev av 22. desember 2006 ba imidlertid selskapet om at ligningen for årene 2003 – 2006 ble endret. Selskapet mente at det ved beregningen av grunnrenteinntekt skulle tas utgangspunkt i at det forelå langsiktige kontrakter om kraftkjøp, slik at kontraktsfestet pris skulle anvendes istedenfor spotmarkedspris. Kontraktsprisen ble anført å være kroner null. Endringsanmodningen ble ikke gitt medhold, heller ikke etter klage. Søksmål vedrørende disse ligningsårene ble avvist av tingretten som for sent fremsatt, se punkt 1 i tingrettens domsslutning. Anken omfatter ikke disse ligningsårene, og de omtales derfor ikke ytterligere i lagmannsrettens dom.

I selvangivelsen for 2007 la Lyse Produksjon AS til grunn det samme som anført i endringsanmodningen, nemlig at unntaksregelen for langsiktige kjøpekontrakter kom til anvendelse. Samtidig ble det angitt at kontraktsprisen var 0 kroner. De fikk ikke gjennomslag for dette hos Sentralskattekontoret for storbedrifter, jf. vedtak av 19. mai 2009. Vedtaket ble påklaget til Skatteklagenemnda, som imidlertid fastholdt ligningen i klagevedtak datert 22. juni 2011. Søksmål ble deretter tatt ut i stevning av 24. november 2011.

Oslo tingrett avsa 13. juni 2012 dom med slik domsslutning:

1. Søksmålet knyttet til ligningen for inntektsårene 2003, 2004, 2005 og 2006, avvises.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes i søksmålet knyttet til ligningen for inntektsåret 2007.
3. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes erstatning for sakskostnader fra Lyse Produksjon AS med 55 700 – femtifemtusensyhundre – kroner. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen.

Lyse Produksjon AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder kun punkt 2 og 3 i domsslutningen, dvs. ligningen for 2007 og sakskostnadsavgjørelsen. Ankeforhandling er holdt 28. februar 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Fra Lyse Produksjon møtte økonomisjef Hans Wilhelm Vedøy sammen med prosessfullmektigen. Staten var representert ved prosessfullmektigen. I tillegg var seniorskattejurist Linda H. Brakstad tilstede under forhandlingen. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises det til rettsboken.

Den ankende part, Lyse Produksjon AS, har i hovedtrekk anført:

Det avgjørende er om avtalene om levering av vederlagsfri kraft er å anse som en levering i henhold til en langsiktig kjøpekontrakt. Ved vurderingen av dette har lagmannsretten full prøvelsesrett. Dersom retten kommer til at leveringen faller inn under unntaket i skatteloven § 18-3 annet ledd a) nr. 2, er vedtaket i Skatteklagenemnda ugyldig.

Avtalene fra henholdsvis 1991 og 1992 er sammensatte disposisjoner. De innebærer for det første at daværende Lyse Kraft kjøpte kraftverkene Fløyrlø, Oltedal, Oltesvik og Maudal. For det andre ble det samtidig inngått en avtale om levering av kraft til selgerne av kraftverkene. Avtalene om kraftlevering inneholder alle elementer i en «langsiktig kjøpekontrakt»: De definerer hvilken kraftmengde som skal leveres, samt brukstid og leveringssted. Avtalene angir også pris. Avtalene har også andre kjennetegn på en ordinær kraftsalgsavtale ved at det ikke er avtalt vilkår om hvilke kraftverk som skal produsere, at kraften produseres fortløpende av Lyse-konsernet og ved at retten ikke er tinglyst.

I ligningssaken og for tingretten var det anført at kraftprisen var satt til 0 kroner. Dette var basert på at kraftleveringen skulle skje vederlagsfritt. For lagmannsretten er det erkjent at kraftprisen ikke kan settes til 0, jf. at Lyse kraft den gang fikk et forskuddsvis oppgjør for hele kontraktsperioden gjennom redusert vederlag for de kraftverk som ble kjøpt. Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til den konkrete prisen for å avgjøre om ligningsvedtaket er gyldig. Beregning av prisen blir en del av den nye behandlingen for ligningsmyndighetene. Det anføres imidlertid at utregningen ikke er spesielt komplisert. Basert på kjente størrelser for vederlag, kraftmengde og kapitalisering i kontraktene og i regnskapene til Lyse, har de ankende parter i et hjelpedokument fremlagt for lagmannsretten antydning av en kraftpris på ca. 18,5 øre/kWh.

Selv om avtalen om kraftlevering er tatt inn i salgskontraktene for kraftverkene, dreier det seg om to selvstendige skatterettslige transaksjoner. Kontraktene må altså «dekomponeres», slik at avtalene om kraftlevering vurderes for seg.

Forpliktelsene til å levere kraft tilfredsstillende alle lovens krav. De er inngått før 1. januar 1996, og ved at de er evigvarende tilfredsstillende de også kravene til langsiktighet. Etter sin ordlyd stiller ikke loven ytterligere krav. Verken forarbeidene til loven eller ligningspraksis tilsier noen innskrenkende fortolkning av lovteksten. Endelig anføres at reelle hensyn tilsier at forpliktelsen til å levere kraft etter disse kontraktene behandles på samme måte som andre langsiktige kjøpekontrakter. Herunder er det vist til at de hensyn som tilsier bruk av spotmarkedspris ikke gjør seg gjeldende for det kraftvolum som her er disponert, og at det er faktisk feil at avkastningen på den disponerte kraften er en form for betaling av kraftverket. Det tilfelle man her står overfor er nettopp et slikt tilfelle som lovgiver ikke ønsket at skulle omfattes av de nye regler om grunnrentebeskatning basert på spotmarkedspris. Endelig er det vist til at en annen løsning vil gi svært uheldige og urimelige resultater.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 22. juni 2011 vedrørende ligningen for 2007 av Lyse Produksjon AS oppheves.
2. Lyse Produksjon AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, har i hovedtrekk anført:

Etter statens oppfatning er de underliggende avtalene en avtale om kjøp av kraftverk, mot oppgjør dels i form av penger og dels i form av framtidige leveranser av kraft. Når avtalene dreier seg om kjøp av kraftverk, kommer unntaket for kraft som «leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale» ikke til anvendelse. Grunnrenteskatten skal da fastsettes ut fra spotmarkedsprisen, slik det er gjort i ligningsvedtakene.

Unntaket for langsiktige kjøpekontrakter forutsetter at det i kontrakten er avtalt en pris som avviker fra spotmarkedsprisen. I dette tilfelle er det ikke fastsatt noen slik avvikende pris i kontraktene. Avtalene innebærer bare at en del av vederlaget er gitt som en naturalytelse (fri kraft av en gitt størrelse). For denne del av vederlaget deler kjøper og selger risikoen for hvordan kraftprisen vil utvikle seg. Med andre ord er størrelsen på denne del av vederlaget for kraftverkene knyttet til verdiutviklingen de får gjennom fremtidig prisutvikling på kraft, ikke at det er avtalt noen bestemt kraftpris for framtidige leveranser.

Ordlyden i unntaksbestemmelsen rettet seg mot en annen transaksjonstype enn det vi her står overfor, nemlig salg av kraft mot en angitt fast pris. Det er en forutsetning at det finnes en kontraktspris som kan brukes ved ligningen, noe som ikke er tilfelle i denne saken.

Hensynene bak unntaket slår heller ikke til i denne saken. Unntaksregelen kom inn under Finanskomiteens behandling, og skulle først og fremst sikre den kraftkrevende industrien. Dette hensynet spiller ikke inn i denne saken.

Videre er situasjonen ved langsiktige kraftkontrakter at kraftverkseieren ikke får en større motytelse enn den avtalte pris, og at det da er lite rimelig å benytte spotmarkedsprisen som grunnlag for beskatningen. I dette tilfellet er imidlertid ikke motytelsen et fast pengebeløp, men de kraftverkene som i sin tid ble solgt. Spotmarkedsprisen vil gjenspeile seg i verdien av kraftverkene, og dermed er det ikke noe urimelig at beskatningen baserer seg på det samme.

Endelig tilsier både hensynet til en effektiv beskatning av grunnrenten og ligningstekniske hensyn at ligningen baseres på hovedregelen.

Det er lagt ned slik påstand:

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

Lagmannsretten bemerker:

Som nevnt foran inneholder skatteloven kapittel 18 særregler for skattlegging av kraftforetak. Bestemmelsen i § 18-2 fastsetter en naturressursskatt til kommuner og fylkeskommuner, mens § 18-3 pålegger eier av kraftverk å betale en grunnrenteskatt til staten. Grunnrenteskatten regnes ut

på bakgrunn av kraftproduksjonen i det enkelte kraftverk multiplisert med kraftprisen. Hovedregelen er at kraftprisen skal settes lik spotmarkedsprisen. For kraftsalg på «langsiktige kjøpekontrakter» er det gjort unntak ved at man isteden legger den avtalte pris til grunn, noe som gir et lavere skattegrunnlag. Fra den beregnede grunnrenteinntekten gjøres det diverse fradrag etter § 18-3 tredje ledd, herunder for en beregnet «fri-inntekt». Det som beskattes gjennom grunnrenteskatten, er følgelig den ekstraordinære inntekt (grunnrente) kraftverkseier får gjennom å disponere en slik naturressurs som vannkraften utgjør. Beskatningen er en parallell til skattingen av olje- og gass-virksomheten.

Forarbeidene til skatteloven § 18-3 viser at departementet opprinnelig hadde foreslått at grunnrenteskatten til staten skulle beregnes kun ut fra spotmarkedsprisen, jf. Ot.prp.nr.23 (1995-1996) pkt. 9.4.3. Departementets forslag var omstridt, og det ble endret under behandlingen i Stortinget, se Innst.O.nr.62 (1995-1996) avsnitt 6.3. Her ble det innført et unntak fra bruk av spotmarkedspris i de tilfeller hvor det forelå langsiktige kontrakter på kjøp eller leie av kraft. Verdsettelsen skal i disse tilfelle isteden skje på grunnlag av kontraktsprisen.

Unntaksregelen medfører at grunnlaget for å beregne grunnrenteskatt i disse tilfellene blir lavere enn hva det ellers ville ha vært. Begrunnelsen for unntaket ligger i at lovgiver har ment at det nye kraftskatteregimet kunne gi uheldige konsekvenser der kraft ble levert på andre betingelser enn markedspris, typisk leveranser til kraftkrevende industri. Kraftforetakets risiko ved inngåelse av langsiktige kontrakter ble redusert, og flertallet påpekte at et slikt unntak ville gi mottakerne mer stabile rammebetingelser.

Stridsspørsmålet i denne saken er om Lyse Produksjon AS' forpliktelse til vederlagsfritt å levere kraft etter kontraktene fra 1991 og 1992 faller inn under unntaksregelen i skatteloven § 18-3 annet ledd a) nr. 2. Lagmannsretten er, i likhet med tingretten, kommet til at grunnrenteskatten skal beregnes på grunnlag av hovedregelen (spotmarkedspris), og at forholdet ikke faller inn under unntaksbestemmelsen.

Bakgrunnen for forhandlingene om overtakelse av de lokalt eide kraftverkene tidlig på nittitallet, ligger i den liberaliseringen av kraftmarkedet som energiloven av 1990 medførte. Liberaliseringen medførte et ønske lokalt om å samle kraftproduksjonen i større enheter, og i Rogalandsdistriktet var det daværende Lyse Kraft som førte an i denne prosessen. Både avtalen fra 20. desember 1991 om kjøp av Fløyrlø, Oltedal og Oltesvik kraftverk, og avtalen fra 3. april 1992 om kjøp av Maudal kraftverk, må etter lagmannsrettens syn sees som avtaler om kjøp av kraftverkene. I tillegg er det enkelte bestemmelser om de ansattes rettigheter med mer.

For selgerne, som alle var kommuner, er avtalens bestemmelser om vederlag det mest sentrale. I begge tilfelle er det avtalt et vederlag som dels består av penger og dels av leveranse av fri kraft. Det at kommunene var opptatt av at deler av vederlaget skulle ytes i form av fri kraft, kan skyldes at de tidligere hadde hatt et ansvar for at det var tilstrekkelig kraftleveranser til sitt distrikt. Det kan også ha vært en måte å fordele risikoen mellom kjøper og selger for hvordan kraftprisen ville utvikle seg fremover i tid. Uansett motivasjon, er lagmannsretten enig med staten i at kraftleveransene må anses som en del av vederlaget for kraftverkene, og ikke som en slik langsiktig kjøpskontrakt for kraft som unntaket i skatteloven § 18-3 annet ledd a) nr. 2 omhandler.

Unntaksregelen kom inn i loven i forbindelse med behandlingen i Stortinget, jf. Innst.O.nr.62 (1995-1996), jf. merknadene foran. Som nevnt der ligger bakgrunnen for unntaket først og fremst i industriens behov for sikker levering av kraft, noe som har få likhetspunkter med avtalene i nærværende sak hvor kraftleveransen er en del av vederlaget for salg av kraftverk. Blant annet mangler avtalene en angivelse av hvilken pris kraften kjøpes til.

Lyse Produksjon AS har selv i sine selvangivelser over lengre tid lagt til grunn at grunnrenteskatten til staten skulle baseres på spotmarkedsprisen. Det var først ved endringsanmodningen som ble sendt i desember 2006 at selskapet selv fremmet anførsler om at unntaksregelen skulle komme til anvendelse. Selskapets opprinnelige syn er ikke avgjørende for den rettslige karakteristikken av avtalene, men er med på å underbygge at avtalene om overdragelsene av kraftverkene og vederlaget for dette, rettslig sett er av en annen art enn de langsiktige kjøpekontraktene for kraft som unntaksregelen i skatteloven § 18-3 omhandler.

En annen sak er at de økonomiske konsekvensene av leveringsforpliktelsen etter avtalene om kjøp av kraftverk kan ha likhetstrekk med det som er tilfelle ved levering av kraft ved langsiktige kjøpe- eller leieavtaler. For kraftverkseier kan ulik beskatning fortone seg som urettferdig. Så lenge det ikke er etablert noe unntak for kraftleveranser som er del av vederlaget for salg av kraftverk, må imidlertid grunnrenteskatten baseres på lovens hovedregel, dvs. spotmarkedspris.

Anken blir etter dette å forkaste i sin helhet, idet lagmannsretten også er enig i tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Staten har vunnet saken, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd ha dekket sine sakskostnader for lagmannsretten. Lagmannsretten kan ikke se at det foreligger tungtveiende grunner for å gjøre unntak fra dette, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Advokat Nilsson har innlevert omkostningsoppgave på totalt 45 950 kroner, fordelt med 44 950 kroner i salær og 1 000 kroner i kopieringsutgifter. Det har ikke vært innvendinger til oppgaven, og lagmannsretten legger denne til grunn.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Lyse Produksjon AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 45.950 – førtifemtusennihundreogfemti – kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dom.

SkN 14-036 Dekning av saksomkostninger

Lovstoff: Ligningsloven § 9-11.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 25. februar 2014, **sak nr.:** LB-2012-171221

Dommere: Lagdommer Nils Ihlen Ramm, lagdommer Ragnar Eldøy, ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-209190 – Borgarting lagmannsrett LB-2012-171221 (12-171221ASD-BORG/02). **Anke til Høyesterett delvis tillatt fremmet, HR-2014-998-U.**

Ankende part: Staten v/Skattedirektoratet (advokatfullmektig Jørgen Vangsnes).

Ankempart: Thomas Joseph Fussell (advokat Ole Rasmus Asbjørnsen), Robert Napier Keith (advokat Ole Rasmus Asbjørnsen).

Sammendrag: Saken gjelder gyldigheten av to vedtak av Riksskattenemnda, hvor krav om dekning av saksomkostnader etter ligningsloven § 9-11 ikke ble tatt til følge. I motsetning til tingretten kom lagmannsretten til at det kun er saksomkostnader skattyter selv har hatt, som kan kreves dekket i medhold av bestemmelsen. De to skattyterne saken gjaldt, kunne ikke anses for å ha hatt noen kostnad med klagesakene. Kostnadene var fakturert og betalt av to selskaper.

Saken gjelder gyldigheten av Riksskattenemndas to vedtak 9. september 2011, hvor henholdsvis Thomas Fussells og Robert Keiths krav om dekning av saksomkostnader etter ligningsloven § 9-11 ikke ble tatt til følge.

Bakgrunnen for kravet om dekning av saksomkostnader var Riksskattenemndas vedtak 15. mars 2010 hvor henholdsvis Thomas Fussell og Robert Keith hadde fått delvis medhold i sine klager over ligningen for inntektsårene 1998, 1999 og 2000. I disse årene var Fussell og Keith bosatt i England og engasjert i de norske selskapene Fast Search & Transfer AS (Fast) og Opticom AS (Opticom) som både aksjonærer, styremedlemmer og konsulenter. Den underliggende materielle skattesaken gjaldt blant annet spørsmål om skatteplikt til Norge for ytelser mottatt i form av aksjeopsjoner og aksjer til underkurs fra selskapene. Etter det opplyste ble skattekravene mot Fussell og Keith, ved vedtaket i mars 2010, tilnærmet halvert sammenlignet med Oslo ligningsnemnds opprinnelige vedtak.

Fast og Opticom var subsidiært ansvarlig for skattekravene i medhold av skattebetalingsloven 1952 § 37 nr. 5, som er videreført i skattebetalingsloven 2005 § 16-11 annet ledd.

Ved brev 12. november 2010 og 31. januar 2011 til Skattedirektoratet fremmet advokatfirmaet Ræder på vegne av Thomas Fussell og Robert Keith krav om dekning av saksomkostnader med til sammen kr 16 608 074. Beløpet utgjorde påløpt honorar til rådgivere i forbindelse klagesaken. Fakturaene fra rådgiverne ble etter det opplyste stilet til, og betalt av, Fast og Opticom. Det er videre opplyst at dette skjedde etter avtale mellom Fussell/Keith og selskapene, en avtale som også selskapet Microsoft forpliktet seg til å anerkjenne, etter dette selskapets oppkjøp av Fast i 2008.

Riksskattenemnda har i vedtakene 9. september 2011 lagt til grunn at grunnvilkåret for dekning av saksomkostnader i ligningsloven § 9-11 nr. 2, at en ligningsavgjørelse er endret til gunst for skattyter, er oppfylt. Videre anså nemnda at vilkåret i § 9-11 nr. 4 om at kostnadene må være vesentlige, også er oppfylt. Det samme gjelder vilkåret i nr. 4 om at det må være urimelig om

skattyteren må dekke kostnadene selv. Når det gjelder vilkåret i nr. 4 om at kostnadene må være pådratt med god grunn, anså nemnda dette for i utgangspunkt å være oppfylt, men tok et forbehold om omfanget av de pådratte kostnader, uten at det var nødvendig for nemnda å ta endelig stilling til om kostnadene kunne godtas i sin helhet.

Nemnda vurderte videre spørsmålet om det er et krav etter ligningsloven § 9-11 at skattyter selv har hatt kostnaden som kreves dekket. Fra vedtaket som gjelder Fussell (som er likelydende med vedtaket for Keith) hitsettes nemndas vurdering av dette spørsmålet:

Saken reiser spørsmål om hvorvidt det er et krav etter ligningsloven § 9-11 at skattyter selv har dekket kostnadene, dvs. at skattyter har hatt en oppofrelse.

I dette tilfelle har ikke Fussell selv hatt noen kostnad. Det har vært avtalt mellom skattyter og selskapene FAST og Opticom, senere også med Microsoft, at disse selskapene dekker advokatutgiftene i saken. Fakturaene fra advokatfirmaene er utstedt til selskapene FAST og Opticom og det er selskapene som har betalt kostnadene som kreves dekket. Skattyter anfører at det ikke er noe krav at skattyter selv har hatt kostnadene. Det anføres bl.a at bestemmelsens formål og reelle hensyn tilsier at staten ikke skal komme gunstigere ut i tilfeller hvor tredjemann har finansiert skattesaken.

Ordlyden i ligningsloven § 9-11 nr. 2 gir begrenset veiledning. Ordlyden i nr. 4 og kravet om at det ville være urimelig om skattyter måtte dekke dem selv, gir etter nemndas oppfatning uttrykk for en underliggende forutsetning om at skattyter har hatt en oppofrelse – en kostnad.

Nemnda kan ikke finne at problemstillingen er drøftet i rettspraksis eller juridisk teori. Av Lignings-ABC 2010/2011 på side 403 under pkt 2.3 fremgår at: «Det er bare sakskostnader som skattyter må dekke selv, som kan kreves dekket etter ligningsloven, se Riksskattenemndas avgjørelse i Utv-2001-599.»

I nevnte sak fra Riksskattenemnda var det fremsatt krav om dekning av sakskostnader med kr 15 000. Nemnda kom til at skattyter hadde krav på å få dekket kr 10 000. Det fremgår at skattyter ikke ville bli belastet for de siste kr 5 000 dersom skattyter ikke oppnådde dekning av sakskostnadene. Av vedtaket fremgår bl.a.:

«Lovteksten synes etter nemndas oppfatning å forutsette at det bare er sakskostnader som skattyteren må dekke selv, som kan kreves dekket etter ligningsloven § 9-11. Riksskattenemnda vil videre peke på at reelle hensyn taler mot at skattytere skal kunne få dekket sakskostnader som skattyter ikke skal bære selv. Dette vil kunne åpne for at den som har salærkrav eller lignende mot skattyter, kan spekulere i å fremme sakskostnadskrav etter ligningsloven § 9-11 før salærkrav er endelig fastsatt, og slik få dekket mer enn han egentlig ville ha krevet. Riksskattenemnda kom etter dette til at ligningsloven § 9-11 må forstås slik at skattyter bare har krav på å få dekket de sakskostnader han selv må dekke.»

Videre har Riksskattenemnda i andre upubliserte avgjørelser forutsatt at det er et krav at skattyter selv har pådratt seg kostnadene. Bl.a avviste nemnda i en sak fra april 2007 den

delen av kravet som gjaldt en privatperson (aksjonærs) dekning av kostnader til å endre et aksjeselskaps ligning. Nemnda påpekte at aksjeselskapet og aksjonær er forskjellige rettssubjekter.

Nemnda er ikke enig i skattyters anførsel om at bestemmelsens formål og reelle hensyn tilsier at kostnadene skal dekkes uansett. For nemnda fremstår det ikke som rimelig at skattyter skal få en dekning når han ikke har hatt kostnadene.

Med bakgrunn i ordlyden i nr 4 og forarbeidene er det etter nemndas oppfatning en underliggende forutsetning for bestemmelsen at den som krever kostnaden dekket, har hatt en kostnad. Nemnda finner etter dette at kravet om dekning av sakskostnader ikke tas til følge.

Det fremgår således at Riksskattenemnda la til grunn at ligningsloven § 9-11 må forstås slik at det er et krav at den som krever dekning av sakskostnader har hatt en kostnad, og at nemnda mente at Thomas Fussell og Robert Keith ikke hadde hatt noen kostnad.

Det fremgår videre av Riksskattenemndas vedtak at Thomas Fussell og Robert Keith hadde en subsidiær anførsel om at de indirekte hadde dekket kostnadene i forbindelse med klagesaken selv, ved at avtalen med Fast og Opticom om at selskapene skulle dekke kostnadene, måtte antas å ha vært en faktor da Microsoft fastsatte tilbudsprisen ved kjøp av Fast. Nemnda la ut fra tilsendt dokumentasjon til grunn at det ikke var dokumentert at Fussell og Keith indirekte hadde dekket kostnadene selv. Denne anførselen er ikke opprettholdt for domstolene.

Thomas Fussell og Robert Keith ved sin prosessfullmektig tok ut stevning for Oslo tingrett i desember 2011. De fremmet krav om at Riksskattenemndas to vedtak 9. september 2011 oppheves. Staten tok til motmæle.

Oslo tingrett avsa 22. august 2012 dom med slik domsslutning:

1. Riksskattenemndas vedtak av 9. september 2011 vedrørende Thomas Fussell og Riksskattenemndas vedtak av 9. september 2011 vedrørende Robert Keith er ugyldig.
2. Staten v/Skattedirektoratet dømmes til innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse å betale kr 195.550,- – etthundreogtiffemtusenfemhundreogfemti – i sakskomkostninger til Thomas Fussell og Robert Keith.

Tingretten la til grunn at det i ligningsloven § 9-11 ikke kan «innfortolkes en underliggende forutsetning med hensyn til at skattyter selv har betalt eller finansiert de kostnader som kreves tilkjent».

Staten v/Skattedirektoratet har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt 14. februar 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. I tillegg møtte for staten seniorskattejurist Lasse Aanestad. Det ble foretatt dokumentasjon, men ikke avgitt forklaringer, under ankeforhandlingen.

Den ankende part, Staten v/Skattedirektoratet, har i hovedtrekk anført:

Anken gjelder tingrettens rettsanvendelse. Tingretten har tolket ligningsloven § 9-11 uriktig når retten har kommet til at bestemmelsen gir krav på dekning av kostnader som er pådratt av andre enn skattyter selv. Bestemmelsen gir kun rett til å få dekket kostnader skattyteren selv har hatt. En slik tolkning følger av lovens ordlyd, forarbeidene, lovens formål og reelle hensyn.

Med hensyn til ordlyden vises det til at det må foreligge en «kostnad», og til kravet om at det skal være urimelig at skattyteren dekker disse «selv».

Forarbeidene, jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 119-120 og Innstilling III fra Likningsforvaltningsutvalget (1969) s. 51-60, viser en forutsetning om at skattyteren selv har hatt kostnader. Det er ingen holdepunkter i forarbeidene for at skattyteren kan innkassere dekning også for andres kostnader i saken.

Formålet med ligningsloven § 9-11 er ikke at staten generelt skal ha en plikt til å dekke kostnadene for å endre et vedtak; det er ikke noe pønalit formål som bærer regelen. Formålet er derimot at skattyter ikke skal bli skadelidende (et reparasjonshensyn). Dette hensynet gjør seg ikke gjeldende når man krever andres kostnad dekket.

Det er ikke treffende å se det slik at statens tolkning gir rom for uklarhet og medføre mindre forutberegnelighet. Innenfor alle tradisjonelle erstatnings- og restitusjonsregler er det det økonomiske tapet som kan kreves dekket, uten at dette har vært oppfattet som uklare eller lite forutberegnelige regler. Også sivilprosessens bestemmelser om sakskostnader tilsier at det kun er partens egne kostnader som kan kreves dekket.

Ankemotpartene har anført et finansieringssynspunkt, at det må være irrelevant hvordan skattyters kostnader er finansiert. Synspunktet synes å bygge på at kostnader er påløpt for Thomas Fussell og Robert Keith, men samtidig finansiert av selskapene. En slik finansiering forutsetter en underliggende disposisjon mellom Fussel/Keith og selskapene. Det er imidlertid ikke fremlagt dokumentasjon for at selskapenes betaling av kostnadene er behandlet som en transaksjon til fordel for Fussel og Keith – i form av gave, arbeidsgodtgjørelse, lån, utbytte eller lignende – verken av dem eller av selskapene. Staten legger derfor til grunn at Fussel og Keith ikke har hatt kostnader, heller ikke ved at disse er blitt finansiert av selskapene.

Det foreligger ingen rimelig grunn for at Thomas Fussell og Robert Keith skal ha dekning for selskapenes kostnad. En utbetaling av sakskostnader til Fussel og Keith vil innebære en ren vinning for dem. Deres anførsel om at det vil innebære en «tilfeldig fordel» for staten å slippe ansvar for de kostnadene saken har medført, er et argument av svært begrenset verdi, ut fra formålet med dekningsregelen i ligningsloven § 9-11.

Det er heller ikke urimelig i relasjon til Fast og Opticom at Thomas Fussell og Robert Keith ikke får dekket sakskostnadene. Selskapene vil uansett ikke få pengene fra Fussel og Keith. Det er heller ikke dokumentert at selskapene har ment å berike dem. Selskapene hadde på sin side en egeninteresse i å få ligningsvedtakene omgjort, på grunn av selskapenes subsidiære ansvar for skattekravet. Thomas Fussell og Robert Keith har selv anført under sakens gang at dette subsidiære ansvaret var en vesentlig årsak til at de påløpte honorarene ble betalt av selskapene.

Det foreligger i nærværende sak ikke noen «no cure, no pay»-avtale, i og med at det for Thomas Fussell og Robert Keith ikke foreligger noen betalingsforpliktelse overfor selskapene etter det underliggende avtaleforhold. Høyesteretts vurdering av sakskostnadsspørsmålet ved slike avtaler, jf. Rt-2011-1089, avsnitt 50 og 62, får således ikke betydning. Også i avgjørelsen fra Riksskattenemnda i Utv. 2001 s. 599 var det en «no cure, no pay»-avtale, slik at faktum der skilte seg fra saken her. Nemnda baserte seg imidlertid på riktig lovtolkning, da den i nevnte uttalelse la til grunn at ligningsloven § 9-11 synes å forutsette at det bare er sakskostnader som skattyter må dekke selv, som kan kreves dekket etter bestemmelsen.

Saken her skiller seg også fra tilfeller der sakskostnader dekkes av arbeidsgiver som lønn, eller ellers ved lån eller gave fra tredjemann, idet det i saken her – som nevnt – ikke foreligger noen transaksjon der selskapene yter lønn, lån eller gave ved betaling av kostnadene.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.
2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankempartene, Thomas Fussell og Robert Keith, har i hovedtrekk anført:

Tingrettens resultat er riktig, og Fussell og Keith kan i det alt vesentlige slutte seg til tingrettens begrunnelse. Ligningsloven § 9-11 stiller ikke noe vilkår om tilknytning mellom kostnaden og skattyter; det er tilstrekkelig med tilknytning mellom kostnadene og saken. Den rettslige bedømmelse og eventuelle konsekvenser av hvordan parten har kommet til ytelsen er irrelevant. Bestemmelsen stiller således ikke opp et vilkår om at skattyter har hatt en oppofrelse, utgift eller et tap i skatterettslig forstand. Staten skal bære kostnadene for å få et riktig resultat. I saken her er det enighet om at det er påløpt relevante kostnader for å ivareta Fussells og Keiths interesser.

Statens oppfatning om at kostnaden må være dekket av skattyteren selv, er verken forankret i lovens ordlyd, forarbeider eller reelle hensyn. Lovtolkningen som ligger til grunn for Riksskattenemndas vedtak er feil, og vedtakene er således ugyldige.

Det fremgår av forarbeidene, Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 120, at det kun er tre vilkår som må være oppfylt for å få dekket sakskostnader: At kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn, og at det ville være urimelig om skattyteren må dekke dem. Når disse vilkårene er oppfylt, skal skattyteren tilkjennes dekning for sakskostnader, jf. ligningsloven § 9-11 nr. 2. Verken lovbestemmelsen eller forarbeidene inneholder noen forutsetning om økonomisk tap eller at parten selv må ha hatt kostnaden; det er kostnaden i seg selv som skal dekkes.

At staten dekker nødvendige utgifter i forbindelse med oppretting av gale vedtak, skal bidra til å sikre riktige vedtak og er en rettssikkerhetsgaranti. Bestemmelsen i ligningsloven § 9-11 legger ikke opp til at forvaltningen skal foreta noen kontroll av hvordan skattyter har sørget for dekning av kostnadene. Tilsvarende vil gjelde ved tilkjenning av sakskostnader etter tvisteloven; domstolen prøver ikke hvordan parten har dekket utgiftene.

Statens tolkning innebærer en retts teknisk svært vanskelig regel når det legges opp til en prøving av hvordan kostnaden er dekket og hvordan den er behandlet skatte- og avgiftsmessig av partene.

Statens syn er videre ulogisk og lite prinsipielt når staten aksepterer at sakskostnader dekkes i de tilfeller der kostnaden er finansiert ved gave fra tredjemann, men ikke i nærværende sak. Heller ikke i gavetilfellet vil det være noe tap på mottagers hånd, og tilkjenning av sakskostnader vil i ikke mindre grad fremstå som en tilfeldig fordel enn i saken her.

Det er galt når staten anfører at Thomas Fussell og Robert Keith ikke har finansiert kostnadene. De er finansiert gjennom avtaler med Fast, Opticom og Microsoft. Gjennom avtalene har Fussell og Keith fått nødvendig bistand.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Thomas Fussell og Robert Keith tilkjennes sakskostnader.

Lagmannsretten er kommet til et annet resultat enn tingretten og bemerker:

Saken reiser spørsmål om tolkning av ligningsloven § 9-11 nr. 2 jf. nr. 4, som lyder slik:

2. Når Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal den samtidig tilkjenne hel eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader.
- ...
3. Sakskostnader skal bare tilkjennes når kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv.

De spørsmål saken nærmere reiser, er om bestemmelsen skal forstås slik at det er et vilkår for å tilkjenne en skattyter dekning for sakskostnader, at skattyteren selv har hatt kostnaden, og i tilfelle om vilkåret er oppfylt.

Etter lagmannsrettens oppfatning gir lovens ordlyd en viss indikasjon for at det er skattyterens egne kostnader som kan kreves dekket. Det vises til at etter nr. 1 i bestemmelsen, er det «skattyteren» som skal tilkjennes «sakskostnader»; det tilsier at skattyteren selv må ha hatt en kostnad. Det vises videre til at det etter nr. 4 er et vilkår for dekning at det er urimelig om «skattyteren» måtte dekke kostnadene «selv».

Slik lagmannsretten ser det, gir også forarbeidene støtte for at skattyteren selv må ha hatt kostnaden. Det vises for det første til Innstilling III fra Likningsforvaltningsutvalget (1969) kapittel IV om saksomkostninger i saker om skattelikning. Her heter det på s. 51:

På samme måte som Justisdepartementet fremholdt for forvaltningen i sin alminnelighet (...) må hovedregelen også i likningsforvaltningen være at den private part, dvs. skattyteren, selv må bære *sine utgifter* i forbindelse med sin skattelikning. (Lagmannsrettens uthevning)

Det samme fremgår på side 54, venstre spalte nederst.

Utvalgets flertall foreslo følgende bestemmelse (s. 59):

Når en likningsavgjørelse etter klage (...) blir endret til gunst for en skattyter, kan skattyteren tilkjennes et skjønnsmessig fastsatt beløp til hel eller delvis dekning for særlige saksomkostninger *som han har pådratt seg* for å få endret avgjørelsen.
(Lagmannsrettens uthevning)

Utvalgets forslag innebar således at det var saksomkostnader skattyteren hadde pådratt seg som kunne dekkes. Ligningsloven § 9-11 har fått en annen ordlyd, men det er etter lagmannsrettens oppfatning ikke holdepunkter for at noen realitetsendring var tilsiktet på dette punkt. Det vises til Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 119-120, der det heter:

Departementet vil peke på at de kostnader en skattyter *pådrar seg* for å få endret en ligningsavgjørelse ...

Mye av de kostnader noen skattytere *pådrar seg* i klagesaker ...

For å oppnå en høyere grad av likestilling skattyterne imellom, har departementet overveiet, som et alternativ til dekning av saksomkostnader, å innføre et fradrag ved inntektslikningen for *kostnader som angår skattyterens egen ligning*. ...

Selv om det ikke er noe å bebreide forvaltningen, kan avgjørelsen ved uhell eller misforståelser være blitt så klart uriktig at den må rettes. Som regel vil slikt bli rettet uten *kostnader for skattyteren*, men det kan forekomme at det ikke lykkes. At en avgjørelse viser seg klart uriktig i sitt innhold, betyr ikke nødvendigvis at *skattyterens kostnader* vil ramme ham urimelig. ...

For nemnda vil det være lettest og minst arbeidskrevende å vurdere spørsmålet sammen med hovedsaken. Det forutsetter imidlertid at skattyteren oppgir *sine kostnader* og krever dem dekket så sant det er en mulighet for at vilkårene er oppfylt.
(Lagmannsrettens uthevninger)

Det som er sitert, gir etter lagmannsrettens oppfatning støtte for at det lovgiver har tenkt seg, er at det er kostnader skattyter selv har hatt/pådratt seg, som kan tilkjennes. At dette ikke er uttrykkelig formulert som et vilkår i lovteksten eller i forarbeidene, kan ikke lede til noen annen vurdering av hva som har vært lovgivers mening. Retten kan ikke se at det er holdepunkter i forarbeidene for at skattyter skal kunne få dekket saksomkostnader andre har hatt.

Det fremgår av Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s.120 at det til grunn for bestemmelsen i ligningsloven § 9-11 lå et ønske om å få likestilling mellom ligningsforvaltningen og den øvrige forvaltning, hvor forvaltningsloven § 36 gir en regel om dekning av saksomkostnader. I Ot.prp.nr.3 (1976-1977) er det uttalt på s. 101 at hovedbegrunnelsen for sistnevnte bestemmelse er at «det kan være rimelig at det offentlige dekker de utgifter som en person pådrar seg for å få endret uriktige forvaltningsvedtak». Også dette gir støtte for at det er partens egne utgifter som kan dekkes.

Lagmannsretten kan heller ikke se at reelle hensyn tilsier at en skattyter skal få dekket kostnader ut over de vedkommende selv har hatt. Gjennom dekning av egne utgifter blir skattyter holdt økonomisk skadesløs i forbindelse med endring av et feilaktig ligningsvedtak. Etter lagmannsrettens oppfatning er det ikke noen rimelig grunn til at skattyter skal få dekket saks kostnader ut over det.

Lagmannsretten kan videre ikke se at det gjør seg gjeldende retts tekniske betenkeligheter i særlig grad ved en lovforståelse som innebærer et krav om at det bare er skattyters egne kostnader som kan kreves dekket. Det antas at det vil være normalsituasjonen i de aller fleste tilfelle at det er skattyter selv som har hatt kostnaden med å få endret et uriktig ligningsvedtak. At det i visse situasjoner kan oppstå grensetilfeller, der det kan være tvilsomt om skattyter kan anses selv å ha hatt kostnaden, kan ikke være noe avgjørende argument mot en lovforståelse som nevnt.

Den forvaltningspraksis som er trukket frem i saken, har etter lagmannsrettens oppfatning begrenset vekt ved tolkningen. Retten nevner imidlertid at Riksskattenemnda i en avgjørelse inntatt i Utv. 2001 s. 599 har lagt til grunn at lovteksten i ligningsloven § 9-11 «synes ... å forutsette at det bare er saks kostnader som skattyter må dekke selv, som kan kreves dekket etter ligningsloven § 9-11». Praksis der hvor arbeidsgiver dekker arbeidstakers saks kostnader, vil lagmannsretten komme tilbake til.

Etter dette er det lagmannsrettens oppfatning at de beste grunner taler for å tolke ligningsloven § 9-11 slik at det er kun saks kostnader skattyter selv har hatt, som kan kreves dekket i medhold av bestemmelsen.

Spørsmålet er etter dette om Thomas Fussell og Robert Keith selv har hatt noen kostnad i forbindelse med klagesakene. Som det fremgår av saksredegjørelsen ovenfor, var det Fast og Opticom som ble fakturert for rådgivernes honorar, og det var selskapene som dekket dem. Det tilsier i utgangspunktet at det ikke er Fussell og Keith som har hatt kostnadene i forbindelse med skattesaken.

Lagmannsretten antar at det vil kunne være situasjoner der tredjemann har betalt saks kostnader, men hvor kostnaden likevel vil kunne anses å være skatteyterens, slik at skattyteren har krav på dekning i medhold av ligningsloven § 9-11. For eksempel fremgår det av Lignings-ABC 2013 s. 418 at i de tilfeller hvor arbeidsgiver dekker saks kostnader for en ansatt, vil arbeidsgivers dekning ikke berøre arbeidstakers rett til å få dekket kostnadene etter § 9-11.

Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å ta stilling til om det nødvendigvis følger av ligningsloven § 9-11 at en arbeidstaker har krav på dekning i en situasjon som nevnt. De faktiske forhold i saken her er uansett slik, etter lagmannsrettens oppfatning, at Thomas Fussell og Robert Keith ikke kan anses å ha hatt noen kostnad med klagesakene.

Det er opplyst at selskapenes dekning av kostnadene er basert på en avtale med Thomas Fussell og Robert Keith, uten at noen slik avtale er dokumentert. Lagmannsretten kan uansett ikke se at det foreligger holdepunkter for at avtalen innebærer at selskapene har dekket kostnadene for Fussell og Keith. Det er således ikke dokumentert at partene seg imellom har ansett kostnadsdekningen som gave, lønn eller utbytte til fordel for Fussell og Keith. Det er heller ikke

dokumentert at selskapene har behandlet dekningen slik regnskapsmessig eller i relasjon til skatte- og avgiftsmyndigheter. Det er videre ikke opplyst noe om at Fussel og Keith har noen plikt til å tilbakebetale selskapene i tilfelle kostnadsdekning blir gitt, eller at Fussel og Keith har hatt noen økonomisk risiko i forbindelse med klagesakene. Selskapene har på sin side hatt en egeninteresse i å dekke kostnadene på grunn av deres subsidiære ansvar for skattekravene. I mangel av holdepunkter for noe annet, legger lagmannsretten til grunn at det er denne egeninteressen som gjorde at selskapene påtok seg å dekke kostnadene i forbindelse klagesakene. Når situasjonen er slik, er det selskapene, og ikke Fussel og Keith, som må anses å hatt kostnadene med klagesaken. At Fussel og Keith har hatt nytte av bistanden selskapene har dekket, gir ikke grunnlag for noen annen vurdering. Dersom Fussel og Keith skulle få dekket sakskostnadene, ville det gi dem en tilfeldig fordel det ikke er noen rimelig grunn til at de skal få, etter lagmannsrettens oppfatning.

Etter dette er det lagmannsrettens konklusjon at Riksskattenemndas to vedtak 9. september 2011 er gyldige. Staten må således frifinnes.

Staten har vunnet saken og har etter tvisteloven § 20-2 første ledd krav på å få dekket sine sakskostnader, idet lagmannsretten ikke kan se at det er grunn til å fritta motpartene for ansvaret i medhold av tredje ledd i bestemmelsen. Staten har for lagmannsretten krevd dekket kr 49 662, hvorav kr 46 400 er salær og resten utgifter. I tillegg kommer ankegebyret med kr 20 640. For tingretten har staten krevd kr 32 896, hvorav kr 32 400 er salær og resten utgifter. Sakskostnader tilkjennes i samsvar med kravet, totalt kr 103 198.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Staten frifinnes.

2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Thomas Fussell og Robert Keith én for begge og begge for én til staten til sammen kr 103.198 - etthundreogtretusenetthundreogtittåtte – innen to uker fra forkynnelse av dommen.

SKN 14-037 Utdeling fra AS til aksjonær: Bonus, ikke utbytte. Tilleggsskatt.

Lovstoff: Skatteloven § 10-11. Ligningsloven § 8-1, § 9-6 og § 10-2.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 17. mars 2014, **sak nr.:** LB-2013-7008

Dommere: Lagdommer Dag A. Minsaas, lagdommer Anne Magnus, tilkalt dommer; tingrettsdommer Ragnhild Borgerud. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-45649 – Borgarting lagmannsrett LB-2013-7008 (13-007008ASD-BORG/02). **Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2014-1123-U.**

Ankende part: Staten v/Skatt vest (advokat Rolf Magne Husebø).

Ankemotpart: Nordialog Oslo AS (advokat Henning Hoff Johannessen).

Sammendrag: Utdeling fra aksjeselskap til selskapsaksjonær ble ikke ansett som utbytte i skattelovens forstand, men som en skattepliktig bonusutbetaling. Ligningsmyndighetene hadde adgang til å endre skattyters ligning etter toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a, fordi skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger i selvangivelsen. Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 var oppfylt.

Saken gjelder spørsmål om utdeling fra aksjeselskap til aksjonær skal anses som utbytte i skattelovens forstand. I tillegg er det spørsmål om ligningsmyndighetens adgang til endring av skattyters ligning og om skattyter kan ilegges tilleggsskatt.

Nordialog AS (heretter kalt Nordialog) var frem til 2004 franchisegiver i en landsomfattende kjede av forhandlere som solgte mobiltelefoner med tilhørende abonnement for Telenor. Nordialog var eid 48 % av Telenor. Noen av forhandlerne i Nordialog-kjeden var også aksjonærer i Nordialog, og disse eide til sammen 52 % av aksjene.

En av forhandlerne som også var aksjonær, var Nordialog Oslo AS (heretter kalt Nordialog Oslo). Dette selskapet hadde en eierandel i Nordialog på 4,5 %.

Mellom Telenor Norge AS og de øvrige aksjonærene i Nordialog ble det 26. februar 2004 inngått en avtale om at Telenor skulle overta samtlige aksjer i Nordialog. Telenor ville foreta en omstrukturering av virksomheten, og det ble opprettet en felles kjedesentral i et nytt selskap – Kjedehuset AS – hvor Nordialog Oslo ville bli en av forhandlerne.

I forbindelse med det forestående salget av aksjene i Nordialog til Telenor, ble det i styremøte i Nordialog 25. februar 2004 besluttet at en betydelig del av egenkapitalen pr. 31. desember 2003 skulle utbetales til forhandlerne. Om dette heter det i pkt. 4 «Fordeling av verdier» i styrereferatet blant annet:

Det ble redegjort for tallstørrelser og forslag til prinsipper for fordeling av verdiene i selskapet – gitt salg av aksjene. Styret sluttet seg til følgende modell:

- Oppgjør for aksjene direkte til aksjonærene.
- Øvrige verdier fordeles på samtlige medlemmer og aksjonærer etter den enkeltes antall solgte abonnementer siden man kom med i kjeden; – – –

Alle aksjonærene i Nordialog sluttet seg i aksjonærmøte til styrets prinsipper for fordeling av selskapets verdier og styret ble gitt fullmakt til å fastsette endelige tall for den enkelte.

Også av protokollen fra aksjonærmøte 25. februar 2004 fremgår at verdiene skulle «fordeles på samtlige medlemmer og aksjonærer etter den enkeltes antall solgte abonnementer siden man kom med i kjeden».

I avtale av juni 2004 mellom Telenor Mobil AS og aksjonærene i Nordialog ble det, som ledd i Telenors overtakelse av samtlige aksjer i Nordialog, bestemt at Nordialog skulle dele ut utbytte til

aksjonærene med til sammen kr 22.463.699 og bonus med totalt kr 11.682.311 til forhandlere som ikke var aksjonærer. Telenor skulle ikke motta utbytte.

Det ble avholdt styremøte i Nordialog 6. september 2004. I referat fra møtet heter det blant annet:

4. Ekstraordinær bonus til ikke-aksjonærer

I samsvar med hva et fulltallig og samstemt aksjonærmøte ble enige om den 26.2.04, ble det, under forutsetning om at salget av aksjene blir gjennomført, besluttet å dele ut ekstraordinær bonus fra opptjent egenkapital til ikke-aksjonærene. Den enkeltes bonus er beregnet på grunnlag av antall solgte abonnementer siden starten av kjeden – – .

Utbetaling skal skje samtidig som foreslått utbytte til aksjonærene utbetales.

5. Ekstraordinært utbytte

I samsvar med hva et fulltallig og samstemt aksjonærmøte ble enige om den 26.02.04, foreslår styret utbetaling av ekstraordinært utbytte stort kr 22.463.699 – hvorefter selskapets egenkapital pr. 31.12.03 utgjør minimumskravet 10% av totalkapitalen. Begrunnelsen for utdelingen av ekstraordinært utbytte er at avtalen om salg av aksjer i selskapet til Telenor Norge AS regnes med å bli godkjent. Dette vil medføre at selskapets drift vil bli lagt over i Kjedehuset AS og selskapet har følgelig ikke behov for den kapital som er generert i selskapet. Selskapets drift i 2004 har vært meget positiv og selskapet har god likviditet. Det vil følgelig ikke stride mot god og forsiktig forretningsførsel å gjennomføre en slik ekstraordinær utbytteutdeling. Foreslått ekstraordinært utbytte ligger innenfor det beløp selskapet lovlig kunne avsatt og utbetalt for 2003.

Styret vedtok enstemmig å anbefale overfor generalforsamlingen å utbetale et ekstraordinært utbytte på kr 22.463.699.

I ekstraordinær generalforsamling for Nordialog AS 20. september 2004 ble styrets forslag om å utbetale et ekstraordinært utbytte på kr 22.463.699 enstemmig vedtatt. Avtalen om Telenors aksjeervert var på dette tidspunkt endelig godkjent.

Etter dette ble ekstraordinært utbytte utdelt til de forhandlerne i Nordialog-kjeden som også var aksjonærer – totalt ni forhandlere – etter en fordelingsnøkkel basert på den enkeltes salg av mobiltelefonabonnementer. Nordialog Oslo fikk utdelt kr 9.125.468. Videre ble det utdelt ekstraordinær bonus til forhandlere som ikke var aksjonærer – totalt 23 forhandlere – basert på en tilsvarende fordelingsnøkkel.

I selvangivelsen for inntektsåret 2004 førte Nordialog Oslo opp kr 9.125.468 som skattefritt utbytte fra Nordialog. Ved ligningen av Nordialog Oslo for dette inntektsåret ble det lagt til grunn at det dreide seg om et ordinært utbytte, og selskapet ble lignet i samsvar med sin påstand.

Etter at ligningsmyndighetene hadde avdekket de faktiske forhold omkring utbytteutdelingen fra Nordialog til aksjonærene, ble Nordialog Oslo i brev 27. januar 2009 fra Skatt vest varslet om endring av ligningen for inntektsåret 2004. Skattekontoret mente at utbetalingen ikke kunne anses som utbytte, men måtte sees som en skattepliktig bonusutbetaling. Ved brev 23. april 2009 fra

Skatt vest ble Nordialog Oslo også varslet om at det ble vurdert å ilegge tilleggsskatt som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen for det aktuelle inntektsår.

Skatt vest traff 27. oktober 2009 vedtak om endring av Nordialog Oslos ligning for inntektsåret 2004 og om ileggelse av tilleggsskatt i samsvar med varslene. Det ble i vedtaket lagt til grunn at utdelingen fra Nordialog til skattyteren var en skattepliktig bonusutbetaling og ikke en vederlagsfri utdeling fra selskapet. Som følge av dette ble skattyterens alminnelige inntekt for inntektsåret 2004 økt med kr 9.125.468. I vedtaket ble det videre lagt til grunn at skattyteren i selvangivelsen for det aktuelle inntektsåret hadde gitt ufullstendige opplysninger om utbetalingen. Det ble vist til at Nordialog Oslo hadde oppgitt det utdelte beløp som utbytte i selvangivelsen uten å gi opplysninger om at utbyttet var skjevdelt, og at skattyteren derved hadde fått utbetalt vesentlig mer enn eierandelen skulle tilsi. Det ble også vist til at det ikke var gitt opplysninger om grunnlaget for skjevdelingen av utbyttet. På denne bakgrunn ble det ilagt 30 % tilleggsskatt.

Skattekontorets endringsvedtak ble 27. november 2009 påklaget til skatteklagenemnda, som i vedtak av 6. september 2011 fastholdt skattekontorets endringsvedtak.

Ved stevning til Oslo tingrett 9. februar 2012 reiste Nordialog Oslo AS søksmål mot staten v/Skatt vest med påstand om at skatteklagenemndas vedtak skulle oppheves.

Oslo tingrett avsa 5. oktober 2012 dom med slik domsslutning:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 6. september 2011 oppheves.
2. Staten v/Skatt vest dømmes til å betale erstatning for sakskostnader til Nordialog Oslo AS med 237 758 – tohundreogtrettisyvtusenstyv hundreogfemtiåtte – kroner eksklusiv merverdiavgift innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.

Staten v/Skatt vest har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 31. januar 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger. Daglig leder i Nordialog Oslo AS, Svein Ove Brekke, avga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, staten v/Skatt vest, har i hovedtrekk anført:

Utdelingen fra selskapet Nordialog til Nordialog Oslo kan ikke anses som utbytte i skattelovens forstand.

For skattyteren har det stor betydning hvorvidt utbetalingen anses som utbytte eller ikke. Dersom utbetalingen er utbytte, vil den være skattefri på Nordialog Oslos hånd som følge av reglene i skatteloven § 2-38. I motsatt fall vil utbetalingen være skattepliktig.

Det er det reelle forhold som er avgjørende. At utdelingen fra Nordialog til aksjonærene tilfredsstiller de formelle kravene til utbytte etter aksjelovens regler, har ikke betydning. Etter skatteloven § 10-11 er det bare vederlagsfrie overføringer som er utbytte.

Utdelingen til aksjonærene er i dette tilfellet ikke basert på den enkeltes eierbrøk i Nordialog. Både grunnlaget for og størrelsen på utdelingen er istedenfor basert på aktivitet som Nordialog Oslo og de øvrige forhandlerne utøvde. Det vises til referat fra styremøter og aksjonærmøte i Nordialog i 2004, hvor det fremgår en fordeling av verdier basert på den enkelte forhandlers solgte mobilabonnementer.

De forhandlerne som var aksjonærer mottok som følge av denne fordelingen et skjevdelt utbytte. Utbetalingen av utbytte er også skjevdelt ved at Telenor – som aksjonær – ga avkall på sin andel. Når dette sammenholdes med at forhandlere som ikke var aksjonærer mottok en ekstraordinær bonus basert på tilsvarende fordelingsnøkkel, kan utdelingen ikke sees som utbytte.

Det er skattyteren – her Nordialog Oslo – som har plikt til å fremkomme med opplysninger, jf. ligningsloven § 4-1. Skattyteren har bevisbyrden for riktigheten av de poster som føres opp i selvangivelsen og øvrige oppgaver. Ligningsmyndigheten foretar en fri bevisbedømmelse og skal legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering anses som det sannsynlig riktige, jf. ligningsloven § 8-1. Dersom skattyteren har forsømt opplysningsplikten, vil det måtte få konsekvenser for skattyterens adgang til å angripe ligningen, jf. Rt-1994-260.

Det er uklart hva som var bakgrunnen for den fordelingen som her ble besluttet. Blant annet er det ikke klarlagt hvorvidt det forelå en avtale om fordelingen mellom aksjonærene og de øvrige forhandlerne, jf. ordlyden i prospektet for Kjedehuset AS. Ankemotparten har ikke fremlagt den avtale som der er omtalt. Denne uklarheten må gå utover skattyteren her. At aksjonærene enstemmig gikk inn for en skjevdeling, kan tyde på at det har ligget en forpliktelse til dette ut over en rent moralsk forpliktelse.

Det er uansett ikke av betydning hvorvidt Nordialog var forpliktet til å foreta utdelingen. Det avgjørende må være at utbetalingene er foranlediget av den virksomhet som den enkelte mottaker har drevet, og at det er en sammenheng mellom den enkeltes aktivitet, dvs. salget av mobilabonnementer, og utdelingen.

Under ingen omstendighet er utdelingen fra Nordialog en konsekvens av Nordialog Oslos aksjonærposisjon. For at utdelingen skal anses som utbytte, må det være en årsakssammenheng mellom aksjebesittelsen og utdelingen, jf. juridisk teori. Størrelsen på utbetalingen var i dette tilfellet avhengig av den utviste aktivitet. Det var således ikke i egenskap av aksjonær at Nordialog Oslo fikk utbetalt beløpet.

Ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningen var ikke avskåret, selv om toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a var utløpt da varsel om endring ble sendt. Fristen for endring er ti år etter inntektsåret, jf. § 9-6 nr. 1, når skattyteren har gitt ufullstendige opplysninger. Nordialog Oslos opplysninger i selvangivelsen er åpenbart ufullstendige. Det vises til at det kun er opplyst at det er utbetalt utbytte - med et nærmere angitt beløp – fra Nordialog AS.

Det er også grunnlag for å ilegge tilleggs-skatt i denne saken, jf. ligningsloven § 10-2. Det foreligger ikke unnskyldelige forhold etter § 10-3.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Den ankende part frifinnes.
2. Den ankende part tilkjennes sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, Nordialog Oslo AS, har i hovedtrekk anført:

Utdelingen fra Nordialog AS må anses som en vederlagsfri overføring som skattemessig skal klassifiseres som utbytte, jf. skatteloven § 10-11. Bestemmelsen fanger opp alle ensidige overføringer fra selskapet til aksjonæren.

Etter vanlig språkbruk må «vederlag» forstås som ytelse mot ytelse. Enhver utdeling til en aksjonær må anses som vederlagsfri med mindre det dreier seg om oppfyllelse av en gjensidig bebyrdende avtale. I denne saken dreier det seg om en ren overskuddsdisponering uten motytelser fra Nordialog Oslo. Det vises særlig til at utdelingen av større deler av egenkapitalen fra Nordialog, hadde sammenheng med at Telenor ønsket å omorganisere sin forhandlervirksomhet og flytte denne aktiviteten over til det nye selskapet Kjedehuset AS, som ikke hadde behov for Nordialogs egenkapital. Det var også vesentlig at Telenor skulle slippe å betale for Nordialogs store egenkapital i forbindelse med aksjeervervet. For øvrig har skatteklagenemnda i sitt vedtak ikke foretatt noen kvalifisert vurdering av om det foreligger noen motytelse i dette tilfellet.

Det kan ikke legges til grunn at skattyteren her har sviktet sin opplysningsplikt ved ikke å etterkomme ankende parts krav om ytterligere dokumentasjon i ankeomgangen. Skattyteren har intet å skjule. Den etterspurte dokumentasjon ville bare ha vidløftiggjort saken. Uansett er det ingen «aksjonæravtale» her, slik prospektet for Kjedehuset AS kan tyde på. Formuleringen i prospektet er ikke helt presis – det siktes egentlig til en enighet mellom aksjonærene – intet avtaledokument.

Beslutningen om å utdele egenkapital også til forhandlerne som ikke var aksjonærer, ble gjort ut fra rimelighetshensyn. Det dreier seg om en gave fra aksjonærene. Det forelå ingen rettslig forpliktelse her. Aksjonærene mente at de hadde en rent moralsk forpliktelse, ikke minst fordi alle forhandlerne skulle fortsette samarbeidet i Kjedehuset AS.

Det bestrides at skatteloven § 10-11 annet ledd må forstås slik at det er et krav til årsakssammenheng. Bestemmelsens ordlyd tilsier ikke at utbyttet må mottas i egenskap av aksjonær. At dette er antatt i juridisk teori, kan ikke tillegges betydning. Teorien knytter seg til tilfeller hvor aksjonæren er en privatperson. Hvor mottaker av utbyttet, som her, er et aksjeselskap, gjelder intet krav til årsakssammenheng. Det er grunn til å skille mellom dette tilfellet og tilfeller der aksjonæren som mottar utbyttet er en ansatt. Utbyttebegrepet i skatteloven er dessuten videre enn aksjelovens utbyttebegrep. Samtlige utdelinger til en aksjonær omfattes av skatteloven § 10-11 annet ledd.

Det er heller ingen hensyn som tilsier at det bør oppstilles et krav om årsakssammenheng. Skattefritaket for utbytte når aksjonæren er et aksjeselskap, er fastsatt for å unngå kjedebeskatning. Det oppnås provenynøytralitet for staten hvis utdelingen ikke anses som utbytte, da Nordialog vil få fradragsrett samtidig som Nordialog Oslo inntektsbeskattes.

Under enhver omstendighet bestrides at ligningsmyndigheten hadde adgang til å endre ligningen. Varselet om endring er sendt ut for sent i henhold til toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a.

Nordialog Oslo har verken gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Skattyter hadde ingen konkret foranledning til å legge frem ytterligere opplysninger. Skjevdelingen var forretningsmessig begrunnet og det dreide seg om en helt ordinær utbyttesituasjon. Rettskildebildet tilsa ikke at det skulle opplyses om en overføring til en selskapsaksjonær.

Heller ikke vilkårene for tilleggsskatt er tilstede. Uansett skal det utvises større forsiktighet med å ilegge tilleggsskatt, selv om man skulle mene at skattyters opplysninger er noe ufullstendige. Det foreligger under enhver omstendighet unnskyldelige forhold. Det vises særlig til skattyterens uerfarenhet. Den rettslige problemstillingen var ganske ukjent, og slik Nordialog Oslo så det var det ingen motytelse i forbindelse med utdelingen fra Nordialog.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Nordialog Oslo AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker:

Ligningsloven § 8-1 fastsetter at ligningsmyndighetene skal avgjøre hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger skattyteren har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Av Rt-2009-105 fremgår at ligningsloven § 8-1 ikke sier noe annet enn det som også måtte ha vært lagt til grunn uten denne lovbestemmelsen. Deretter uttaler Høyesteretts flertall (avsnitt 112):

Ved fastsettelse av inntekts-, formues- og fradragsposter 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 fradragsposter må tas stilling til rettsspørsmål, må også disse vurderes av ligningsmyndighetene på selvstendig grunnlag. Dette er ikke uttrykkelig sagt, men ligger implisitt i bestemmelsen.

Den forståelse av ligningsloven § 8-1 som Høyesterett her har gitt uttrykk for, legger lagmannsretten til grunn for behandlingen av de spørsmål saken reiser.

Det følger av skatteloven § 10-11 første ledd at utbytte fra aksjeselskap er skattepliktig inntekt på aksjonærens hånd. Hvor aksjonæren – som her – er et aksjeselskap, er imidlertid aksjeutbytte som hovedregel skattefritt etter den såkalte fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Sistnevnte bestemmelse ble tilføyd ved en lovendring i 2004 og ble gitt virkning for blant annet utbytte som var innvunnet fra og med dette inntektsåret. Det er ikke omtvistet i denne saken at utdelingen fra Nordialog AS vil være skattefri for Nordialog Oslo AS etter fritaksmetoden, dersom overføringen er å anse som utbytte i skattelovens forstand.

Annet ledd første punktum i skatteloven § 10-11 har følgende ordlyd:

Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær.

Etter denne bestemmelsen vil en utdeling fra et aksjeselskap til aksjonæren bare kunne anses som utbytte dersom det dreier seg om en «vederlagsfri overføring» av verdier. At aksjelovens formelle krav til utbytteutdeling er fulgt, er ikke avgjørende for den skatterettslige vurderingen av om en utdeling fra selskapet til aksjonæren skal anses som utbytte.

Utbetalingen fra Nordialog i 2004 til selskapets aksjonærer, benevnt «ekstraordinært utbytte», var – som det fremgår foran side 2 – ikke basert på den enkelte aksjonærs eierandel i Nordialog, men på aksjonærens antall solgte mobilabonnementer fra aksjonæren kom med i den landsomfattende kjeden av forhandlere. Det dreier seg således om et skjevdelt «ekstraordinært utbytte» aksjonærene imellom.

Når både grunnlaget for og størrelsen på utdelingen til aksjonærene var avhengig av den virksomhet som den enkelte aksjonær tidligere hadde utøvd i form av solgte abonnementer, må det etter lagmannsrettens syn anses for å foreligge en sammenheng mellom den utøvde aktivitet og utdelingen fra aksjeselskapet. Utdelingen til aksjonærene fremstår som en motytelse for utført forhandlervirksomhet. Det er da lite naturlig å anse utbetalingen som en «vederlagsfri» overføring til den enkelte aksjonær. Særlig gjelder dette i et tilfelle som her, hvor de forhandlerne som ikke var aksjonærer mottok en «ekstraordinær bonus» basert på en tilsvarende fordelingsnøkkel som aksjonærene, dvs. antall solgte mobilabonnementer. Etter det lagmannsretten forstår har disse forhandlerne ansett denne bonusen som skattepliktig virksomhetsinntekt.

Lagmannsretten tilføyer at Nordialog tidligere hadde foretatt bonusutdelinger til forhandlerne, også aksjonærene. Det vises her til vitneforklaringen fra Svein Ove Brekke, tidligere daglig leder i Nordialog. Han forklarte at hvert kvartal fra 1996 og årene fremover hadde Nordialog delt ut bonus til forhandlerne etter nærmere angitte vilkår. Alle forhandlere som fikk bonus – enten de var aksjonærer eller ikke – behandlet bonusen som skattepliktig inntekt.

Under enhver omstendighet legger lagmannsretten til grunn at det ikke foreligger årsakssammenheng mellom Nordialog Oslos aksjebesittelse og utdelingen fra Nordialog. Etter det lagmannsretten har forstått er Nordialog Oslo i og for seg ikke uenig i at aksjeselskapets utdeling til aksjonærene i dette tilfellet ikke er en konsekvens av aksjonærposisjonen. Nordialog Oslo hevder imidlertid at skatteloven § 10-11 ikke kan forstås slik at det gjelder et krav til årsakssammenheng.

Lagmannsretten bemerker at det i juridisk teori er antatt at det må oppstilles et krav til årsakssammenheng mellom aksjebesittelsen og utdelingen fra aksjeselskapet for at det skal foreligge et utbytte i skattelovens forstand. Det vises særlig til Benn Folkvord: « Utbytte. Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene », side 169 hvor det fremholdes at utbyttebegrepet «omfatter bare verdier man mottar fordi man er aksjonær - utdelingen må være en konsekvens av aksjonærposisjonen». Som påpekt av Folkvord har dette vilkåret en viss støtte i ordlyden både i skatteloven § 10-11 og aksjeloven § 3-6. Videre heter det i Folkvord (side 169):

Kravet om at en fordel må være en konsekvens av aksjonærposisjon er en naturlig og nødvendig følge av hva utbytte er: Utbytte er avkastning på kapital (aksjen). Er ikke en fordel en konsekvens av at man eier en aksje er den heller ikke kapitalavkastning/utbytte.

Hva angår det selskapsrettslige utbyttebegrep, påpeker Folkvord at et årsakskrav kan utledes av rettspraksis, jf. blant uttalelser i Rt-1995-1026 om at det « må være en sammenheng mellom aksjebesittelsen og ytelsen ». Når det gjelder den skatterettslige forståelse av utbyttebegrepet, bemerker Folkvord at det ikke foreligger noen høyesterettsdom som klart fastslår at utbyttebegrepet bare gjelder fordeler som mottas i kraft av aksjonærposisjonen, men han legger likevel til grunn at et slikt krav må anses å følge av ordlyden i skatteloven § 10-11. Om dette heter det i Folkvord (side 170):

Hensikten bak det skatterettslige utbyttebegrepet er å fange opp avkastning på kapital i form av selskapsinvesteringer. Mottar man ikke avkastning som følge av aksjonærposisjon, foreligger det heller ingen slik avkastning.

Også i Ole Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett, 8. utgave, kapittel 17.13 «I egenskap av aksjonær», side 499-500 er det påpekt at skatteloven § 10-11 annet ledd omtaler utbytte som overføring «til aksjonær». I følge Gjems-Onstad bør det avgjørende for om det foreligger et utbytte «som utgangspunkt være om overføringen i det vesentlige skyldes mottagerens stilling som aksjonær – – -». Lignende betraktninger har Fredrik Zimmer i «Lærebok i skatterett», 6. utgave, side 298, hvor det fremholdes at etter skatteloven § 10-11 annet ledd «må det dreie seg om utdeling fra selskapet til aksjonær». Videre heter det her at hvor det samtidig foreligger flere grunnlag for å skattlegge mottakeren for en fordel, må det sentrale være «i hvilken egenskap skattyteren har mottatt fordelene».

Nordialog Oslo har til disse uttalelsene i juridisk teori anført at de knytter seg til tilfeller hvor aksjonæren er en privatperson. Hvor mottaker av utbyttet – som i dette tilfellet – er et aksjeselskap, hevdes det at det ikke gjelder noe krav til årsakssammenheng.

Selv om de eksempler som er trukket frem av både Gjems-Onstad og Zimmer gjelder tilfeller hvor aksjonæren samtidig er ansatt i selskapet, og hvor spørsmålet da blir om utdelingen fra selskapet skjer til vedkommende som arbeidstaker eller som aksjonær, kan lagmannsretten ikke se at det er noen grunn til at kravet til sammenheng mellom aksjebesittelsen og utdelingen ikke skulle gjelde hvor aksjonæren er et selskap. At en utdeling fra aksjeselskapet til en aksjonær bare vil kunne anses som utbytte i skatterettslig forstand dersom utdelingen er en konsekvens av aksjonærposisjonen, må etter lagmannsrettens syn således legges til grunn også hvor aksjonæren er en juridisk person.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at utbetalingen fra Nordialog i 2004 til Nordialog Oslo ikke kan anses som utbytte i skattelovens forstand, men som en skattepliktig bonusutbetaling.

Subsidiært har ankemotparten anført at ligningsloven § 9-6 ikke gir hjemmel for å endre ligningen for inntektsåret 2004. Det hevdes at toårsfristen i § 9-6 nr. 3 a må komme til anvendelse i denne saken, slik at ligningsmyndighetene var avskåret fra å endre ligningen i 2009.

Fristen for endring av ligning er som utgangspunkt ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1. Etter § 9-6 nr. 3 a er fristen for endring av ligningen til ugunst for skattyteren imidlertid to år etter inntektsåret, når skattyteren «ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger».

Vurderingen av om skattyteren har oppfylt sin opplysningsplikt, må knyttes til kravene i ligningsloven kapittel 4. Det fremgår av ligningsloven § 4-3 at selvangivelsen, foruten spesifisert oppgave over skattyters brutto formue, inntekt og fradragposter, også skal inneholde «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen». Denne bestemmelsen må sammenholdes med § 4-1, som fastsetter at skattyteren skal «bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt».

Om den nærmere forståelse av ligningsloven § 9-6 nr. 3 a, uttaler Høyesterett i Rt-1992-1588 (side 1592-1593):

Bestemmelsen i § 9-6 nr. 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultatet og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.

Høyesterett la i Rt-2009-949 [skal vel være Rt-2009-813 – Lovdatas anm.] til grunn at det vilkår som her var oppstilt, fortsatt måtte være avgjørende. Førstvoterende uttalte deretter (avsnitt 84):

Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner – i motsetning til ved tilleggsskatt – ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt-2006-333 avsnitt

43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt – kanskje endatil strengere – i denne sammenheng.

I næringsoppgaven for inntektsåret 2004 inntektsførte Nordialog Oslo utbetalingen fra Nordialog som annen finansinntekt i post 8070. Nordialog Oslo tilbakeførte beløpet i post 0810, hvor det er spesifisert at kr 9.125.468 gjelder utbytte. I vedlegg til selvangivelsen er det opplyst at dette gjelder utbytte på aksjer i Nordialog.

Andre opplysninger enn dette ble ikke gitt av Nordialog Oslo i forbindelse med selvangivelsen for inntektsåret 2004. Således ble det ikke gitt noen opplysninger om de spesielle omstendighetene omkring utbytteutdelingen. Det ble ikke opplyst at utbyttet var skjevdelt. Det ble heller ikke gitt opplysninger om grunnlaget for skjevdelingen.

Lagmannsretten finner det ikke tvilsomt at Nordialog Oslo har gitt ufullstendige opplysninger. Nordialog Oslo hadde etter lagmannsrettens syn en konkret oppfordring ved innlevering av selvangivelsen til å opplyse om at det oppgitte utbytte var skjevdelt. At utbytte er skjevdelt er i seg selv en opplysning som bør gis ligningsmyndighetene. Når denne skjevdelingen sees i sammenheng med at de forhandlerne som ikke var aksjonærer samtidig mottok en bonusutbetaling basert på en tilsvarende fordelingsnøkkel som utdelingen til aksjonærene, var omstendighetene omkring utbytteutdelingen så særegne at Nordialog Oslo hadde en særlig oppfordring til å gi nærmere opplysninger også om grunnlaget for skjevdelingen. At skjevdelingen ble ansett som forretningsmessig begrunnet og at Nordialog Oslo skal ha hatt den oppfatning at det dreide seg om en helt ordinær utbyttesituasjon, kan ikke være avgjørende. Ut fra omstendighetene omkring utbytteutdelingen må det i alle fall ha fremstått som uklart hvordan ligningen skulle gjennomføres. Lagmannsretten kan ikke se at det i dette tilfellet var lite naturlig for Nordialog Oslo å forestille seg at opplysningene om skjevdelingen og grunnlaget for denne kunne ha skatterettslig betydning.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at likningsmyndighetene hadde adgang til å endre Nordialog Oslos ligning for inntektsåret 2004.

Det siste spørsmålet lagmannsretten må ta stilling til, er ligningsmyndighetenes bruk av tilleggsskatt. Ankemotparten har anført at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt ikke er oppfylt i dette tilfellet.

En skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, ilegges tilleggsskatt når opplysningsvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1.

Som det fremgår foran har lagmannsretten ikke funnet det tvilsomt at Nordialog Oslo har gitt «ufullstendige opplysninger». De objektive vilkår for å ilegge tilleggsskatt er til stede i denne saken.

Det følger av ligningsloven § 10-3 nr. 1 at tilleggsskatt ikke skal fastsettes når skattyterens forhold «må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak».

Ved vurderingen av om det foreligger et unnskyldelig forhold slik at tilleggsskatt skal kunne bortfalle etter denne bestemmelsen, kan det ikke stilles samme krav til alle skattytere når det gjelder innsikt og erfaring. Men for næringsdrivende stilles det i alminnelighet større krav til aktsomhet enn for andre skattytere. Det fritar ikke for tilleggsskatt at skattyter ikke har satt seg tilstrekkelig inn i de regler som gjelder for hans virksomhet og som han burde kjenne til, jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 123.

Nordialog Oslo er et aksjeselskap som har drevet næringsvirksomhet i lengre tid. Lagmannsretten kan ikke se at det dreier seg om en uerfaren skattyter, slik ankemotparten har anført.

Heller ikke kan lagmannsretten se at Nordialog Oslo kan påberope seg rettsvillfarelse. Den klare hovedregel er at rettsvillfarelse ikke er et unnskyldelig forhold. Skattyteren vil kunne lastes dersom han ikke har innsett at spørsmålet om skatteplikt var tvilsomt og at det derfor var behov for å gi tilleggsopplysninger. Nordialog Oslo må klart klandres for at det ved inngivelsen av selvangivelsen ikke ble opplyst om de spesielle forhold som lå til grunn for utdelingen fra Nordialog.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt. Det er ikke grunnlag for å endre ligningsmyndighetenes fastsettelse av proSENTSatsen på tilleggsskatten.

Etter det resultat lagmannsretten er kommet til, må staten v/Skatt vest frifinnes.

Statens anke har ført frem. Staten v/Skatt vest har således vunnet saken og bør tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Det er ikke grunnlag for å gjøre unntak etter bestemmelsens tredje ledd.

Ankende part har krevet dekket sakskostnader for lagmannsretten med totalt kr 115.208,75 inkludert merverdiavgift, hvorav advokat Husebøs salær eksklusive merverdiavgift utgjør kr 85.000, utgifter til trykkingsutgifter mv. utgjør kr 1.500 og utgifter til reise- og opphold i forbindelse med hovedforhandlingen utgjør kr 5.667. I tillegg kommer utgifter til rettsgebyr med kr 20.640. Det er ikke fremkommet innvendinger fra ankemotparten til det fremsatte krav. Lagmannsretten finner sakskostnadskravet nødvendig og rimelig og legger det til grunn. Etter dette tilkjennes staten v/Skatt vest sakskostnader for lagmannsretten med totalt kr 135.848,75.

Når det gjelder sakskostnader for tingretten, er det lagmannsrettens syn på sakens realitet som skal legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd. Lagmannsretten finner derfor at staten v/Skatt vest også skal tilkjennes sakskostnader for tingretten. Advokat Husebø innleverte saksomkostningsoppgave for behandlingen der, hvor advokatens salær utgjorde kr 125.000, totale utgifter kr 14.632 og merverdiavgift kr 33.523. Det totale beløp som ble krevd for tingretten utgjorde kr 173.155 inkludert merverdiavgift. Lagmannsretten legger denne oppgaven til grunn i forbindelse med tilkjennelse av sakskostnader for tingretten.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens fireukersfrist, jf. tvisteloven § 19-4 femte ledd. Fristen er overskredet som følge av ferieavvikling i februar måned.

Domsslutning:

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.

2. Nordialog Oslo AS dømmes til å betale staten v/Skatt vest 135.848,75 – etthundreogtrettifemtusenåttehundreogførtiåtte 75/100 – kroner i sakskostnader for lagmannsretten innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

3. Nordialog Oslo AS dømmes til å betale staten v/Skatt vest 173.155 – etthundreogsyttitretusenetthundreogfemtifem – kroner i sakskostnader for tingretten innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

SKN 14-038 Spørsmål om verdsettelse av fiskefartøy ved salg.

Lovstoff: Ligningsloven § 8-1, § 9-5 og § 10-2. Skatteloven § 13-1.

Frostating lagmannsrett: Dom av 18. mars 2014, sak nr.: LF-2013-143444

Dommere: Lagdommer Sven-Jørgen Lindsetmo, lagdommer Sissel Endresen, ekstraordinær lagdommer Ingolv Joa. **Saksgang:** Søre Sunnmøre tingrett TSOSU-2012-190828 – Frostating lagmannsrett LF-2013-143444 (13-143444ASD-FROS). **Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2014-1223**

Ankende part: Roger Hofseth (advokat Rolf Bech-Sørensen), Roger Hofseth AS (advokat Rolf Bech-Sørensen).

Ankemotpart: Skatt Midt-Norge Avd Molde (advokat Helge Aarseth).

Sammendrag: Spørsmål om riktig verdsettelse av tidligere fiskefartøy ved salg, hvor fartøyet var undergitt restriksjoner med tanke på bruken. I likhet med tingretten kom lagmannsretten til at skatteetatens endringsvedtak var gyldige.

Saken gjelder rettslig prøving av skattevedtak i endringssaker for Roger Hofseth og Roger Hofseth AS knyttet til salg av «MS Havstar».

Roger Hofseth er selvstendig næringsdrivende og eier bl.a. selskapet Roger Hofseth AS. I 2009 ble det foretatt bokettersyn hos Roger Hofseth AS for årene 2007-2008. På bakgrunn av bokettersynet ble det utarbeidet en rapport av 6. desember 2010 fra Skatteetaten i Molde. På bakgrunn av rapporten traff skattekontoret 25. mai 2012 vedtak i endringssak for både Roger Hofseth og Roger Hofseth AS. Ett av vedtakene knyttet seg til den skattemessige behandlingen av overdragelsen av MS Havstar fra Roger Hofseth til Roger Hofset AS. Overdragelsen skjedde 20. desember 2007.

MS Havstar er en 50 fot trebåt, opprinnelig bygd som fiskerbåt i 1978. Båten ble i 2005 kjøpt av rederiet Giskefisk AS som tok båten ut av kommersielt fiske og fikk overført kvoten til et annet fartøy i medhold av Forskrift om spesielle kvoteordninger for kystfiskeflåten 7. november 2003 nr. 1309 kapittel 3 § 7 om tildeling av strukturkvote. Vilkårene for overføring av såkalte «strukturkvoter» fremgår av forskriften § 8, og av første ledd bokstav a) fremgår at det er et vilkår at fartøyet blir meldt ut av fiskerifartøyregisteret og kondemnert.

Etter forskriften § 8 tredje ledd kan det gis unntak fra kondemneringsplikten, på følgende vilkår:

«Det kan gjøres unntak fra kravet om kondemnering av det uttatte fartøyet når det har antikvarisk verdi eller kan brukes til allmenntilgitt formål til foreningsarbeid eller lignende. Fartøyet skal i så fall være registrert i skipsregisteret, og det skal tinglyses at fartøyet ikke kan nyttes til fiske, ikke kan gjeninnføres i registeret over norske fiskerifartøy og ikke kan selges til utlandet uten Fiskeridirektoratets samtykke ...»

Det ble etablert en støtteforening for bevaring av MS Havstar og denne søkte om å få overta fartøyet og om unntak fra kondemneringsplikten. Fiskeridirektoratet innvilget søknaden i vedtak 24. januar 2005. Fra vedtaket gjengis:

«Det søkes om at Støtteforeningen for MS Havstar kan overta fartøyet. Støtteforeningen for MS Havstar skal ha følgende formålsparagraf: «Støtteforeningens formål er å restaurere, bevare, og drive «MS Havstar» med base i Ålesund kommune, gjennom å dokumentere og formidle båtens historie som kystfiskefartøy i Norge, samt illustrere kystkulturen kystkulturens historie gjennom presentasjon og ekskursjoner for skoleungdom og øvrig interesserte.

Fiskeridirektoratet region Møre og Romsdal finner å kunne gi tillatelse til at fartøyet unntas fra destruksjonskravet med hjemmel i forskriftens § 8 tredje ledd og overtas av Støtteforeningen for MS Havstar ved Stein Magne Hoff.»

Støtteforeningen overtok fartøyet for 50 kroner, og overdragelsen ble registrert i Skipsregisteret 7. april 2005.

I tingrettens dom, side 3 flg, er det gitt følgende beskrivelse av den videre eierhistorikk og vedtak knyttet til senere overdragelser:

«Støtteforeningen, med leder Stein Magne Hoff i spissen, gikk deretter i gang med å restaurere og vedlikeholde båten. Den 9.2.2006 søkte Hoff og Henning Hofseth Fiskeridirektoratet om å få overta båten fra Støtteforeningen. Denne søknaden ble innvilget. Fra vedtaksbrevet av 6.3.2006 hitsettes følgende (avsnitt 4, 7 og 8):

«Det vises til at Stein Magne Hoff og Henning Hofseth er samme personer som har bidratt ved tidligere overtakelse av fartøyet samt har gjennom egeninnsats og økonomiske bidrag har fått fartøyet i den stand det er i dag». [].

«Det opplyses at fartøyet skal drives i samsvar med opplysninger i vårt vedtak av 24.01.2005, ref. 05/1415.

Det opplyses at fartøyet skal restaureres, bevares og drives med base i Ålesund kommune gjennom å dokumentere og formidle båtens historie som kystfartøy i Norge. Søker skal også illustrere kystkulturens historie gjennom presentasjon og ekskursionsjoner for skole-ungdom og øvrige interreserte.

Fiskeridirektoratet region Møre og Romsdal (FfirMR) finner å kunne gi tillatelse til at fartøyet unntas fra destruksjonskravet med hjemmel i forskriftens § 8 tredje ledd og overtas av Stein Magne Hoff og Henning Hofseth.»

Vilkårene for tillatelsen fremgår av «avtale om overtakelse av kondemnert fartøy Giske Senior tidligere M-25-A, LM6864»:

1. Fartøyet skal være innført i Skipsregisteret (NOR) og denne avtalen skal av kjøper tinglyses som en heftelse på fartøyet.
2. Kjøper plikter å sørge for at fartøyet ikke benyttes til ervervsmessig fiske og ikke gjeninnføres i merkeregisteret over norske merkepliktige fiskefarkoster.
3. Fartøyet kan ikke selges uten samtykke fra Fiskeridirektoratets regionskontor. Eventuelle nye eiere må fylle vilkårene for å overta kondemnert fartøy.
4. Fartøyet skal bevares og drives i samsvar med opplysningene i vedtaket og grunnlaget for at denne tillatelsen er gitt. Fiskeridirektoratet kan til enhver tid kontrollere / innhente opplysninger om at fartøyet drives i samsvar med forutsetningen for tillatelsen.
5. Dersom fartøyet i følge Riksantikvaren er verneverdig, plikter eier å sørge for at fartøyet bevares på en slik måte som tilfredsstiller Riksantikvarens krav til antikvarisk sikring.

Til tross for at det ble søkt om og innvilget tillatelse ble ikke overdragelsen fra Støtteforeningen til Hoff og Henning Hofseth gjennomført.

Roger Hofseth hadde ikke noen formell tilknytning til Støtteforeningen, men interesserte seg for båten og prosjektet og deltok i arbeidet og finansieringen. Det viste seg etter hvert at kostnadene til restaurering og oppussing av båten ble betydelige. Dette foranlediget at Roger Hofseth og faren, Odd Arne Hofseth, søkte Fiskeridirektoratet om å få overta båten fra Støtteforeningen. Søknaden ble innvilget ved direktoratet sitt vedtak av 4.12.2007. Den faktiske overtakelsen skjedde imidlertid allerede i 2006.

Vedtaket og vilkårene for at tillatelsen ble gitt er ikke fremlagt for retten. Kjøpesummen var i følge skipsregisteret 350.000,- kroner. Beløpet var en ren kompensasjon for utleggene som Stein Magne Hoff hadde hatt på båten. Kjøperne overtok også samtlige utestående forpliktelser som lå på båten, anslagsvis i størrelsesorden 300–350.000,- kroner.

Da Roger og Odd Arne Hofseth overtok båten var det allerede gjort en god del arbeid på den; eksempelvis var deler av overbygget fjernet og båten var strippet for fiskeutstyr.

Roger og Odd Arne Hofseth fortsatte arbeidet med restaurering og oppussing av båten. Mellom annet ble motoren overhaldt, til en kostnad på ca. 250.000,- kroner, og hele inn-

redningen ble skiftet ut. I tillegg til faktiske kostnader som påløp – anslått til 600–700.000,- kroner av Roger Hofseth – nedla Odd Arne Hofseth arbeidstimer tilsvarende i overkant av to årsverk på båten.»

Etter hvert som Roger og Odd Arne Hofseth investerte mer arbeid og penger i MS Havstar, og bruken av fartøyet økte, ønsket de å overdra båten til Roger Hofseth AS. Det ble søkt om tillatelse til dette hos Fiskeridirektoratet, som ga tillatelse i brev av 13. mai 2008. Brevet lyder slik:

«Fiskeridirektoratet region Møre og Romsdal (FdirMR) viser til søknad, mottatt ved FdirMR den 15.04.2008, hvor det søkes om tillatelse til å overdrag fartøyet «Havstar» fra Odd Arne Hofseth og Roger Hofseth til Roger Hofseth AS, 990863474, – fortsatt unntak fra destruksjonskravet. Det vises også til brev, mottatt ved FdirMR den 06.05.2008, hvor det er gitt en begrunnelse for søknaden.

FdirMR viser til vedtak datert 10.01.2005 hvor det ble gitt tillatelse til å benytte strukturkvoteordningen for 2004 for fartøyet «Giske Senior» M-25-A, LM6864 hvor «Giske Senior» var avgivende fartøy. Det vises også til at Støtteforeningen for MS Giske Senior fikk tillatelse til å overta fartøyet ved vårt vedtak datert 24.01.2005, ref. 05/1415 og at Stein Magne Hoff og Henning Hofseth ved vårt vedtak av 06.03.2006, ref. 06/3226, fikk tillatelse til å overta fartøyet.

FdirMR viser også til tillatelse til overtakelse av fartøy ved fortsatt unntak fra destruksjonskravet, av 04.12.2007, ref. 07/18720, der «Havstar» ble overtatt av Partrederi ved Odd Arne Hofseth og Roger Hofseth.

I henhold til forskrift av 7. nov. 2003 med senere endringer om spesielle kvoteordninger for kystfiskeflåten § 8 tredje ledd kan det gjøres unntak fra kravet om kondemnering av det uttatte fartøy når det har antikvarisk verdi eller kan brukes til allmennyttige formål, til foreningsarbeid eller lignende. Fartøyet skal i så fall være registrert i Skipsregisteret, og det skal tinglyses at fartøyet ikke kan nyttes til fiske, ikke kan gjeninnføres i registeret over merkepliktige norske fiskefartøy og ikke kan selges til utlandet uten Fiskeridirektoratets samtykke.

FdirMR forstår det slik at formålet med driften av fartøyet «Havstar» fortsatt er i samsvar med opplysninger i tidligere vedtak som vist til over. Bakgrunnen for at det søkes om å overdra fartøyet til et aksjeselskap er at søker har hatt store påkostninger på fartøyet og bygget det delvis om for å kunne bruke dette i et konsept gjennom turisme og noe frakt av folk. Det vises til at for å kunne gjøre dette på en ryddig måte, ønskes det å drive konseptet gjennom et selskap.

FdirMR finner etter dette å kunne gi tillatelse til at fartøyet «Havstar» fortsatt unntas destruksjonskravet med hjemmel i forskriftens § tredje ledd og overtas av Roger Hofseth AS, 990863474.

Tillatelse er gitt på nærmere bestemte vilkår som fremkommer av vedlagte avtale.»

Avtalen det vises til avslutningsvis i brevet har identisk innhold med avtalen vedrørende Giske Senior som er gjengitt ovenfor.

I forbindelse med overdragelsen til Roger Hofseth AS ble det innhentet en takst over MS Havstar fra takstmann Jarle Aas ved Jarle Aas båtbyggeri. Båten ble taksert til en teknisk verdi på 3 276 250 kroner. Ved overdragelsen ble takstverdien lagt til grunn.

Skattemyndighetene godtok ikke at taksten ble lagt til grunn som omsetningsverdi på båten, verken ved ligningen av Roger Hofseth eller Roger Hofseth AS, jf Skattekontorets vedtak i endringssak av 25. mai 2012. Skattemyndighetene satte omsetningsverdien til 750 000 kroner. Dette fikk den skattemessige betydning at Roger Hofseth fikk påplussset sin inntekt for 2007 med 2 526 250, og ilagt en tilleggsatt på 30 %.

For Roger Hofseth AS ble det tilsvarende lagt til grunn en reduksjon av avskrivningsgrunnlaget på 2 526 250 kroner, med reduserte avskrivninger for 2007 og 2008 med h.h.v. 353 710 kroner og 304 191 kroner. Også Roger Hofseth AS ble ilagt en tilleggsatt på 30 %

Roger Hofseth og Roger Hofseth AS bragte skattekontorets vedtak av 25. mai 2012 inn for Søre Sunnmøre tingrett til rettslig prøving ved stevning 22. november 2012. Søre Sunnmøre tingrett avsa 31. mai 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Roger Hofseth dømmes til å betale Skatt Midt-Norge 53.632,- – femtitretusensekshundreogtrettitokroner – i saksomkostninger innen 14 – fjorten – dager fra forkynnelsen.
3. Roger Hofseth AS dømmes til å betale Skatt Midt-Norge 26.816,- – tjuesekstusenåttehundreogsekstenkroner – i saksomkostninger innen 14 – fjorten dager fra forkynnelsen.

Roger Hofseth og Roger Hofseth anket dommen til lagmannsretten ved ankeerklæring 5. august 2013. Skatt Midt-Norge tok til motmæle i anketilsvar 26. august 2013. Ankeforhandling ble gjennomført 25. februar 2014 i tinghuset i Ålesund. Under ankeforhandlingen ble MS Havstar besiktiget, og det ble for øvrig foretatt slik bevisførsel som det fremgår av rettsboken.

Roger Hofseth og Roger Hofseth AS har i det vesentlige anført:

Det er ikke grunnlag for å sette til side den kjøpesum som er lagt til grunn ved overdragelsen av MS Havstar i 2007. Det er ikke gitt «uriktige eller ufullstendige» oppgaver, jf ligningsloven § 8-1 første ledd, og det er følgelig heller ikke grunnlag for å foreta endring av ligningen i medhold av ligningsloven kapittel 9.

Det skjønn som er utøvet fra ligningsmyndighetenes side ved verdsettelsen av MS Havstar etter skatteloven § 13-1 første ledd, jf tredje ledd, er vilkårlig og sterkt urimelig og må settes til side av lagmannsretten som ugyldig.

Ved verdsettelsen av MS Havstar må det tas utgangspunkt i at fartøyet brukes som ledd i skattepliktig næringsvirksomhet, og at alle nødvendige formelle tillatelser for slik virksomhet

foreligger. Båten er i tillegg restaurert og ombygget slik at den rent faktisk også er meget velegnet for dette formål. Tingretten har foretatt en uriktig vurdering av rammene for drift av båten. Det er ingen begrensninger i bruken av båten til turistformål, hvilket også vil ivareta formålet med formidling av båtens og kystfartens historie.

Skattyternes egen vurdering av verdien på MS Havstein var forsvarlig og i samsvar med de føringer som fremgår av Rt-1997-1430 og Rt-2006-333. Både skatteetatens og tingrettens vurdering av båtens verdi er så snau og lite konkret at verdsettelsen fremstår som vilkårlig. Det er et betydelig avvik mellom den foreliggende takst på båten og skatteetatens verdsettelse, uten at dette er forankret i konkrete og etterprøvbare vurderinger fra skattemyndighetenes side. Ved verdsettelsen har skattemyndighetene oversett det viktige poeng som ligger i hva skattyterne selv har vært villige til å bruke av midler på restaurering av båten og hvilken verdi de har lagt til grunn at båten har. Det er heller ikke foretatt noen avkastningsverdivurdering basert på de foreliggende regnskapstall.

Det er et stort paradoks i saken at MS Havstar kunne vært overdratt og tatt inn i regnskapene til Roger Hofseth AS i 2006, noe som ville ha gitt selskapet fradragrett for alle påkostninger og utgifter knyttet til restaureringen. Det er da ingen logikk i at skattemyndighetene ikke godtar at overdragelsen i 2007 skjer til en pris som synes å være noenlunde i samsvar med de faktiske utgifter som har blitt pådratt.

Det er derfor heller ikke grunnlag for å ilegge Roger Hofseth eller Roger Hofseth AS tilleggsskatt etter ligningsloven kapittel 10.

Roger Hofseth og Roger Hofseth AS har nedlagt slik påstand:

- «1. Ligningen for Roger Hofseth AS og Roger Hofseth for årene 2007 og 2008 oppheves.
2. Ved ny ligning legges det til grunn at overdragelse av MS Havstar ikke gir grunnlag for å endre ligningen for Roger Hofseth AS og Roger Hofseth.
3. Roger Hofseth og Roger Hofseth tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Skatt Midt-Norge har i det vesentligste gjort gjeldende:

Tingrettens dom er riktig og bygger på korrekt rettsanvendelse og bevisvurdering.

Skatteetaten har med rette funnet grunnlag for å endre ligningene til både Roger Hofseth og Roger Hofseth AS med hjemmel i skatteloven § 8-1. Den oppgitte salgssum som skattyterne benyttet i forbindelse med ligningen er etter skatteetatens mening klart uriktig. Verdien bygget på en takst fra takstmann Jarle Aas, som var en ren teknisk verdi som ikke tok hensyn til de begrensninger som vilkårene for ikke å kondonnere båten innebærer.

De ankende parter bagatelliserer betydningen av klausuleringen. Kravene i forskriften og i avtalen er en realitet og er også bindende for eventuelle fremtidige eiere av båten. Det må tas hensyn til klausuleringen ved verdsettelsen, da denne har betydning for fartøyets markedsverdi.

Det skjønn som er utvist, jf skatteloven § 13-1, er verken vilkårlig eller sterkt urimelig. Verdsettelsen av båten er vanskelig, og er gjort på bakgrunn av en helhetsvurdering. Det er lagt vekt på klausuleringen, herunder at båten ikke kan benyttes som fiskefartøy. De dokumenterte inntekter for 2010 og 2011 er relativt lave, og gir betydelige driftsmessige underskudd. Budsjettet for 2012 syntes overdrevent optimistisk sett på bakgrunn av foregående års tall. Det vises i den forbindelse også til vitneforklaringen fra Stein Magne Hoff som klart tilkjenner hvor vanskelig det er å generere overskudd ved denne type næringsvirksomhet. En ren avkastningsverdiberegning er både vanskelig og usikker i denne saken, og gir heller ikke grunnlag for å sette noen vesentlig høyere verdi enn det skatteetaten har gjort.

Kjøpergruppen for denne type fartøy, med den påhvilende klausulering, må sies å være snever. Eierskap krever kompetanse på en rekke felt, og det vil være forbundet vesentlige utgifter til fremtidig vedlikehold og drift. Båten kan heller ikke selges som en ren fritidsbåt, og dens primære bruksområde vil være dagsturer i nærområdet, dels i næring, dels utenfor næring. Markedet må derfor anses svært begrenset.

Vedtaket om tilleggsatt er korrekt i det vilkårene i ligningsloven § 10-2 nr 1 er oppfylt. Av selvangivelsen fremgikk ikke opplysninger om det underliggende forholdet. Avviket mellom avtalt kjøpesum og skattemyndighetens verdivurdering er så stort at opplysningene i regnskapene til Roger Hofseth AS var positivt uriktige.

Det er nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten. »

Lagmannsretten har kommet til at anken ikke kan føre frem.

Etter ligningsloven § 8-1 første ledd annet punktum kan ligningsmyndighetene i forbindelse med den ordinære ligningen foreta endringer dersom «skattyters oppgaver» er «uriktige eller ufullstendige». Tilsvarende kan ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 9-5 første ledd bokstav b) treffe vedtak i endringssak uten klage, dersom det faktiske grunnlaget for vedtaket var «uriktig eller ufullstendig».

I den foreliggende sak er spørsmålet om opplysningene i regnskapene til Roger Hofseth AS om at selskapet i 2007 kjøpte MS Havstar fra Roger Hofseth for 3 276 250 kroner inkl mva, må anses som «uriktige eller ufullstendige» og derfor gir grunnlag for endringer i ligningen for både Roger Hofseth AS (for 2007 og 2008) og Roger Hofseth personlig (for 2007) – og om forholdet gir grunnlag for å ilegge tilleggsatt. Ligningsmyndighetene har lagt dette til grunn i vedtakene i endringssak av 25. mai 2012.

Bakgrunnen for at MS Havstein ble regnskapsført for et slikt beløp i regnskapene til Roger Hofseth AS var en verditakst utført av takstmann Jarle Aas den 20. desember 2007. Fra taksten gjengis:

«M/K Havstar er en tidligere fiskebåt som er bygget ved O. Olsen & Co Båtbyggeri, Rognan i 1978. Den har følgende mål L=15,27 m. B=4,9 m. Båten er en krysser bygget i

furu på laminerte spanter med limt hud, tredekk og tre rekkestøtter. Skanseledning og rekke er i aluminium, styrehus og nedgangskappe til lugar er i aluminium. Den er rigget med styrehus, maskinrom og kahytt bak, lasterom i midten og lugar foran. Båten er godt vedlikeholdt og bærer preg av å være en god og solid båt. Lugaren i baug inneholder 5 køyer, en god del skaplass og en Pyro P 22 oljefyrt bysseovn. Den er innredet med respatex kledning i lyse farger. Bak i båten er det en forholdsvis liten kahytt med 2 køyer. Kledningen er den samme som i lugaren. Styrehuset er innredet med bysse og messe. Dette er nytt og ser fint ut. Til varme er det montert en Pyro 2 oljefyrt bysseovn.

Motoren er en Skania DS 11 på 360 hk med Heimdal gir og propell. Dette er fra 1996 og har en gangtid på 4000 t. Motoren er montert under styrehuset. Der er også tanker og annet motortilbehør montert.

Kartplotter, ekkolodd og GPS er nytt og samkjørt på en skjerm. I tillegg finnes VHF og en forholdsvis stor Furuno radar.

Båten har godt utbygget elektrisk anlegg med batterilader og et begrenset 220 V anlegg. Brannvarslingsanlegg med sentral er montert.»

På bakgrunn av denne beskrivelsen, ble det avgitt en verditakst på 3 276 250 kroner inkl. mva, fordelt slik (beløp eks. mva):

– Båt med overbygg og rekke	1 350 000 kroner
– Innredning	620 000 kroner
– Elektronikk	83 000 kroner
– El-anlegg med brannvarsling og 220V	310 000 kroner
– Motor med gir og propell, tanker og tilbehør	230 000 kroner
– Div innredningstilbehør, bysser og øvner	28 000 kroner

Taksten fremstår som en ren verditakst basert på en rekke enkeltelementer som også gjenspeiler de påkostninger som hadde blitt gjort på fartøyet fram til overdragelsen.

Partene er enige om at verdsettelsen i ligningssammenheng skal skje etter «armlengdeprinsippet», noe lagmannsretten slutter seg til. Dette innebærer en prisfastsettelse basert på hva to uavhengige parter ville ha kommet frem til ved en tenkt tilsvarende transaksjon.

Et sentralt punkt i saken er hvorvidt vilkårene for å unnta MS Havstein fra kondemneringsplikten etter Forskrift om spesielle kvoteordninger for kystfiskeflåten 7. november 2003 nr. 1309 § 8 første ledd har noen betydning for båtens reelle markedsverdi. Det rettslige grunnlaget for å unnta fartøyet fra kondemnering finnes i § 8 tredje ledd, som lyder:

«Det kan gjøres unntak fra kravet om kondemnering av det uttatte fartøyet når det har antikvarisk verdi eller kan brukes til allmenntilgode formål til foreningsarbeid eller lignende. Fartøyet skal i så fall være registrert i Skipsregisteret og det skal tinglyses at fartøyet ikke kan nyttes til fiske, ikke kan gjeninnføres i registeret over norske fiskefartøyer og ikke kan selges til utlandet uten Fiskeridirektoratets samtykke ...»

Denne bestemmelsen står sentralt i Fiskeridirektoratets vedtaksbrev av 13. mai 2008 som er referert ovenfor, og ligger også til grunn for avtalen av 13. mai 2008 som ble inngått mellom Fiskeridirektoratet og Roger Hofseth AS i forbindelse med overtakelsen av MS Havstar.

Ved vurderingen må lagmannsretten legge til grunn det faktum som etter en samlet bevisvurdering fremstår som mest sannsynlig, og vurderingen må ha som utgangspunkt situasjonen på overdragelsestidspunktet, dvs desember 2007.

Lagmannsretten er enig med Skatteetaten i at vedtaksbrevet og avtalen har et innhold som klart må sies å ha en negativ innvirkning på fartøyets omsetningsverdi. De innebærer klare begrensninger i eierens rådighet sammenlignet med et fartøy som overdras ved fritt salg. MS Havstar kan ikke brukes til næringsmessig fiske, og kan heller ikke gjeninnføres i fiskeriregisteret. Fartøyet skal brukes til allmenntilgjengelig formål, eksemplifisert til foreningsarbeid e.l., hvilket innebærer at båten ikke kan selges som en fritidsbåt utelukkende til privat bruk. MS Havstar kan heller ikke selges til utlandet uten Fiskeridirektoratets samtykke. Disse forhold vil, slik lagmannsretten, gi et relativt snevert innenlandsk marked ved et eventuelt salg av MS Havstar.

Ved overdragelsen til Støtteforeningen for MS Havstar i 2005 ble vederlaget satt til 50 kroner. Det sier etter lagmannsrettens syn noe om utgangspunktet for verddivurderingen gitt de forutsetninger som lå til grunn. Fartøyet skulle opprinnelig kondemneres, og ble ansatt å ha liten, eller ingen verdi. Ved overdragelsen til Roger Hofseth og Odd Arne Hofseth i 2007 ble vederlaget avtalt til 350 000 kroner. Det er ikke omtvistet at Roger Hofseth og Odd Arne Hofseth i sin eiertid foretok vesentlige påkostninger på fartøyet, i sum anslagsvis 1,2 millioner kroner fram til overdragelsen til Roger Hofseth AS.

I dag fremstår MS Havstar som et godt vedlikeholdt fartøy, som er vel egnet til lokal turisttrafikk. Fartøyet har alle nødvendige godkjennelser og tillatelser til turisttrafikk med inntil 12 passasjerer. På den annen side er utrustningen relativt enkel og rommene til dels trange. Den har ikke slike fasiliteter at den synes egnet til lengre turer med overnatting. At MS Havstar kan benyttes næringsvirksomhet er ikke omtvistet. Det er også lagt til grunn i vedtaksbrevet 13. mai 2008, jf formuleringen « ... søker har hatt store påkostninger på fartøyet og bygget det delvis om for å kunne bruke dette i et konsept gjennom turisme og noe frakt av folk. » Lagmannsretten er av den klare oppfatning at bruken av fartøyet likevel ikke kan « helkommersialiseres », når det tas i betraktning de føringer som er gitt i forskriften, vedtaksbrevet og avtalen.

Fartøyets avkastningspotensiale er dårlig belyst for lagmannsretten. Omsetningstallene for 2009 og 2010 viser et driftsmessig underskudd på h.h.v. -101 773 kroner og -120 410 kroner. Det ble opplyst muntlig under ankeforhandlingen, i forbindelse med vitneforklaringen fra Roy Wilhelm Høiås, at regnskapstallene for 2012 viser et driftsoverskudd i størrelsesorden 500 000 kroner. Lagmannsretten kan vanskelig legge dette til grunn uten en nærmere vurdering av hvilke inntekter og utgifter som inngår i tallene. Lagmannsretten viser også til vitneforklaringen fra Stein Magnar Hoff som driver næringsvirksomhet innen samme bransje, om lav fortjeneste og små marginer generelt innenfor denne bransjen. Hensett til den foreliggende usikkerhet finner lagmannsretten å måtte legge til grunn som mest sannsynlig at MS Havstar vil kunne gi eieren en viss, men normalt beskjeden, årlig overskudd fra næringsvirksomhet innenfor det markedet den betjener.

Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten at skattyterne klart må sies å ha overvurdert verdien på MS Havstar, ut fra de begrensninger som ligger i forskriften, vedtaksbrevet og avtalen fra 13. mai 2008 og de avkastningsmuligheter fartøyet gir med en drift/bruk som ligger innenfor de gitte rammene. Avviket må anses som betydelig. Det foreligger derfor grunnlag for endring av ligningen for både Roger Hofseth AS og Roger Hofseth personlig, jf ligningsloven § 8-1 første ledd og § 9-5 første ledd.

Roger Hofseth AS og Roger Hofseth har anført at det skjønns skattemyndighetene har anvendt ved verdsettelsen av MS Havstar til 750 000 kroner, jf skatteloven § 13-1, er så vilkårlig og sterkt urimelig at det må settes til side.

Lagmannsretten er ikke enig i dette. Skjønnsutøvelsen fremstår saklig begrunnet i de begrensninger som følger av innskrenkningene i eierrådigheten, jf ovenfor, og den usikkerhet som foreligger når det gjelder fartøyets avkastningsmuligheter. Lagmannsretten finner verdsettelsen vanskelig og den må nødvendigvis bygges på et skjønn. De fremlagte prisseksempler gir etter lagmannsrettens syn liten veiledning, hensett til de begrensninger som påhviler MS Havstar i forhold til bruken, både i dag og i fremtiden. Selv om skatteetatens skjønnsmessige verdifastsettelse på 750 000 kroner kan synes noe lav, kan ikke lagmannsretten prøve den konkret skjønnsutøvelsen – så lenge den samlet sett ikke fremstår som vilkårlig eller sterkt urimelig.

Lagmannsretten finner i likhet med skattemyndighetene og tingretten at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, både for Roger Hofset AS og Roger Hofseth personlig. Dette synes også uomtvistet mellom partene, gitt det resultat lagmannsretten har kommet til ovenfor. Det er ikke gitt andre opplysninger i selvangivelsen enn at båten er solgt. De andre omstendighetene, herunder type båt og begrensningene i bruken, fremgikk ikke. Det forelå m.a.o. ingen opplysninger som ga grunnlag for ligningsmyndighetene for å overprøve forholdet. Dette ble først avklart som følge av bokettersynet. Lagmannsretten finner det for øvrig tilstrekkelig å vise til tingrettens begrunnelse på side 14 og 15 i dommen, som også er dekkende for lagmannsrettens syn.

Anken blir etter dette å forkaste.

Staten v/Skatt Midt-Norge har vunnet saken fullt ut både i forhold til Roger Hofseth AS og Roger Hofseth, og har etter tvisteloven § 20-2 første ledd, jf annet ledd krav på dekning av sine sakskostnader. Advokat Aarseth har inngitt en omkostningsoppgave med et salærkrav for lagmannsretten på 48 730 kroner, pluss utlegg, merverdiavgift og reiseutlegg, til sammen 67 358 kroner. Det har ikke kommet innsigelser mot omkostningsoppgaven. Utgiftene anses nødvendige og tilkjennes. Lagmannsretten har ikke vært i tvil og unntaksregelen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd får ikke anvendelse. Staten har ikke fradragsrett for inngående mva og har derfor krav på mva av salærkravet ved bruk av privat advokat, jf Rt-2004-723.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Roger Hofseth AS og Roger Hofseth, én for begge og begge for én, 67 358 – sekstisjutusentrehundreogfemtiåtte - kroner innen 2 – to – uker fra forkynningen av denne dom.

SKN 14-039 Skjønnsligning, realitetsbehandling

Lovstoff: Ligningsloven § 8-2, § 9-2 nr. 8 og § 9-5 nr 7.

Frostating lagmannsrett: Dom av 12. mars 2014, **sak nr.:** LF-2013-164491

Dommere: Lagdommer Randi Grøndalen, lagdommer Hans Christian Hoff, ekstraordinær lagdommer Guri Grønflaten. **Saksgang:** Sør-Trøndelag tingrett TSTRO-2012-202597 – Frostating lagmannsrett LF-2013-164491 (13-164491ASD-FROS). Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2014-1129-U.

Ankende part: A (advokat Robert Helberg).

Ankematpart: Skatt Midt-Norge Molde (advokat Helge Aarseth).

Sammendrag: Næringsdrivende skattyter førte ikke pliktig regnskap og leverte ikke selvangivelse og ble skjønnslignet. Han leverte næringsoppgaver og selvangivelse 5 1/2 måned etter klagefristens utløp og krevde endring av skjønnsligningen. Skatteklagenemnda fattet vedtak om ikke å ta klagen til realitetsbehandling. Spørsmålet hadde stor betydning for skattyter, noe som talte for å ta saken opp til realitetsbehandling. Andre momenter, som skattyters forhold, sakens opplysning, den tid som hadde gått, trakk i motsatt retning. Skattyter var selv å klandre og det heftet stor usikkerhet ved riktigheten av de oppgaver som var sendt inn. Både tingretten og lagmannsretten fant skatteklagenemndas vedtak gyldig.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om ikke å realitetsbehandle klage på skjønnsligning for inntektsåret 2008.

A har drevet personlig næringsvirksomhet med utleie av fast eiendom siden 2003. Fra 1. mars 2008 til 28. februar 2009 drev han også kioskvirksomhet som enkeltpersonforetak. Trondheim skattekontor gjennomførte i årene 2006 – 2009 kontroll i As utleievirksomhet for perioden 2003 – 2007. Kontrollen medførte at skattekontoret fastsatte endring av As ligning for alle år i kontrollperioden. Skattekontoret har også gjennomført kontroll i kioskvirksomheten.

På grunn av utleievirksomhetens omfang var A regnskapspliktig fra 1. januar 2005. Han førte imidlertid ikke løpende regnskaper for perioden 2005 til 24. februar 2009. Politiet gjennomførte da ransaking og beslag i hans virksomhet. Alt det beslaglagte regnskapsmaterialet var frigitt av politiet 26. august 2009.

A ble ved Sør-Trøndelag tingretts dom 2. november 2010 dømt til åtte måneders fengsel, blant annet for at han som innehaver av personlig virksomhet innen utleie av fast eiendom for årene 2005 til 2009 og som innehaver av enkeltpersonforetaket X Video & Storkiosk for perioden april 2008 – desember 2008, unnlot å føre eller sørge for føring av virksomhetens pliktige bokføring og regnskaper.

A leverte ikke selvangivelse for inntektsåret 2008, og skattekontoret fastsatte inntekten ved skjønn. Klagefristen utløp 11. november 2009. A påklaget vedtaket om skjønnsligning samt leverte selvangivelse og næringsoppgave for utleievirksomheten 23. april 2010. Egen næringsoppgave for kioskvirksomheten ble innsendt 29. oktober 2010.

Skattekontoret vedtok 18. januar 2011 at det ikke var grunnlag for å realitetsbehandle As klage. Skatteklagenemnda stadfestet 18. mai 2012 skattekontorets vedtak. A brakte ved stevning 6. desember 2012 saken inn for Sør-Trøndelag tingrett.

Sør-Trøndelag tingrett avsa 28. juni 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/ Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. A dømmes til å betale 81 614,00 -åttientusenseksundredeogfjorten- kroner inkl mva i sakskostnader til Staten v/ Skatt Midt-Norges innen 14 -fjorten- dager fra forkynnelse av dommen.

A har anket tingrettens dom til Frostating lagmannsrett. Ankeforhandling fant sted 16. januar 2014. Partene og to vitner ble avhørt. Dokumentasjon fremgår av rettsboka. Dommen er ikke avsagt innen lovens frist grunnet feriefravær.

A har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Skjønnsligningen er ikke konkret fastsatt på grunnlag av dokumentasjon. Den er kun basert på erfaringstall fra tidligere år, og det foreligger ingen kontroll med hvordan ligningen er nærmere fastsatt. Dette er sentralt for spørsmålet om ligningen skal tillates prøvd. Prinsippet om riktig ligning er sentralt, selv om dette medfører ulempe for skatteetaten.

Det er flere forhold som tilsier at tingrettens dom er feil. Tingrettens vurderinger er ensidige, og forhold som taler for at skatteklagenemndas vedtak er uriktig er ikke drøftet. Skatteklagenemnda har ikke foretatt de drøftelser som saken foranlediger. Retten har da ikke grunnlag for å prøve om de rettslige vilkår for å nekte realitetsbehandling er oppfylt.

Skatteetaten har lagt feil faktum til grunn ved sin skjønnsetøvelse. Tidligere forhold er ikke av betydning, og skatteetaten må bygge på de konkrete grunnlag som faktisk foreligger. De tall regnskapet frembrakte er ikke usikre, og det er ikke vanskelig å fastslå riktig faktum.

Det foreligger et vesentlig avvik mellom skjønnsligning og den faktiske ligning. Saken har stor betydning for skattyter, noe som alene trekker tungt i retning av realitetsbehandling. Der er ikke grunnlag for å anføre at skattyter spekulerte i skjønnsligning.

Det var ikke mulig for skattyter å levere selvangivelsen før innleveringsfristen var utløpt. Alt regnskapsmateriale var beslaglagt. A hadde heller ingen befatning med regnskapet. Dette ble overlatt til regnskapsfører og revisor som foresto kontakten med skatteetaten. Tiden etter tilbakelevering av dokumentene gikk med til systematisering og føring av regnskapene. Da klagefristen utløp hadde man ikke oversikt og derfor ingenting å klage på. Etter forholdene ble ligningsdokumentene levert innen rimelig tid.

Årsaken til forsinkelsen er utelukkende at bilagene ikke var tilgjengelige for A. Han kan ikke klandres for at selvangivelsen ikke ble levert til riktig tid. Ingen dokumenter av betydning for regnskapsåret 2008 var tilbakelevert før i slutten av august 2009.

Ligningsdokumentene ble utarbeidet på grunnlag av et systematisert og ført regnskap. Revisor gjennomførte ekstraordinære kontroller. I ettertid har skatteetaten også fått lister og bilag som dokumenterer eventuelle uklarheter i regnskapet. Da vedtak ble fattet, forelå ingen uklarheter som medførte ekstra merarbeid. Dette må vurderes opp mot sakens tema, nemlig om skattyter skal få prøvd den faktiske ligningen basert på reell dokumentasjon.

Regnskapet ga skatteetaten grunnlag for å prøve ligningen på en god og relativt enkel måte. Skatteklagenemnda hadde ikke grunnlag for å sette til side revisors gjennomgang.

Det sentrale forhold i denne saken, at dokumentene var utilgjengelige ved at de var beslaglagt, er ikke nevnt i Skattedirektoratets rundskriv av 20. mai 2009 nr. 555.

Skatteklagenemnda var klar over beslaget, men dette er ikke nevnt i vedtaket. Nemnda synliggjør ikke beslaget som årsak til at A ikke fikk ferdigstilt regnskapene og derfor ble forsinket med selvangivelsen og klagen. Det kan derfor ikke anses vektlagt at A var forhindret fra å føre regnskap fordi han ikke hadde tilgang til materialet. Tidspunktet er kun vektlagt hvor det ikke har betydning. Det må få sentral betydning at dokumentene var utilgjengelige for A fra februar til 26. august 2009.

Skatteklagenemnda har ikke vurdert om det var nødvendig å holde regnskapsbilagene beslaglagt så lenge. A ville uavhengig av straffesaken engasjert regnskapsfører. Hadde ikke materialet vært beslaglagt, hadde regnskapsfører fått tilgang til dette tidligere.

Alle pålegg og forespørsler fra skatteetaten ble etterkommet. Alt ble ført som det skulle. Det er ikke grunn til å stille spørsmål ved riktigheten av regnskapene. Revisors forbehold om riktigheten av inntektene har ingen betydning. Revisor satte opp en oversikt for hver enkelt leilighet – noe som er like betryggende som om det forelå leiekontrakt, og med regnskapene for 2007 og 2009 har man sammenlignbare tall å forholde seg til for 2008.

Det er ingen stor usikkerhet knyttet til tallene. For 2008 er det faktisk ført et riktig regnskap. Det blir feil når skatteetaten henviser til tidligere regnskap, fordi regnskapet for 2008 ikke gir stort slingringsmonn når det gjelder inntekter. Spørsmål om en kostnad er fradragsberettiget eller ikke, er ikke relevant.

Regnskapsførselen bekrefter at opplysningene var korrekte. Tallene harmonerer med andre år. A drev ordinær utleievirksomhet og det er ikke noe ekstraordinært ved revisors forbehold. Det var

ikke mulig å ta unna deler av omsetningen. Det er all grunn til å feste lit til oppgavene. Straffedommen er ikke relevant. Den kan ikke brukes for å etterprøve det faktiske regnskap.

Forsinkelsen er etter omstendighetene svært kort, noe som taler for at klagen behandles. Forsinkelsen er også rimelig begrunnet, da bilagene var utilgjengelig for A. Det er ikke grunnlag for å klandre A for sen innlevering.

Feil i ett av de nevnte punkter må føre til at vedtaket oppheves, fordi det må antas at feilen har hatt betydning for avgjørelsens innhold. Lagmannsretten kan prøve hva som er relevant og riktig faktum i saken, og vedtaket fremstår også som vilkårlig og klart urimelig.

A har nedlagt slik påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 18.05.2012 oppheves.
2. Staten v/Skatteetaten betaler sakens omkostninger både for tingrett og lagmannsrett.

Skatt Midt-Norge har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Skatteklagenemndas vedtak som nektet realitetsbehandling er riktig. Tingretten har lagt riktig faktum til grunn og har foretatt en riktig bevisvurdering. Skjønnnet er basert på relevante hensyn og er ikke vilkårlig eller urimelig.

A leverte ikke selvangivelse for 2008 innen fristen 31. mai 2009. Han lot heller ikke høre fra seg etter purring på manglende selvangivelse 16. juli 2009. Ligningen ble derfor fastsatt ved skjønn i medhold av ligningsloven § 8-2 nr. 3. Allerede derfor har han tapt klageretten, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 7 slik bestemmelsen lød i 2009. Den ordinære klagefrist var tre uker. Klagen over ligningsvedtaket av 28. september 2009 ble inngitt først 23. april 2010, 5 ½ måned etter klagefristens utløp 11. november 2009.

A hadde ikke krav på å få behandlet sin klage. Ligningsloven § 9-2 nr. 8 jf. § 9-5 nr. 7 gir en «amnestibestemmelse». Klageinstansen avgjør hvilken betydning det skal tillegges at klagefristen ikke er overholdt, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 8. Skatteklagenemnda har i sitt vedtak av 18. mai 2012 vurdert de ulike hensyn som er angitt i ligningsloven § 9-5 nr. 7 og Skattedirektoratets nærmere kommentarer i veiledende retningslinjer inntatt i rundskriv 20. mai 2009 nr. 555. Skatteklagenemnda har gjort en korrekt totalvurdering av de aktuelle hensyn når den kom til at det ikke var grunnlag for å realitetsbehandle klagen.

Spørsmålet om endring har stor betydning for skattyter. Det dreier seg om et betydelig beløp. Det knytter seg imidlertid stor usikkerhet til inntektene, nettopp fordi det ikke var ført regnskap og fordi revisor ikke kunne gå god for at alle inntekter var kommet med.

A drev en omfattende regnskapspliktig næringsvirksomhet, men førte ikke regnskap, Regnskapsplikten følger av loven. Den som driver næringsvirksomhet må selv følge med og ivareta sine plikter. Beslaget er ingen unnskyldning. Forutsetningen er at den regnskapspliktige har oversikt og foretar en løpende regnskapsføring, ikke samler opp bilag for å føre regnskapet når året er omme.

Beslagene i As regnskapsmateriale ble frigitt i perioden 2. mars til 26. august 2009. Manglende tilgang til materialet kan ikke forklare at klagen først ble inngitt i april 2010.

A er selv å bebreide for situasjonen. Han leverte ikke selvangivelse, førte ikke regnskap, pådro seg beslag av dokumentene og straffesak og forholdt seg passiv. Det er et gjentatt mønster at han ikke leverte regnskap og selvangivelse. Skatteklagenemnda hadde solid grunnlag for å mene at skattyters forhold trakk i retning av å nekte realitetsbehandling.

Straffedommen og dens beskrivelser, hvor retten gir uttrykk for at A åpenbart har manglet oversikt og kontroll, har særlig betydning for vurderingen av skattyters forhold.

Det er ikke grunn til å feste lit til oppgavene. Det heftet stor usikkerhet ved disse. Revisor ga uttrykk for betydelig usikkerhet med hensyn til å verifisere inntektene og kunne ikke attestere at regnskapet hadde med alle inntekter for 2008. Revisors notat med forbehold er klare ord.

Det samme gjentok seg i 2009. Kvaliteten på regnskapene ble ikke bedre fra 2008 til 2009. Revisors forbehold for 2008 ble skrevet i forbindelse med søknaden om realitetsbehandling. Regnskap var heller ikke ført for tidligere år. Sammenhengen underbygger og gir klar bevismessig dekning for at det hefter betydelig usikkerhet ved de oppgitte inntekter.

Dette dreier seg om i det vesentlige kortvarige hybelutleieforhold. Rekonstruksjonen av regnskapene avspeiler ikke kortvarige leieforhold som ble betalt kontant. Når man heller ikke hadde tilgang til leiekontraktene, blir forholdet svært usikkert. Ligningsmyndigheten hadde ingen opplysninger. Det er ikke påvist feil ut fra de faktisk tilgjengelige opplysninger.

Det tok svært langt tid fra ligningsvedtaket og til A ba om endring av ligningen. Ved utløpet av klagefristen 11. november 2009 hadde A tilgang til regnskapsmaterialet. Dette var frigitt i sin helhet 26. august 2009. Han fikk det tilbake i sortert og ordnet stand. Først 23. april 2010 kom klagen som omfattet utleievirksomheten, ikke kioskvirksomheten.

Den betydelige oversittelsen taler for at saken ikke realitetsbehandles. Strengt tatt hadde ikke A klagerett, men skatteetaten har forholdt seg til klagefristen 11. november 2009. Uansett må kravet være at A burde tatt kontakt med skattemyndigheten innen klagefristen, i hvert fall innen rimelig tid.

Det skal gjøres en helhetsvurdering, der alle momenter vurderes under ett. Det har skatteklagenemnda gjort. Det hører til sjeldenhetene å få realitetsbehandling etter så langt tid som her. Det var ikke ført regnskap da beslaget ble gjort i 2009. Det står ikke til troende at A ville sørget for regnskapsførsel av eget tiltak. Regnskapet måtte rekonstrueres på grunn av straffesaken. Derfor ble profesjonell regnskapsfører engasjert, som brukte lang tid på dette arbeidet. Det hadde vært fullt mulig å prioritere arbeidet med regnskapet i tide.

Skatteklagenemnda skulle ikke behandle realiteten, men om saken skulle realitetsbehandles. Nektelsen skyldes i første rekke As egne forsømmelser. Hensiktsmessighetsskjønnet kan ikke overprøves av retten. Det vises til Borgarting lagmannsretts dom i sak nr. 1260/98.

Skatt Midt-Norge har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Skatt Midt-Norge tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker:

A er født i 1970. Han er fra Vietnam og kom til Norge som fjortenåring i 1984. Han har drevet personlig næringsvirksomhet med utleie av fast eiendom siden 2003. Fra 1. mars 2008 til 28. februar 2009 drev han også kioskvirksomhet som enkeltpersonforetak.

Som nevnt innledningsvis gjennomførte skattekontoret i årene 2006 – 2009 kontroll i As utleievirksomhet for perioden 2003 – 2007. Som følge av kontrollen vedtok skattekontoret 16. juli 2010 å foreta endring av hans ligning for alle år i kontrollperioden.

Det er ikke gjennomført kontroll i As utleievirksomhet for året 2008.

A unnlot å levere selvangivelse for inntektsåret 2008 innen fristen 31. mai 2009 og ble skjønnsliignet ved vedtak 28. september 2009, jf. ligningsloven § 8-2 nr. 3. Han oversatt også den ordinære klagefristen som utløp 11. november 2009, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 4. Vedtaket om skjønnsligning ble påklaget først 23. april 2010. Samtidig leverte A inn sin selvangivelse og næringsoppgave for utleievirksomheten. Egen næringsoppgave for kioskvirksomheten ble sendt inn 29. oktober 2010.

Verken skattekontoret eller skatteklagenemnda fant grunnlag for å ta spørsmålet om endring av As ligning opp til realitetsbehandling. Det aktuelle tema for retten er således gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak av 18. mai 2012 om å nekte realitetsbehandling av As klage på skjønnsligningen for skatteåret 2008.

Rettens prøving av skatteklagenemndas vedtak skal baseres på de alminnelige prinsipper for domstolskontroll med forvaltningen. Det er opp til forvaltningens frie skjønn om et endringsspørsmål skal tas opp til realitetsbehandling. Skatteklagenemnda plikter imidlertid innenfor de aktuelle hensyn å vurdere om det er grunn til å ta en for sent innkommet klage eller endringsanmodning til behandling.

Domstolen kan prøve om skatteklagenemnda har lagt feil faktum til grunn, anvendt loven feil, gjort saksbehandlingsfeil, eller om det er tatt utenforliggende hensyn eller foreligger annen form for myndighetsmisbruk ved at avgjørelsen er vilkårlig eller grovt urimelig. Retten kan ikke prøve skatteklagenemndas hensiktsmessighetsskjønn.

Det heter i ligningsloven § 9-2 nr. 7 a at skattyter ikke kan kreve å få sin klage behandlet dersom han har unnlatt å levere selvangivelse. Av samme bestemmelse nr. 8 fremgår at den som skal treffe vedtak i saken avgjør hvilken betydning dette skal ha for klageretten, og at det ved avgjørelsen skal legges vekt på de hensyn som er nevnt i § 9-5 nr. 7, nemlig spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Dette er de viktigste momentene for vurderingen av om en ligning bør tas opp til endring. Oppregningen er ikke uttømmende. Andre momenter kan også være av betydning.

Skattedirektoratet har ved rundskriv 20. mai 2009 nr. 555 gitt veiledende retningslinjer for når et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling både i skattyters favør eller disfavør basert på momentene i ligningsloven § 9-5 nr. 7. Det skal foretas en totalvurdering.

Lagmannsretten viser til at skatteklagenemnda i sitt vedtak 18. mai 2012 har tatt et riktig utgangspunkt når det heter at «*Det skatteklagenemnda skal ta stilling til er hvorvidt skattyters for sent innkomne klage på ligningen skal realitetsbehandles.*» Nemnda gjennomgikk momentene i ligningsloven § 9-5 nr. 7 og Skattedirektoratets retningslinjer, og vurderte opp mot disse om det var grunn til å ta opp spørsmålet om endring.

Lagmannsretten vil i det følgende fremheve lovens sentrale hensyn utdypet i retningslinjene, sammenholdt med de vesentlige punkt under skatteklagenemndas vurderinger i vedtaket:

Spørsmålets betydning.

Dette hensyn angår hvor stor endring i skatter og avgifter som kan være aktuell. Det heter at endring ikke bør foretas hvis det dreier seg om inntekt under 1000 kroner.

Ved skjønnsligningen ble det lagt til grunn en næringsinntekt på 3 630 400 kroner. Innleverte oppgaver viser inntekter på 2 712 238 kroner. Dette utgjør en differanse på 918 162 kroner. Skatteklagenemnda bemerket at «*dette i seg selv er et stort avvik, som kan innebære en skatteendring av stor betydning, noe som isolert sett taler for realitetsbehandling av klagen.*»

Skattyters forhold.

Om dette moment heter det i de veiledende retningslinjer:

«Endring i skattyters favør bør som hovedregel forbeholdes skattytere som har oppfylt sin opplysningsplikt.

En skjønnsligning på grunn av manglende opplysninger fra skattyteren som var forsvarlig på grunnlag av de opplysninger som var tilgjengelige ved ligningen, kan senere vise seg å gi for høye ansettelse i forhold til de virkelige forhold. Skjønnsligningen bør i slike tilfelle fastholdes, selv om skattyteren senere godtgjør at hans formue eller inntekt har vært lavere. Adgangen til endring må ikke anvendes slik at skattyteren vil kunne spekulere i skjønnsligning.»

Under henvisning til bokettersynsrapporten for 2003-2007 viste skatteklagenemnda til at det er «*svært vanskelig å få en fullstendig oversikt over skattyters inntekter og utgifter.*» Skatteklagenemnda bemerket at «*det er et vesentlig poeng at skattyter selv er å klandre for situasjonen*», og viste til at skattyter ikke hadde gitt noen forklaring på hvorfor klagen/oppgavene kom inn så sent, annet enn at han anførte at han har hatt en tung periode. Anførselen ble ikke tillagt vekt. Videre viste skatteklagenemnda til at klagefristen var oversittet med 5 ½ måned, «*noe som anses som lang tid.*»

Nemnda viste til at skattyter ikke leverte pliktig selvangivelse og fullstendige oppgaver innen fristen verken i 2007, 2008 2009 eller 2010. Det ble videre vist til straffedommen av 2. november 2010 og dens karakteristikk av A og årsaken til regnskapsforsømmelsene, nemlig at «*Det er rettens inntrykk at regnskapsforsømmelsen skyldes både manglende evne og vilje til å innrette seg etter de krav som lovgivningen setter for utøvelse av virksomhet. A har grovt og vedvarende neglisjert plikten å føre regnskap for sin virksomhet.*»

Sakens opplysning.

Om dette moment heter det i de veiledende retningslinjer:

«Hvis det i en eventuell endrings sak vil være vanskelig å slå fast de faktiske forhold av betydning for saken, vil det vanligvis ikke være grunn til å ta saken opp til endring i skattyterens favør. Dette gjelder særlig dersom en endrings sak er arbeidskrevende for ligningsmyndighetene.

Det bør legges vekt på om det vedtak som eventuelt vil bli endret, er truffet på sviktende faktisk grunnlag. Burde ligningsmyndigheten ved den foregående saksbehandling ha funnet frem til et mer korrekt faktum, taler dette for at feilen blir rettet.»

Skatteklagenemnda viste til at de innleverte oppgaver ikke var fullstendige og bemerket at: «... *det ikke er noen grunn til å feste lit til de oppgavene skattyter faktisk har levert inn.*»

Nemnda viste til uttalelser i bokettersynsrapporten vedrørende årene 2003-2007 om at «*det er svært vanskelig å få oversikt over skattyters inntekter og utgifter, i og med at det ikke har vært ført regnskap, og bilag ble oppbevart i diverse plastposer og pappesker osv*»

Nemnda viste også her til straffedommens karakteristikk av A, og videre til at «*revisor ikke har attestert på at det foreligger fullstendige regnskap for 2008.*»

Den tid som er gått.

Om dette hensyn heter det generelt at «*Jo lenger tid som er gått siden ordinær ligning eller vedtak ble truffet, desto mindre grunn kan det være til å ta opp spørsmålet.*»

Skatteklagenemnda forholdt seg til at klagefristen var oversittet med mer enn fem måneder og at det ikke var gitt noen konkret begrunnelse for så sen levering.

Skatteklagenemnda omtalte også forholdet til endringsvedtaket og forliket for 2007:

«Når det gjelder 2008 så er det de opplysningene skattekontoret hadde på tidspunktet for skjønnet som er avgjørende for om saken skal tas opp til behandling. Bokettersynsrapportene var ferdigstilte 25.8.2009. Skattyter ble skjønnsignet for 2008 den 28.9.2009, mens forliket vedrørende 2007 ble inngått i februar 2011. Forliket for 2007 ble med andre ord inngått etter at skjønnslingen for 2008 ble vedtatt.»

Skatteklagenemnda drøftet As anførsler om at skjønnslingen var gjort på et for enkelt grunnlag og hans begrunnelse for dette, at det forelå en tilfeldig behandling av saken, at skjønnnet var for høyt i forhold til de opplysninger som var tilgjengelige, og at han hadde sannsynliggjort at skjønnnet er urimelig. Nemnda konkluderte på følgende måte om dette:

«Dette er ikke skatteklagenemnda enig i, i og med at det er knyttet stor usikkerhet til riktigheten av de oppgaver som faktisk er sendt inn.»

Skatteklagenemnda foretok til slutt den helhetsvurdering som loven krever. Det heter:

«Skatteklagenemnda bemerker at på grunn av sen innlevering av oppgaver, skattyters forhold og det faktum at det knytter seg stor usikkerhet til de innleverte oppgaver og skattyters etterfølgende fortsatte unnfalighet med innlevering av pliktige skjema og oppgaver finner skatteklagenemnda ikke grunn til å ta opp ligningen for 2008.»

A har ikke bestridt at skatteklagenemnda har drøftet og lagt vekt på relevante hensyn. As innvendinger mot Skatteklagenemndas vedtak knytter seg særlig til feil ved deler av faktum og myndighetsmisbruk i form av vilkårlighet og sterkt urimelig avgjørelse. De sentrale faktiske spørsmål gjelder sakens opplysning og skattyters forhold – om det er riktig at det knyttet seg stor usikkerhet til inntektene, og om det er riktig at han er å bebreide.

Det er riktig som anført av A at skatteklagenemnda ikke uttrykkelig nevner beslaget av regnskapsmaterialet eller drøfter dette som årsak til forsinkelsen. Lagmannsretten kan ikke se at dette får betydning. A hadde ikke trukket dette frem i sin klage, og uansett fremgår det av vedtaket at nemnda var kjent med og har tatt straffesaken og beslaget i betraktning.

Lagmannsretten kan ikke se at A var i en vanskelig livssituasjon som kan sammenlignes med de tilfelle hvor man er blitt skjønnsignet fordi man ikke har «maktet å følge opp» innlevering av selvangivelse eller klage innen fristen.

Det første spørsmål for lagmannsretten er om skatteklagenemnda har vurdert faktum feil når den legger til grunn at det er knyttet stor usikkerhet til As innleverte oppgaver.

A var regnskapspliktig fra 1. januar 2005, men hadde ikke ført løpende regnskaper inntil februar 2009, da politiet tok beslag av regnskapsmaterialet i hans virksomhet. As egen beskrivelse av situasjonen ved den anledning fremgår ubestridt av tingrettens dom, nemlig at *«politiet fylte en varebil med flere års usortert regnskapsmaterieell i forbindelse med ransakingen i februar 2009.»*

Som nevnt ble A ved Sør-Trøndelag tingretts dom 2. november 2010 straffedømt fordi han for 2005 til 2009 unnlot å føre eller sørge for føring av pliktige regnskaper. Straffedommen er relevant, med særlig betydning for vurderingen både av sakens opplysning og skattyters forhold. I straffedommen gis følgende karakteristikker av A:

«Det er rettens inntrykk at regnskapsforsømmelsene skyldes både manglende evne og vilje til å innrette seg etter de krav som lovgivningen setter for utøvelse av virksomhet. A har grovt og vedvarende neglisjert plikten til å føre regnskaper for sin virksomhet. Den

samlede virksomhet har vært meget omfattende, og A har åpenbart manglet oversikt og kontroll over alle sine engasjement».

A hadde overhodet ikke ført regnskap. Først etter at alt regnskapsmateriell var frigitt fra politiet 26. august 2009, engasjerte han regnskapsfører og fikk startet regnskapsarbeidet. Dokumentene var da ferdig sortert på virksomhet og inntektsår.

Regnskapsfører og revisor har bekreftet at det var vanskelig å få oversikt over As inntekter og utgifter. De hadde ikke tilgang til leiekontraktene, og det manglet oversikter og oppfølginger over alle leietakere i leilighetene for inntektsårene 2007 og 2008. Utarbeidede regnskaper baserte seg på bankutskrifter. I forbindelse med søknad om realitetsbehandling av selvangivelsen for 2007 og 2008 skrev revisor følgende:

«Det vil derfor være svært tidkrevende å få fullstendig oversikt over leieinntektene og en kan derfor ikke gi attestasjon på regnskapet som innebærer at alle enkelt inntekter er medtatt i regnskapet.

Leieinntektene for 2007 utgjør kr 3.747.792 og for 2008 er de kr 4.029.834, mens de for 2009 beløper seg til ca kr 4.500.000,-. Det viser at det er rimelig samsvar mellom leieinntektene de aktuelle årene. Det er også foretatt investering/oppussing i årene 2007 og 2008 som gjør at noen leiligheter har vært uten inntekt.

For 2009 er den interne kontrollen langt bedre som muliggjør en langt sikrere inntekts kontroll.»

I forbindelse med klage på ligningen for 2009 viste imidlertid revisor igjen til at det mangler oversikter og oppfølginger og uttalte at *«en kan derfor ikke gi attestasjon på regnskapet som innebærer at alle enkelt inntekter er medtatt i regnskapet.»* Regnskapet viste 4 598 383 kroner i leieinntekter for 2009.

Manglende oversikt og dokumentasjon underbygger at det er store usikkerhetsmomenter i de innleverte oppgaver. Det samme gjelder at revisor ikke attesterte på at det foreligger fullstendige regnskap. Man vet ikke om alle inntekter og utgifter er kommet med.

Etter kontrollen i As utleievirksomhet for perioden 2003 – 2007 fastsatte skattekontoret 16. juli 2010 vedtak om endring av As ligning for alle år i kontrollperioden. For 2003 ble inntekten økt med 2 055 000 kroner, for 2004 med 2 145 000 kroner, for 2005 med 2 074 000 kroner, for 2006 med 1 708 000 kroner og for 2007 med 647 000 kroner.

Disse endringer underbygger også berettigelsen av skatteklagenemndas manglende tillit til As egen informasjon om inntektene for 2008. Inntekter var ikke ført, og det manglet kontrolldokumentasjon. Usikkerheten påvirkes ikke av at A mener det er sammenheng mellom innleverte inntektsopplysninger for 2008 og fastsatt inntekt i 2007 og 2009.

For inntektsåret 2007 ble det reist sak for tingretten om holdbarheten av skjønnsligningen. Som påpekt av tingretten, er det ikke riktig at skattekontoret i vedtak av 9. mai 2011 for inntektsåret 2007 la til grunn As oppgitte leieinntekter på 3 747 792 kroner. Vedtaket baserte seg på leieinntekter på 4 394 643 kroner. Forliket gjaldt enkelte utgiftsposter og endringen knytter seg til bare til kostnadssiden av utleievirksomhet, ikke inntektssiden.

Lagmannsretten kan etter dette ikke se at skatteklagenemnda har vurdert faktum feil når den legger til grunn at det er knyttet stor usikkerhet til As innleverte oppgaver.

Spørsmålet er så om skatteklagenemnda har vurdert faktum feil når den legger til grunn at A selv er å klandre for situasjonen.

Det materialet som skulle brukes for å utarbeide regnskap ble beslaglagt 24. februar 2009. Dette kunne gjort det vanskelig for A å levere selvangivelse innen fristen 31. mai 2009. Ved beslaget var imidlertid materialet helt uten system, og det var ikke ført noe som helst. A ville åpenbart ikke vært i stand til å ta hånd om regnskapene eller holde noen frister. Alt regnskapsmaterialet var tilbakelevert 26. august 2009, da i systematisert stand, og regnskapsfører/revisor engasjert, før vedtak om skjønnsligning ble fattet. Likevel ble ikke arbeidet med selvangivelsen prioritert, og det ble heller ikke levert klage eller korrigerede opplysninger innen klagefristen 11. november 2009. Det ble heller ikke inngitt foreløpige opplysninger, eller bedt om utsatt frist for levering av selvangivelse eller utsatt klagefrist – noe det ville vært naturlig og riktig å gjøre. Hvorvidt As rådgivere var kjent med skjønnsligningen, er uten betydning. Oppfølgingen var utelukkende As eget ansvar.

Årsaken til beslaget av regnskapsmaterialet er av sentral betydning ved vurderingen av As forhold. A drev utleievirksomhet av et relativt betydelig omfang, men neglisjerte sin regnskapsplikt gjennom mange år. A har selv alene forårsaket beslaget.

A har selv hevdet at han ikke fikk vite før i 2009 at han var regnskapspliktig, og at han da engasjerte regnskapsfører/revisor og overlot all oppfølging og besvarelse overfor skatteetaten til disse.

Lagmannsretten kan ikke se at As eventuelle uvitenhet kan tjene til unnskyldning og slutter seg til tingrettens uttalelse om at *«det stilles strenge krav til utøvere av næringsvirksomhet når det gjelder å sette seg inn i de regler som gjelder for det aktuelle området, herunder ved bruk av profesjonelle medhjelpere.»*

Lagmannsretten kan etter dette ikke se at skatteklagenemnda har vurdert faktum feil når den legger til grunn at A selv er å klandre for at selvangivelsen ikke ble levert i tide. Lagmannsretten er enig i at 5 ½ måned etter klagefristen er svært lang tid.

Lagmannsretten må etter dette vurdere om skatteklagenemndas avgjørelse om ikke å ta klagen til realitetsvurdering er vilkårlig.

Lagmannsretten forstår det slik at A mener behandlingen framstår som vilkårlig, blant annet fordi ligningsmyndigheten ved skjønnsligningen for 2008 ikke synes å ha sett hen til regnskapstallene

for 2007 og 2009, herunder at skattekontoret i vedtak 9. mai 2011 aksepterte opplysninger om kostnader knyttet til utleievirksomheten for 2007.

Lagmannsretten kan ikke se at det ligger noen vilkårlighet i skatteklagenemndas avgjørelse.

Skatteklagenemnda var klar over regnskapstallene for de tilstøtende år og kostnadene i utleievirksomheten for 2007. Det heftet imidlertid stor usikkerhet ved As oppgaver. Som tingretten påpeker, er det rettslige utgangspunkt at hver ligning utgjør en egen sak og at ligningsmyndigheten kan komme til ulikt resultat når endring kreves for flere års ligning.

For inntektsåret 2007 var spørsmålet ikke om As oppgitte inntekter skulle legges til grunn, men om hans oppgitte kostnader skulle legges til grunn. Dette er et annet vurderingstema enn for inntektsåret 2008, som er om As klage over skjønnsligningen skal realitetsbehandles. Lagmannsretten kan ikke se at sakene kan sammenlignes eller at det for øvrig er noen påfallende likhet mellom sakene.

Lagmannsretten må til slutt vurdere om skatteklagenemndas avgjørelse om ikke å ta klagen til realitetsvurdering er grovt urimelig.

A mener avgjørelsen fremstår som grovt urimelig, fordi differansen i næringsinntekt mellom skjønnsligning og innleverte oppgaver utgjør 918 162 kroner og fordi han på grunn av beslaget ikke hadde mulighet til å levere selvangivelse eller til å klage i tide.

Lagmannsretten har ansett skatteklagenemnda for å ha foretatt en grundig vurdering av de enkelte relevante kriterier og en bred helhetsvurdering av om saken skal tas opp. Skatteklagenemndas konklusjoner har trygg bevismessig dekning og er saklig begrunnet.

Forskjellen i fastsatt inntekt og levert selvangivelse er stor. Det er på det rene at det vil ha svært stor økonomisk betydning for A å oppnå endring av ligningen. For øvrig tilsier både sakens opplysning og skattyters forhold, med usikre inntekter, neglisjering og passivitet som beskrevet, at det ikke er grovt urimelig å la ligningen for 2008 stå.

Lagmannsretten slutter seg oppsummeringsvis til følgende fra tingrettens dom:

«Det følger av lovens ordlyd, forarbeider og rettspraksis at endring til gunst for skattyter som hovedregel skal forbeholdes skattytere som overholder lovens frister for innlevering av selvangivelse og klage. At en uriktig ligning dermed kan bli stående er således en konsekvens av lovens system. I denne saken skyldes skjønnsligningen og den senere nektingen av å ville ta endringsspørsmålet opp til realitetsbehandling As gjentatte fristoverskridelser ...»

Lagmannsretten har i likhet med tingretten ikke sett at det hefter spesielle feil eller mangler ved skatteklagenemndas vedtak. Anken blir etter dette å forkaste.

Sakskostnader.

As anke har vært forgjeves. Skatt Midt-Norge har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader for lagmannsretten. Lagmannsretten ser ikke grunnlag for å fritta A for erstatningsplikten etter § 20-2 tredje ledd. Advokat Helge Aarseth har inngitt kostnadsoppgave som totalt utgjør 75 433 kroner. Av dette utgjør 52 780 kroner salæret eksklusive merverdiavgift og det øvrige reiseutlegg og merverdiavgift. Oppgaven legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5.

Det er ikke grunnlag for å gjøre endringer i tingrettens kostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A til Skatt Midt-Norge 75 433 – syttifemtusenfirehundreogtrettitre – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelser.

SKN 14-040 Profesjonsansvar, erstatningskrav. Advokat.

Lovstoff: Skatteloven § 5-1. Ligningsloven § 9-11.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 26. mars 2014, **sak nr.:** LB-2012-197861

Dommere: Lagdommer Thore Rønning, lagdommer Ingvild Mestad, ekstraordinær lagdommer Iver Huitfeldt. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-89654 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-197861 (12-197861ASD-BORG/01).

Ankende part: Inge Vabekk (advokat Ole Gramstad Jensen).

Ankemotpart: Aig Europe Limited (advokat Jon Asbjørn Danielsen).

Sammendrag: Saken gjelder en klients krav på erstatning i forbindelse med advokatbistand i skattesak. Lagmannsretten kom til at advokaten ikke hadde opptrådt uaktsomt ved å unnlate å ta ut søksmål med krav om at ligningen skulle kjennes ugyldig, eller ved å unnlate å råde klienten til å ta ut slikt søksmål. Advokaten hadde heller ikke opptrådt uaktsomt da han unnlot å fremme krav om sakskostnader for den forvaltningsmessige behandlingen av skattesaken. Lagmannsretten kom videre til at advokaten ikke ble erstatningsansvarlig på det grunnlag at han av eget tiltak ikke hadde informert klienten om muligheten for å fremme erstatningskrav mot en økonomisk rådgiver.

Saken gjelder krav om erstatning i forbindelse med advokatbistand i skattesak.

Sakens bakgrunn

Ankende part, Inge Vabekk, opprettet i 1991 selskapet Non Plus Ultra AS i Bærum kommune. Firmaet drev med salg av selvbygde PC'er og rekvisita. I perioden 1992 til 2004 var selskapet heleid av Vabekk. Vabekk førte regnskapene selv på 1990-tallet, men engasjerte regnskapsfører da han rundt århundreskiftet måtte bytte regnskapsprogram.

I 2004 solgte Vabekk selskapet til Svein Vidar Korsgården, som på internett annonserte at han drev med kjøp, salg og utleie av aksjeselskaper. Korsgården var revisor og autorisert regnskapsfører og tilbød også økonomisk rådgivning og regnskapsføring. Sluttseddelen for aksjekjøpet datert 2. juli 2004 lyder:

Undertegnede, Inge Eide Vabekk, overdrar med dette 400 aksjer i NON PLUS ULTRA AS, org. nr.: 959 919 984, pålydende kr 250,- til Svein V. Korsgården, personnummer 000000 00000 Kjøpesummen for 400 aksjer kr 200,- (kr 0,50 pr. aksje) gjøres opp på omforent måte, senest inn 15.10.2004.

Forutsetningen for salget var at Korsgården skulle sørge for regnskap og revisjon for 2004, herunder årsoppgjøret.

Etter kort tid solgte Korsgården selskapet videre til Rolf-Henrik Larsen for 70 000 kroner, jf. sluttseddel datert 1. august 2004. Selskapet ble 27. februar 2005 solgt videre på nytt til A for 1 krone. Selskapet ble slått konkurs 28. juni 2005 med en samlet gjeld på ca. 15 millioner kroner til ulike kreditorer. A og to andre personer ble tiltalt for blant annet grovt bedrageri i forbindelse med at de hadde benyttet selskapets goodwill til opptak av lån. Korsgården ble tiltalt som medvirker, men han ble frifunnet.

Vabekk så ved gjennomgang av balansen i selskapet at det var gjort et uttak på 500 000 kroner, og gjelden er senere beregnet til 508 940 kroner. Korsgården ønsket gjeldsforpliktelsen formalisert i form av utstedelse av gjeldsbrev, og Vabekk signerte på et gjeldsbrev datert 30. juni 2004. Gjelden ble senere ettergitt, noe som ble bekreftet av selskapet ved utgangen av 2004.

I forbindelse med straffesaken mot A m.fl. ble det holdt bokettersyn i selskapet, som avdekket at Vabekk hadde fått slettet gjeld i selskapet uten at dette var innberettet. Bokettersynet resulterte i et vedtak 21. februar 2007 fra Asker og Bærum likningskontor, som innebar at Vabekk fikk sin alminnelige inntekt forhøyet for årene 1999, 2003 og 2004 med til sammen 508 940 kroner. I tillegg ble han ilagt 60 % tilleggs-skatt av skatt og avgift av uoppgitt inntekt for samtlige år, og renter ble beregnet med 42 % for 1999 og 14 % for 2003.

I vedtaket framgår følgende om bakgrunnen:

Det ble avholdt bokettersyn i selskapet Non Plus Ultra AS i Bærum kommune. Under kontrollen ble det avdekket at skattyter hadde fått slettet gjeld i selskapet uten at dette var innberettet på noen måte. Non Plus Ultra AS sitt regnskap viser en endring i fordring på aksjonær (Vabekk) fra årene 1998 til 2004. Gjelden var høyest pr. 31.12.99 og ble redusert gjennom 2000, 2001 og 2002 før det igjen steg til 508 940 høsten 2004. Gjeld pr.

31.12.02 har sannsynligvis oppstått i 1999. Skattyter har ikke oppgitt beløpet som gjeld i sin selvangivelse det enkelte inntektsåret. Selskapet har ført beløpene som lån til aksjonær i sine regnskaper fra 1999.

Skattyter har stått som daglig leder og styreformann i selskapet i perioden 20.02.95 til 03.11.04. Han var også 100 % eier frem til selskapet ble overdratt til ny eier i juni 2004. Selskapet ble overdratt til ny eier for kr 200.

På overdragelsestidspunktet var egenkapitalen på ca. kr 500 000 og besto hovedsakelig i fordringen selskapet hadde på skattyter. 30.06.04 ble det utarbeidet et gjeldsbrev der skattyter undertegnet på at han skyldte Non Plus Ultra AS kr 500 000. Av gjeldsbrevet fremkommer at lånet er løpende og kan sies opp gjensidig med tre måneders varsel. Beløpet skulle forrentes med 5%. Rentene løp fra 01.01.05 og forfalt til halvårlig betaling med første innbetaling 30.06.05.

I avhør har skattyter forklart at gjelden han hadde til selskapet besto i private uttak gjennom flere år. Skattyter har forklart til politiet at gjeldsbrev ble opprettet for å dekke inn de kr 500 000 som han skyldte selskapet på salgstidspunktet. Gjeldsbrevet ble undertegnet etter råd fra kjøper av selskapet. Han hadde, ifølge avhør, ikke til hensikt å betale beløpet.

01.12.04 fikk skattyter slettet gjeld til selskapet på til sammen kr 508 940, 35. I påtegning på gjeldsbrevet datert 31.12.2004 fremkommer at «gjeldsbrev anses oppgjort ihht avregning 31.12.04.

I Vabekks svar på varselet om endret likning, slik det er gjengitt i likningsnemndas vedtak, framgår det at han omkring 1997 overførte aksjer til en verdi av 490 000 kroner og en del av sine øvrige midler til selskapet for å styrke dets økonomi. På denne måten dekket han selskapets betydelige underskudd med egne private midler. I 1997 førte han selv regnskapene, og han tenkte ikke på at hans tilførsel av penger skulle ha vært ført som lån. Han oppfattet likevel senere uttak som tilbakebetaling av lån. Han anførte for øvrig at Korsgården forsikret ham om at sletting av gjelden ikke ville utløse skatteplikt. I forbindelse med uoverensstemmelser mellom hans politiforklaring og hans forklaring til likningskontoret, gjorde han oppmerksom på at han var svært syk under politiavhøret og uforberedt på hva det skulle dreie seg om.

Likningsnemnda la ikke til grunn Vabekks forklaring om sitt lån til selskapet. Likningsnemnda konstaterte at Vabekk ikke hadde dokumentert de nevnte overføringene fra ham selv til selskapet i 1997, og at han verken hadde ført dem som lån i sin selvangivelse eller lagt fram noen låneavtale. Han hadde heller ikke dokumentert hvilke senere uttak som skulle anses som tilbakebetaling eller ført slike opplysninger i regnskapet.

Ved vurderingen av om ettergivelsen av lånet var skattepliktig, la likningsnemnda til grunn at fordel oppnådd ved at långiver ettergir gjeld på grunn av manglende betalingsevne i utgangspunktet ikke er skattepliktig inntekt for låntaker. Nemnda la videre til grunn at forutsetningen for skattefrihet er at det foreligger en virkelig ettergivelse på grunn av manglende betalingsevne, og at fordel ved gjeldsettergivelse etter en konkret vurdering likevel kan bli skattepliktig på grunn av tilknytningen mellom långiver og låntaker. Likningsnemnda kom til at

ettergivelsen var skattepliktig etter ligningsloven § 5-1 nr. 1, og viste til at salgssummen på 200 kroner for selskapet ikke samsvarte med at selskapet hadde en reell fordring på 500 000 kroner. Nemnda kom til at gjeldsettergivelsen ikke var reell og skulle anses som skattepliktig inntekt i sin helhet. Beløpet ble fordelt på de inntektsår gjelden ble ansett å ha oppstått, nærmere bestemt 1999, 2003 og 2004.

Den 8. mars 2007, før Vabekk engasjerte advokat Terje Grønn, se nedenfor, sendte han et brev til likningskontoret, hvor han skriver følgende:

(...) I forbindelse med denne saken har ligningskontoret ikke tatt hensyn til alle fakta, selv om regnskapene i alle år er revidert, innlevert og godkjent. Jeg regnet med at ligningskontoret hadde tilgang til disse, men hvis så ikke er tilfelle vil jeg hjelpe til med å skaffe dem (...).

Papirene er oppbevart på forskjellige steder, og noe av det tar tid å finne frem, spesielt fordi jeg er ufør og rekonvalesent, og har begrenset med hjelp. Revisors arkiver er oppbevart på hans fjernlager i Sverige, og vil være viktig for å dokumentere mine opplysninger.

(...)

Jeg vil gjennomgå papirene i samarbeid med revisor for årene 1997-2003. Til dette trengs mer tid, og jeg må derfor be om utsettelse for innlevering av klage. Vi bør kunne greie dette til over påske, antydningvis 16. april 2007.

Vabekks klage på likningskontorets vedtak ble deretter sendt inn 11. april 2007. Vedlagt klagen var uttalelse av 18. mars 2007 fra revisor, Jan Erik Sedal. Revisor forklarte at Vabekk til sammen hadde tilført selskapet 1 250 000 kroner med egne midler. Av disse var 400 000 kroner tilbakebetalt, slik at Vabekk hadde tilført selskapet netto 850 000 kroner i egenkapital, blant annet i form av innbetaling av overkurs på 375 000 kroner i 1997. Revisor argumenterte for at senere utbetaling til Vabekk måtte anses som en tilbakebetaling av tidligere tilførsel av kapital, og følgelig noe som ikke skulle utløse skatteplikt. I motsatt fall, uttalte revisor, ville det ha vært bedre for Vabekk å likvidere selskapet enn å selge for 200 kroner. Det ble ikke lagt fram ytterligere dokumentasjon i forbindelse med klagen eller revisors uttalelse.

I august 2008 engasjerte Vabekk advokat Grønn, som hadde vært Korsgårdens forsvarer i den nevnte bedragerisaken. Det foreligger ingen oppdragsbekreftelse for dette engasjementet, og noen beskrivelse av oppdraget er heller ikke på annen måte nedfelt skriftlig.

Etter å ha lagt brevet fram for Vabekk, sendte advokat Grønn et brev til skattemyndighetene 24. oktober 2008. Advokat Grønn viste innledningsvis til at hans brev «skrives som en del av skattyters anførsler». I sine bemerkninger til vedtaket pekte advokat Grønn på at det ble innbetalt overkurs i 1997 med 375 000 kroner, og at det framgår av regnskapet at aksjekapitalen per 31. desember 2003 er på 100 000 kroner og overkursfondet 375 000 kroner, slik at kostprisen på de aksjene Vabekk solgte i 2004 var 475 000 kroner. Samtidig argumenterte han for at dersom gjeldsettergivelsen utløser skatteplikt, skulle fordelene ved denne anses innvunnet i 2004 da ettergivelsen fant sted, i stedet for i de år gjelden ble ansett å ha oppstått, slik likningsnemnda

hadde lagt til grunn. Ifølge advokat Grønns beregninger ble netto tillegg i likningen for 2004 redusert til 34 140 kroner når fradraget for tap ved salg av aksjer (475 000 kroner minus 200 kroner) ble trukket fra inntektstillegget som følge av gjeldsettergivelsen. Advokat Grønn viste også til at Vabekk ved sine private uttak, oppført som fordringer på ham i regnskapet, trodde at han tok tilbake overkursen, og at dette var noe han hadde rett til å gjøre.

Advokat Grønn argumenterte videre for at det ikke var grunnlag for tilleggsskatt, fordi skattyter hadde vært i god tro da han foretok uttakene, og fordi uttakene ikke var forsøkt holdt skjult i regnskapene.

På bakgrunn av dette brevet ba skattemyndighetene 17. juni 2006 om dokumentasjon for påstanden om at det var innbetalt overkurs på 375 000 kroner i 1997. Slik dokumentasjon oversendte advokat Grønn i brev 22. juni 2006.

Skatteklagenemnda fattet sitt vedtak 4. september 2009, som ble meddelt Vabekk ved oversendelse av 15. september 2009. Skatteklagenemnda kom til at uttakene måtte anses som lån til aksjonær, og den senere gjeldsettergivelsen ble ansett som fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-1 og Utv. 2000 side 203. Men Vabekk fikk gehør for advokat Grønns anførsler når det gjaldt periodiseringen, det vil si at inntekten ble ansett å være opptjent da gjeldsettergivelsen fant sted i 2004. Skatteklagenemnda var også enig i Grønns anførsler om beregningen av inngangsverdien (kostprisen) på aksjene, slik at det ble gjort fradrag for tapet ved realisasjon av aksjer i 2004.

Den alminnelige inntekten for 1999 og 2003 ble etter dette negativ, og likningsnemndas vedtak om tilleggsskatt og renter ble reversert for disse to årene. Skatteklagenemnda fastholdt imidlertid tilleggsskatten for 2004 for gjeldsettergivelsen.

I det endelige skatteoppgjøret for 2004 datert 21. november 2011, framgår at Vabekk fikk en tilleggsskatt på 36 343 kroner, og en samlet utliknet skatt på 107 834 kroner.

Ved oversendelsen av skatteklagenemndas vedtak ble Vabekk gjort kjent med at søksmål kunne reises innen seks måneder fra den dag melding om vedtaket ble sendt, det vil si innen 15. mars 2010. Han ble også gjort oppmerksom på muligheten for å få dekket sakskostnadene når skatteklagenemnda endrer et vedtak til skattyters fordel, og at slikt krav må fremmes innen tre uker. Krav på sakskostnader ble ikke fremmet.

Avregningen i skattesaken lot vente på seg, og advokat Grønn purret skatteetaten per telefon en rekke ganger vinteren 2011. Den 10. mars 2011 fikk advokat Grønn opplysninger om skatteberegningen per telefon fra Skatteetaten, som innebar at Vabekk netto ville få tilbake 53 558 kroner for de tre aktuelle skatteårene samlet. Dette framgår av epostkorrespondanse med Vabekk, som lagmannsretten kommer tilbake til under rettens bemerkninger.

Partene har ulike oppfatninger om hva som ble avtalt om det skulle tas ut stevning. Vabekk hevder at han la til grunn at stevning ville bli tatt ut innen fristen. Advokat Grønn hevder at det var enighet om at saken ikke skulle forfølges for domstolene.

Vabekk byttet senere i 2010 advokat til sin nåværende prosessfullmektig, advokat Ole Gramstad Jensen. Før advokatbyttet hadde advokat Grønn gjort flere forsøk på å framskaffe en samlet skatteberegning for Vabekk for årene 1999, 2003 og 2004. Dette framgår blant annet av brev av 3. august 2010 fra advokat Grønn til kemneren i Asker og Bærum i anledning varsel om tvangsinnfordring hos Vabekk av et beløp på 123 361 kroner for inntektsåret 2004. Advokat Grønn mente det var uheldig å innkreve skyldig beløp for 2004 før beregningen av tilbakebetalingen til Vabekk og hans ektefelle for 1999 og 2003 var foretatt.

Advokat Jensen tok ut stevning mot staten ved skatteklagenemnda Skatt Øst den 30. november 2010 med prinsipal påstand om at vedtaket av 4. september 2009 skulle kjennes ugyldig. Før dette hadde Vabekk forsøkt å oppnå ny behandling av saken hos likningsmyndighetene. Søksmålet ble av staten påstått avvist som følge av at søksmålsfristen ikke var overholdt. I brev av 19. januar 2011 fra statens prosessfullmektig, advokat Tore Skar, framgår imidlertid at det var oppdaget en feil ved skatteklagenemndas fastsettelse av økningen i inntekten for 2004, og at skattemyndighetene var innstilt på å rette denne. Asker og Bærum tingrett avviste søksmålet, og Borgarting lagmannsrett forkastet Vabekks anke. Det samme gjorde Høyesterett i kjennelse av 14. oktober 2011. Asker og Bærum tingrett ga heller ikke Vabekk oppfrisking for oversittelse av søksmålsfristen, jf. kjennelse av 25. august 2011.

Etter dette vendte Vabekk seg mot advokat Grønn, og fremmet krav om erstatning overfor ham, jf. brev av 28. november 2011 fra advokat Jensen. Vabekk krevde erstatning for det økonomiske tapet ved at skatteklagenemndas vedtak ble stående, samt for de pådratte advokatutgiftene. Advokat Grønn avviste kravet som grunnløst i brev av 9. desember 2011. Etter ytterligere korrespondanse mellom advokat Jensen og advokat Grønn i desember 2011, ble det opprettet dialog med saksøkte, AIG Europe Ltd. (heretter AIG), den gang Chartis Europe S.A., hvor advokat Grønn hadde sin ansvarsforsikring.

Ved stevning av 31. mai 2012 reiste Vabekk søksmål mot AIG med krav om erstatning. AIG har tatt til motmæle.

Oslo tingrett avsa 11. oktober 2012 dom med slik domsslutning:

1. Chartis Europe s.a. v/Chartis Europe NUF frifinnes.
2. Inge Vabekk dømmes til innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse å erstatte sakskostnadene til Chartis Europe s.a. v/Chartis Europe NUF med 58 800 - femtiåttetusenåttehundre - kroner med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.

Inge Vabekk har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 18. og 19. februar 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Inge Vabekk møtte og forklarte seg. AIG møtte ved sin prosessfullmektig. Det ble avhørt to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboka.

Ankende part, Inge Vabekk, har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Advokat Grønn opptrådte uaktsomt da han unnlot å ta ut stevning innen søksmålsfristen. Han opptrådte også uaktsomt da han unnlot å sende inn krav på sakskostnader etter den

forvaltningsmessige behandlingen av skattesaken. Profesjonsansvaret for advokater er meget strengt.

Vabekk bestrider at det ble avtalt ikke å ta ut stevning. Det står påstand mot påstand, og advokat Grønn har ikke godtgjort at han snakket med Vabekk 25. januar 2010. Advokat Grønn hadde oppfordring til å forsikre seg om at Vabekk var innforstått med at han ikke kom til å ta ut stevning, jf. Toralf Wågheim, Advokaters erstatningsansvar, Gyldendal akademisk 2009, punkt 9.8.2 og 14.2. Ved bevisvurderingen bør det veie tungt at advokat Grønn ikke har nedfelt enigheten med klienten skriftlig. Advokat Grønn har heller ikke vært lydhør for klienten, og hadde som tilnærming at klienten måtte «bestille stevning». Uansett hva partene ble enige om, burde advokat Grønn ha rådet Vabekk til å ta ut søksmål.

Det foreligger årsakssammenheng mellom advokat Grønns unnlattelse og Vabekks tap, fordi Vabekk ville ha vunnet skattesaken. Det er ikke bevist at det forelå et reelt lån fra selskapet til Vabekk, og det foreligger ikke gjeldsettergivelse. Tvilen må komme Vabekk til gode i forhold til spørsmålet om han har hentet mer ut av selskapet enn hva selskapet skyldte ham. Skattemyndighetene har bevisbyrden, jf. Rt-2008-1409. Dersom det foreligger gjeldsettergivelse, kan den uansett ikke ses som en skattemessig fordel. Gjeldsettergivelsen ble gitt etter at Vabekk hadde solgt selskapet. Kjøperne fikk ikke fradrag for tapet ved ettergivelsen og symmetriprinsippet må gjelde, jf. Lignings-ABC punkt 2.2 og Rt-1999-1924. Regelen om at gjeldsettergivelse kan anses som en skattemessig fordel har utviklet seg i skatteforvaltningspraksis, men gjelder ikke absolutt. Vabekk ville uansett ha blitt frifunnet for tilleggsskatt. Det vises til at han var kreftsyk da selvangivelsen ble inngitt.

Det foreligger videre årsakssammenheng mellom advokat Grønns unnlattelse av å kreve sakskostnadene dekket i forvaltningssaken og tapet knyttet til hans salær for dette arbeidet. Vabekk ville ha fått dekket kostnadene, og uansett må advokat Grønn ha tvilsrisikoen for utfallet av skattemyndighetenes vurdering på dette punkt.

Subsidiært anføres at det var uaktsomt av advokat Grønn ikke å råde Vabekk til å rette et krav mot Korsgården. Dersom hans tidligere klientforhold til Korsgården forhindret ham i dette, burde han ha henvist Vabekk til en annen advokat. Et krav om erstatning mot Korsgården ville ha ført fram. Også for ham gjelder et strengt profesjonsansvar, fordi han opptrådte som revisor/autorisert regnskapsfører og ikke som en vanlig aksjekjøper. Korsgården skulle ikke ha utarbeidet et gjeldsbrev, men heller ha rådet Vabekk til å avvikle selskapet. Det ville da ikke ha skjedd noen gjeldsettergivelse.

Et krav mot Korsgården var ikke foreldet da advokat Grønn bisto Vabekk. Det er foreldelsesloven § 9, og ikke § 3 om mislighold av kontraktsforpliktelser, som regulerer dette kravet. Det var ingen kjerneforpliktelse for Korsgården som ble misligholdt, jf. Rt-2001-1702 og Wågheim, op. cit., punkt 15.2.

Vabekks økonomiske tap beløper seg til 290 842 kroner med tillegg av renter fra 28. november 2011. Tapet gjelder det han har tapt skattemessig ved ikke å vinne et søksmål i skattesaken, utgifter til juridisk bistand både til advokat Grønn og advokat Jensen som han har pådratt seg for å forfølge kravet overfor skattemyndighetene, inkludert idømte sakskostnader og rettsgebyrer. Vabekks tapsbegrensningsplikt medfører ikke at han burde unnlatt å gå til etterfølgende sak mot

skattemyndighetene. Søksmålet var et forsøk på å berge kravet, som medførte en reduksjon i skattekravet på 102 225 kroner.

Det er nedlagt slik påstand:

1. AIG Europe Ltd. dømmes til å betale et beløp til Inge Vabekk fastsatt etter rettens skjønn oppad begrenset til kr 290 842,-, med tillegg av forsinkelsesrenter regnet fra den 28.12.11 og til betaling skjer.
2. Inge Vabekk tilkjennes omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemothparten, AIG Europe Ltd, har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Vabekk har ikke sannsynliggjort at advokat Grønn har opptrådt uaktsomt. Advokatoppdraget begrenset seg til arbeidet med skatteklagen og ble utført aktsomt og omsorgsfullt overfor Vabekk - og med et meget gunstig resultat. Advokat Grønn frarådet søksmål i god tid, og Vabekk sluttet seg til dette. Vabekk reagerte ikke på advokat Grønns epost om søksmålsfrist. Vabekk burde ha gitt uttrykk for sitt ønske dersom han mente søksmål skulle tas ut. Det var videre riktig av advokat Grønn ikke å anbefale å ta ut stevning mot skattemyndighetene. Uaktsomheten må vurderes i forhold til hvilke krav som skulle fremmes i et søksmål. Det bestrides at et søksmål basert på at Vabekk hadde lånt betydelige beløp til selskapet kunne ha ført fram.

Det er ikke årsakssammenheng mellom advokat Grønns rådgivning og Vabekks tap. Hovedanførlene i advokat Grønns brev av 24. oktober 2008 ble i det vesentlige lagt til grunn av skatteklagenemnda. Dette vedtaket er korrekt. Ut fra sakens faktiske forhold, både slik de forela da og også senere, var det ikke mulig å oppnå et bedre resultat, fordi Vabekk til tross for gjentatte oppfordringer ikke har kunnet dokumentere de betydelige utlånene til selskapet som han hevder å ha foretatt. Vabekk har derfor ikke kunnet bidra med opplysninger som tilsier at det ikke forelå noen gevinst ved gjeldsettergivelsen. Den manglende dokumentasjonen, sammenholdt med det gode utfallet av skatteklagenemndas vedtak, var årsaken til at partene ble enige om ikke å ta ut stevning. Et søksmål kunne derimot ha påført Vabekk ytterligere tap i form av sakskostnader. Et søksmål ville heller ikke ført til noen endring i tilleggsskatten.

Det bestrides at advokat Grønn opptrådte uaktsomt da han unnlot å kreve sakskostnader i skatteforvaltningssaken. Det var ikke grunnlag for å fremme krav om dekning. Likningsnemndas vedtak, inkludert tilleggsskatten, ble opprettholdt. Konsekvensen av advokat Grønns anførler var begrenset til at periodiseringen ble endret og grunnlaget for beregning av tilleggsskatten ble nedjustert. Forutsatt at advokat Grønn har opptrådt uaktsomt, aksepteres det at deler av fakturaene gjelder relevant arbeid med klagesaken, som det kunne ha vært krevd dekning for.

Vabekks subsidiære anførsel bestrides. Det var ikke uaktsomt ikke å råde Vabekk til å fremme krav mot Korsgården. Det er uklart hvilke krav som kunne ha vært rettet mot ham. En mulig forfølgelse av et hypotetisk tap som følge av Korsgårdens handlinger, falt utenfor advokat Grønns oppdrag. Dette var heller aldri et tema mellom Vabekk og advokat Grønn. Et eventuelt ansvar for Korsgården må vurderes med utgangspunkt i at han opptrådte som aksjekjøper og ikke profesjonsutøver. Dersom Korsgården har gitt Vabekk råd, var rådet uansett riktig. Fordringen mot Vabekk eksisterte uavhengig av gjeldsbrevet. Ettergivelsen utløste skatteplikt, men på grunn av gjeldsbrevet/ettergivelsen lyktes advokat Grønn i å få periodisert inntekten til 2004. Dersom

selskapet hadde blitt avvirket i stedet for at aksjene ble solgt, ville det bokførte lånet ha blitt regnet som likvidasjonsutdeling og beskattet som utbytte, jf. skatteloven § 10-37 og aksjeloven § 16-9.

Et krav mot Korsgården var uansett foreldet før advokat Grønn ble engasjert, jf. foreldelsesloven § 3. Det har vært sprikende praksis om hvilken bestemmelse som regulerer foreldelse av krav basert på profesjonsansvaret, men det er nå nokså klart at det er § 3, jf. Wågheim, op. cit., punkt 15.2

Subsidiært bestrides tapsberegningen. Vabekks tapsbegrensningsplikt tilsier at han burde ha forstått at han ikke kunne nå fram med et søksmål mot staten etter at søksmålsfristen var utløpt. Da burde han heller ha forfulgt sitt krav mot advokat Grønn enn å føre en lang prosess mot staten.

Ankemotparten har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. AIG Europe Ltd. tilkjennes sakens omkostninger.

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten og bemerker:

Det rettslige grunnlaget for kravet mot advokat Grønn er det såkalte profesjonsansvaret, som er et ansvar hvor det tas utgangspunkt i kontraktsforholdet mellom advokaten i dette tilfellet og hans klient. Alminnelige uaktsomhetsvurderinger står sentralt. Utgangspunktet i norsk rett er at kravet til aktsomhet og forsvarlig yrkesutøvelse er satt høyt, jf. Lødrup, Lærebok i erstatningsrett, 6. utgave side 170-172. Det er likevel et visst spillerom før atferd som kan kritiseres, må anses som erstatningsbetingende uaktsomhet, jf. Rt-1995-1350.

Rådgivningen om søksmål i skattesaken

Vabekk anfører at advokat Terje Grønn har opptrådt uaktsomt i forbindelse med skattesaken ved ikke å ta ut stevning innen søksmålsfristen. Lagmannsretten tar først stilling til om advokat Grønn og Vabekk ble enige om at det ikke skulles tas ut søksmål.

Partene er uenige om hva som ble avtalt om dette. Det er på det rene at advokat Grønn ikke nedfelte skriftlig den enigheten han hevder forelå med klienten om ikke å ta ut søksmål. Bevisvurderingen må derfor basere seg på Vabekks og advokat Grønns forklaringer for lagmannsretten, epostkorrespondansen fra advokat Grønn til Vabekk vinteren 2010, samt advokat Grønns timelister. Vedtakets innhold får også betydning.

Som det framgår foran, kom skatteklagenemnda til at Vabekks uttak fra selskapet måtte ses som lån til aksjonær. Vabekk ble altså ikke hørt med at han tidligere hadde ytt lån til selskapet. Derimot fikk han aksept for en endret periodisering av inntekten fra gjeldsettergivelsen, og at hans innbetalte overkurs til selskapet førte til en kostpris på aksjene som ga ham et betydelig fradrag for tapet ved aksjesalget. Tilleggsskatten ble opprettholdt, men som følge av endringene i ligningen, ble beregningsgrunnlaget redusert.

Advokat Grønn forklarte i lagmannsretten at han, kort tid etter at han mottok vedtaket, meddelte Vabekk at han hadde vunnet saken så langt det lot seg gjøre med unntak for tilleggsskatten. Denne vurderingen var basert på at Vabekk ikke hadde lyktes med å finne dokumentasjon som kunne underbygge at han hadde ytt lån til selskapet. Det var derfor ikke grunnlag for å bestride fordelsbeskatningen av gjeldsettergivelsen. Advokat Grønn forklarte videre at han i samtale med Vabekk 25. januar 2010, etter å ha lest vedtaket på nytt, frarådet Vabekk å ta ut søksmål, og at Vabekk var enig i det. Advokat Grønn forklarte også at han flere ganger ringte skatteetaten for å få skatteberegningen, fordi han mente Vabekk burde få beregningen før søksmålsfristen gikk ut. Dette framgår også av hans epost til Vabekk 25. februar 2010, som lyder:

Hei,

Jeg har ringt Skatteetaten i dag. Ringte de sist 25.01.10.

De syntes det var rart at det ikke var kommet noen avregning hittil. De ville derfor undersøke saken og komme tilbake. De ba om mitt tlf.nr., som de fikk.

Fristen for søksmål går ut 15.03.10. Jeg har notert at jeg følger opp saken 03.03.

Mvh

Terje Grønn

Til slutt, fem dager før utløpet av søksmålsfristen, fikk advokat Grønn opplysninger per telefon fra skatteetaten om skatteberegningen. Disse opplysningene videreformidlet han i epost til Vabekk samme dag med følgende ordlyd:

Hei Inge Vabekk,

Asle Haustveit har ringt.

Han har fått ut følgende tall fra skatteberegningen:

1999

Inge Vabekk får tilbake kr 103 468

Fru Vabekk får tilbake kr 47 411

2003

Inge Vabekk får tilbake kr 39 347

Fru Vabekk får tilbake kr 28 736

Sum tilbake 1999 og 2003 kr 218 962

2004

Inge Vabekk må betale kr 165 404

Netto tilbake alle år kr 53 558

I tillegg kommer renter.

Vennligst ring.

Mvh

Terje Grønn

Om innholdet i denne telefonsamtalen har advokat Grønn i sin vitneforklaring sagt at han oppsummerte overfor Vabekk at han nå «kom ut på plussiden», at begge var godt fornøyd med dette og at ingen snakket om å gå videre med saken, fordi det spørsmålet allerede var avklart.

Vabekk har i sin forklaring for lagmannsretten bekreftet at han hadde en del kontakt med advokat Grønn etter at han hadde mottatt skatteklagenemndas vedtak, men at han på sin side ikke var fornøyd med vedtaket. Han kunne ikke huske noen anbefaling fra advokat Grønn, og kunne heller ikke positivt huske om han hadde sagt til advokat Grønn at han skulle ta ut søksmål, men at det «må» han ha sagt. Vabekk bemerket i den forbindelse at det ikke burde være nødvendig å meddele advokat Grønn at søksmål skulle tas ut. Vabekk forklarte videre at han sannsynligvis hadde ringt advokat Grønn etter at han hadde fått eposten av 10. mars 2011, men at han ikke husket hva som ble sagt. Han forklarte imidlertid at advokat Grønn hadde gitt ham inntrykk av at søksmålsfristen var utsatt med seks måneder til 15. september 2011.

Etter lagmannsrettens syn er det mest sannsynlig at advokat Grønn har rådet Vabekk til ikke å ta ut søksmål, og at Vabekk har vært innforstått med dette. At dette var advokat Grønns råd er en svært nærliggende slutning ut fra det faktum at skatteklagenemnda fulgte advokat Grønns argumentasjon når det gjaldt selve ligningen, selv om Vabekks prinsipale syn om at det ikke forelå noen gjeldsettergivelse ikke fikk gjennomslag. Tilleggsskatten for 2004 ble som følge av gjeldsettergivelsen opprettholdt, til tross for advokat Grønns argumentasjon for en reduksjon av denne. Tilleggsskatten ble ifølge skatteoppgjøret for 2004 ilagt med 36 342 kroner, slik at dette ikke utgjorde et betydelig beløp.

Det er ingen holdepunkter for at advokat Grønn glemte at søksmålsfristen utløp 15. mars 2011, eller at han har trodd eller skapt inntrykk av at den var utsatt. Fristen framgår klart av de to epostene gjengitt ovenfor. Lagmannsretten legger på bakgrunn av forklaringene til advokat Grønn og Vabekk videre til grunn at det var telefonkontakt mellom dem flere ganger etter at skatteklagenemndas vedtak forelå, blant annet etter eposten av 10. mars 2011.

Vabekks hukommelse om innholdet i samtalene var under ankeforhandlingen svært vag, og lagmannsretten kan på bakgrunn av hans forklaring ikke legge til grunn at han ba advokat Grønn ta ut stevning. Dersom Vabekk hadde gitt uttrykk for at advokat Grønn skulle ta ut søksmål, ville han etter all sannsynlighet ha gjort det, alternativt ha henvist Vabekk til en annen advokat. Det

gjenssto tilstrekkelig med tid til å utarbeide en stevning etter telefonsamtalen 10. mars 2011, da tallene fra skatteberegningen forelå. Det er også lagmannsrettens inntrykk at advokat Grønn gjennomgående har fulgt opp saken svært godt og planmessig overfor skattemyndighetene, og at han har holdt klienten orientert om dette. Det hadde vært klargjørende og ryddig om advokat Grønn hadde nedfelt sitt råd og klientens aksept av dette skriftlig i f.eks. en epost til Vabekk. Slik bevissituasjonen i denne saken ligger an, er det imidlertid ikke slik tvil om innholdet av denne kommunikasjonen at advokatens manglende sikring av bevis tilsier at hans forklaring ikke kan legges til grunn.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at advokat Grønn ikke har opptrådt i strid med klientens uttrykte ønske om å ta ut søksmål, og har dermed ikke utvist uaktsomhet på dette grunnlaget.

Det neste spørsmålet blir om advokat Grønn har opptrådt uaktsomt ved ikke å tilrå Vabekk å ta ut søksmål, selv om Vabekk ikke ba ham om det. Dette er et spørsmål om det for advokat Grønn framsto, eller burde framstå, som sannsynlig at et søksmål ville føre fram i sin helhet eller i det vesentlige. Det henger derfor nært sammen med spørsmålet om årsakssammenheng mellom advokat Grønns handlemåte og et eventuelt tap. Her drøftes spørsmålet imidlertid som ledd i vurderingen av ansvarsgrunnlaget.

Utgangspunktet må tas i hva Vabekk skulle ha gått til søksmål om. Som det framgår ovenfor var det på to punkter skatteklagenemnda ikke ga Vabekk medhold. Det gjaldt spørsmålet om Vabekk hadde ytt selskapet lån, slik at hans uttak skulle ses som selskapets tilbakebetaling av lån og dermed ikke fordelsbeskattes, og spørsmålet om tilleggsskatt. Av disse har det første spørsmålet størst økonomisk betydning.

Lagmannsretten vurderer først sannsynligheten for at Vabekk kunne ha ført tilstrekkelig bevis for at det ikke forelå noen gjeldsettergivelse.

Det framgår av likningsnemndas vedtak at Vabekks anførsel om at han overførte aksjer til en verdi av 490 000 kroner og en del andre midler til selskapet i 2007, er udokumentert. Det var heller ikke andre spor av de angivelige transaksjonene verken i selskapets regnskaper eller Vabekks selvangivelser. Dette framgår av redegjørelsen for sakens bakgrunn foran.

Lagmannsretten er enig med tingretten i at vedtaket ga Vabekk klar oppfordring til å framskaffe slik dokumentasjon. I Vabekks brev av 8. mars 2007 til likningskontoret, som er gjengitt foran på side 5, opplyste han at han ville gjennomgå regnskapspapirene i samarbeid med revisor for å kunne dokumentere sine opplysninger. Noen ny dokumentasjon ble imidlertid ikke lagt fram til tross for fristutsettelse. Advokat Grønn forklarte også for lagmannsretten at han ikke hadde lyktes i å få Vabekk til å framskaffe ny dokumentasjon, og at det var derfor han valgte en annen strategi i klagesaken enn Vabekk og hans revisor opprinnelig hadde satset på, se nærmere gjennomgangen av advokat Grønns brev av 24. oktober 2008 på side 5 foran. Lagmannsretten ser det slik at Vabekk i forbindelse med et søksmål heller ikke ville ha kunnet framskaffe den nødvendige dokumentasjonen. Et søksmål ville følgelig ha måttet basere seg på Vabekks partsforklaring, som sto i motstrid til bokførte opplysninger i regnskapet om at uttakene var lån til aksjonær, samt fraværet av opplysninger om gjeld til aksjonær i regnskapet. I tillegg måtte Vabekk ha sannsynliggjort at hans egen vitneforklaring til politiet i forbindelse med straffesaken mot kjøperne av selskapet, var feil. I denne forklaringen hadde Vabekk opplyst at han hadde gjeld

til selskapet som følge av private uttak gjennom flere år. Et søksmål uten dokumentasjon for at Vabekk hadde ytt lån til selskapet, ville etter lagmannsrettens syn ikke ha kunnet føre fram.

Vabekk har anført at tvilen om det foreligger gjeldsettergivelse må komme ham til gode, og at det er skattemyndighetene som har bevisbyrden. Lagmannsretten er ikke enig i dette. Det er skattyter som plikter å gi skattemyndighetene korrekte og fullstendige opplysninger. Når dette ikke gjøres, kan ikke den tvil som måtte oppstå komme ham til gode. Vabekk har i denne forbindelse vist til Rt-2008-1409. Denne dommen gjelder kravet til bevisets styrke ved ileggelse av tilleggsatt, og har ikke betydning for det synspunkt som er gjort gjeldende. For øvrig bemerkes at spørsmålet om det forelå gjeldsettergivelse ikke byr på slik tvil at bevisbyrderegler ville ha hatt avgjørende betydning for utfallet.

Lagmannsretten konkluderer etter dette med at det for advokat Grønn må ha framstått som lite sannsynlig at et søksmål kunne føre fram på det grunnlag at gjeldsettergivelsen ikke var reell. Dette var utvilsomt en riktig vurdering.

Forutsatt at gjeldsettergivelsen var reell, har Vabekk anført at den uansett ikke utløser skatteplikt. Han har vist til at gjeldsettergivelsen ble gitt etter at han hadde solgt selskapet, og at gjeldsettergivelsen ikke representerte en skattemessig fordel for Vabekk.

Lagmannsretten tar utgangspunkt i at en gjeldsettergivelse vil være skattepliktig inntekt dersom den oppfyller vilkårene i skatteloven § 5-1. Dersom fordringshaverens ettergivelse ikke skyldes betalingsvansker hos debitor, vil den etter ligningspraksis kunne anses som en skattepliktig fordel for debitor. Avgjørende for skatteplikten er om ettergivelsen/fordelen er vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet. Spørsmålet må avgjøres konkret ut fra tilknytningen mellom fordringshaver og skyldneren, og hva som er begrunnelsen for ettergivelsen.

Likningsnemnda vurderte problemstillingen i vedtaket av 21. februar 2007 på side 3 der det bl.a. framgår følgende:

I dette tilfellet har skattyter i forbindelse med overdragelse av sin virksomhet, skrevet under på et gjeldsbrev. Han har, i følge egne opplysninger, gjort dette som følge av en oppfordring fra den som overtok selskapet. Han hadde imidlertid aldri til hensikt å betale denne gjelden. Hvorfor han da gikk med på å signere et gjeldsbrev der han skyldte selskapet kr 500 000, fremkommer ikke.

Det vises videre til at aksjene i ASet ble solgt for kr 200 i juni/juli 2004, mens ASet på dette tidspunktet angivelig skulle hatt en fordring på aksjonær på ca kr 500 000. Prisen på aksjene tilsier at fordringen mot aksjonær ikke var reell. Hvis fordringen hadde vært reell, ville selskapets verdi vært på minst kr 500 000. At det ikke forelå noen reell tilbakebetalingsforpliktelse styrkes av at skattyter selv har uttalt at han ikke hadde til hensikt å tilbakebetale gjelden til selskapet.

Ligningsnemnda finner følgelig at gjeldsettergivelsen skal anses som skattepliktig inntekt i sin helhet. Beløpet fordeles på de inntektsår gjelden anses å ha oppstått.

Skatteklagenemnda la for sitt vedtak i endringssaken til grunn at gjeldsettergivelsen var skattepliktig etter skatteloven § 5-1. Det framgår følgende i vedtaket på side 6:

Skatteklagenemnda finner at uttakene må anses som lån til aksjonær, og den senere avskrivningen anses som sletting av gjeld. Ettergivelse av gjeld er å anse som fordel vunnet ved arbeide, jf. skatteloven § 5-1 og Utv. 2000 side 203.

Når det gjelder periodiseringen finner skatteklagenemnda at gjelden er ettergitt i år 2004. Inntekten må anses å være opptjent i det tidspunktet gjelden ettergis, dvs. år 2004.

Skatteklagenemnda opprettholder ligningsnemnda sitt vedtak for så vidt gjelder at slettingen av gjelden er skattepliktig, men anser inntekten som innvunnet i år 2004. Ligningsnemnda sine endringer for år 1999 og 2003 reverseres.

Lagmannsretten mener at skatteklagenemnda har bygget avgjørelsen på en riktig forståelse av skatteloven § 5-1 og gjeldende praksis. Nemndas beskrivelse av saksforholdet er også i samsvar med saksforholdet slik det framgår etter bevisførselen under ankeforhandlingen.

Lagmannsretten legger til grunn som uomtvistet at gjeldsettergivelsen formelt ble gjennomført mot slutten av 2004. Reelt sett framstår det imidlertid som en forutsetning allerede i forbindelse med overdragelsen av aksjene og utstedelsen av gjeldsbrevet at Vabekk ikke skulle betale gjelden. Dette understøttes både av prisen på aksjene, som var satt til 200 kroner, og Vabekks og Korsgårdens forklaringer under ankeforhandlingen. Vabekk ga klart uttrykk for at det aldri var meningen å innfri gjeldsbrevet, og at det var avtalt et opplegg med Korsgården for hvordan de nye eierne av selskapet skulle ettergi gjelden. Lagmannsretten oppfattet videre Korsgårdens forklaring slik at det forelå en «gentleman's agreement» om at gjelden ikke skulle betales. Gjeldsettergivelsen framstår på denne bakgrunn som et element i aksjesalget uten at det for lagmannsretten har blitt klarlagt hvorfor transaksjonen ble gjennomført på denne måten.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at gjeldsettergivelsen fra selskapet mest sannsynlig var en del av vederlaget ved salg av aksjene til ny kjøper. Uansett hadde gjeldsettergivelsen ingen sammenheng med Vabekks eventuelle manglende evne til å betale tilbake gjelden. Vabekks økonomiske fordel ved gjeldsettergivelsen var derfor skattepliktig etter skatteloven § 5-1.

Advokat Grønn kan etter dette ikke bebreides for at han ikke tok ut søksmål med påstand om at likningsvedtaket var ugyldig. Erstatningskrav på dette grunnlaget kan ikke føre fram.

Lagmannsretten finner grunn til å tilføye at advokat Grønn har valgt den mest forsvarlige strategien. Han rådet sin klient til å dokumentere kostprisen på aksjene og dermed få et betydelig tapsfradrag ved salget, samt å få endret periodiseringen av fordelene ved gjeldsettergivelsen.

Vabekk har anført at han ved et søksmål ville ha fått medhold i at det var feil å ilegge ham tilleggsskatt, fordi han var kreftsyk på tidspunktet da selvangivelse ble inngitt, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 1. Av bestemmelsen framgår blant annet at tilleggsskatt ikke fastsettes når skattyters forhold «må anses unnskyldelig på grunn av sykdom». Det følger av likningsnemndas vedtak at grunnlaget for tilleggsskatten er manglende føring av uttak fra selskapet også i flere år forut for selvangivelsen i 2004.

Lagmannsretten har fått framlagt en epikrise datert 31. mars 2006, som dokumenterer at Vabekk da hadde vært innlagt på sykehus og operert for kreft. Det framgår også at han hadde hatt et vekttap på 30 kg de siste to årene. Vabekk sa i sin partsforklaring at sykdommen hadde plaget ham i mange år før innleggelsen/diagnosen, og at den også påvirket hans mentale helse.

Lagmannsretten legger til grunn at Vabekk var svært syk i mars 2006, og at sykdommen hadde preget ham over lengre tid før han ble operert. Etter lagmannsrettens syn er det likevel lite trolig at Vabekk ville ha fått medhold i at sykdommen gjorde hans unnlattelse av å opplyse om sine uttak i selvangivelsene unnskyldelig. Unnlattelsene gjelder selvangivelsene for 1999, 2003 og 2004, det vil si minst ett år før operasjonen. Han var for øvrig i stand til å inngi selvangivelse for næringsdrivende i de aktuelle årene.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at advokat Grønn ikke har opptrådt uaktsomt i sin rådgivning knyttet til skattesaken sett i lys av tilleggsskattens størrelse (36 343 kroner) og sakens materielle stilling. Det blir etter dette ikke nødvendig å ta stiling til de øvrige vilkårene for erstatning.

Rådgivningen om sakskostnadene ved den forvaltningsmessige behandlingen i skattesaken

Vabekk har krevd erstatning for sakskostnadene han måtte betale til advokat Grønn i forvaltningssaken med ca. 25 000 kroner. Spørsmålet er om advokat Grønn opptrådte uaktsomt da unnlot å sende inn krav om dekning av sakskostnader etter at skatteklagenemndas vedtak forelå.

I brev av 15. september 2009 til Inge Vabekk fra skatteetaten ble han informert om at han kunne få dekket sakskostnadene under nærmere gitte betingelser. Det er enighet om at advokat Grønn ble gjort kjent med dette brevet, og at han ikke fremmet noe krav. Som årsak til dette har advokat Grønn i lagmannsretten forklart at han i sitt brev i klagesaken brakte inn helt nye forhold og la ned ny påstand, det vil si at det skulle gjøres fradrag for tap ved aksjesalg. Ligningsvedtaket ble derfor ikke endret og det samme gjaldt tilleggsskatten. Han mente derfor at det ikke var grunnlag for å få tilkjent sakskostnader.

Hjemmelen for å kreve dekning av sakskostnader følger av ligningsloven § 9-11, som lyder:

1. Når skatteklagenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal skattekontoret tilkjenne skattyteren helt eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader. (...)

(...)

4 Sakskostnader skal bare tilkjennes når kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren må dekke dem selv.

(...)

En forutsetning for å få dekket sakskostnadene er, som det framgår, at en ligningsavgjørelse blir endret. Det framgår av skatteklagenemndas vedtak side 2 at vedtaket gjelder:

Forhøyelse av inntekt - sletting av gjeld - skatteloven § 5-1.
Tap ved realisasjon av aksjer, skatteloven § 9-4.
Ileggelse av tilleggs-skatt, jf. ligningsloven § 10-2 og § 10-4.

På side 3 i vedtaket framgår det uttrykkelig at likningsnemnda ikke har behandlet spørsmålet om salg av aksjene. Skatteklagenemnda tok altså stilling til et spørsmål som ikke var vurdert av ligningsnemnda, og som heller ikke Vabekk hadde reist tidligere. Skatteklagenemndas vedtak ble også gjort på grunnlag av ny dokumentasjon om innbetalt overkurs, som advokat Grønn sendte inn vedlagt sitt brev av 22. juni 2009. Vedtaket har utvilsomt medført at ligningen for 1999, 2003 og 2004 ble mer gunstig for skattyter enn det som fulgte av likningsnemndas vedtak, og har slik sett blitt endret til gunst for skattyter.

Lagmannsretten mener likevel det er mest sannsynlig at et krav om dekning av sakskostnadene ikke ville ha ført fram, fordi det ikke ville ha blitt ansett som «urimelig» om Vabekk måtte dekke dem selv, jf. ligningsloven § 9-11 nr. 4. Det vises til at skatteklagenemnda tok stilling til et nytt spørsmål, den nye dokumentasjonen, og til at vedtaket ikke ble endret som følge av at ligningsnemnda hadde gjort en feil, jf. Lignings-ABC op. cit. Endrings sak - sakskostnader punkt 2.2.4.

Det kan reises spørsmål om advokat Grønn burde ha fremmet kravet for å sikre muligheten for et positivt utfall, selv om det var lite sannsynlig at det ville føre fram. Han forklarte selv i lagmannsretten at det hadde vært «fort gjort». Lagmannsretten mener likevel at advokat Grønn opptrådte forsvarlig da han unnlot å fremme kravet.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at advokat Grønn ikke har opptrådt uaktsomt i sin rådgivning knyttet til sakskostnadene i forvaltningssaken. Han blir derfor ikke erstatningsansvarlig for disse kostnadene.

Manglende rådgivning om mulig erstatningsansvar for Korsgården

Vabekk har anført at det var uaktsomt av advokat Grønn ikke å fremme erstatningskrav mot Korsgården på grunnlag av hans rådgivning i forbindelse med utstedelsen av gjeldsbrevet, eventuelt ved ikke å henvise Vabekk til en annen advokat som kunne vurdere dette. Anførselen innebærer at Korsgården skulle ha rådet Vabekk til å likvidere selskapet eller beholde det i stedet for å utstede et gjeldsbrev.

Lagmannsretten oppfatter Vabekks anførsel slik at dersom Korsgården ikke hadde rådet ham til å utstede gjeldsbrevet, så ville ikke gjeldsettergivelsen ha funnet sted og dermed heller ikke utløst skatteplikt.

Lagmannsretten tar ved vurderingen av advokat Grønns erstatningsansvar utgangspunkt i oppdragsavtalen. Som nevnt foran, utarbeidet ikke advokat Grønn en skriftlig oppdragsbekreftelse, hvor oppdragets omfang ble beskrevet. Lagmannsretten legger imidlertid til grunn som uomtvistet at oppdraget i utgangspunktet ikke omfattet å vurdere et mulig krav mot

Korsgården. Det er heller ikke holdepunkter i Vabekks eller advokat Grønns forklaringer for at dette på noe tidspunkt var tema mellom partene. Spørsmålet blir da om advokat Grønn likevel av eget tiltak hadde plikt til å undersøke grunnlaget for et slikt krav nærmere eller informere Vabekk om muligheten for å fremme et krav mot Korsgården.

Lagmannsretten legger til grunn at advokatens plikter kan strekke seg ut over det oppdraget han i utgangspunktet har tatt på seg, dersom han har særskilt oppfordring til å utføre nærmere undersøkelser, jf. Wågheim op. cit. side 57-59 med videre henvisninger til rettspraksis.

Ved vurderingen av om advokat Grønn hadde en slik særskilt oppfordring til å vurdere et mulig krav mot Korsgården, har lagmannsretten tatt utgangspunkt i likningsnemndas vedtak, som var utgangspunkt for oppdraget. Av vedtaket framgikk det at Vabekk hadde foretatt uttak fra selskapet i tre år, og at han derfor hadde gjeld til selskapet. Når denne gjelden ble ettergitt, ble fordelene av ettergivelsen ansett skattepliktig. Slik lagmannsretten ser det, har utstedelsen av gjeldsbrevet i seg selv ikke betydning for skatteplikten. Dersom gjeldsbrevet ikke hadde blitt utstedt og gjeldsforpliktelsen deretter ikke ettergitt, ville fordelene av uttakene etter all sannsynlighet ha blitt beskattet uansett i det enkelte år uttakene fant sted - dersom ikke gjelden hadde blitt betalt.

Etter lagmannsrettens syn hadde advokat Grønn, verken i denne situasjonen eller etter at skatteklagenemndas vedtak forelå, en særskilt oppfordring til å vurdere å kreve skattebelastningen dekket av Korsgården. Lagmannsretten viser til at det ville være svært vanskelig å påvise årsakssammenheng mellom utstedelsen av gjeldsbrevet og skatteplikten. For advokat Grønn ga tvert imot utstedelsen av gjeldsbrevet, med den påfølgende gjeldsettergivelsen i 2004, grunnlag for å argumentere for at skattefordelen skulle periodiseres til 2004 i stedet for det enkelte uttaksår, slik skatteklagenemnda, i motsetning til likningsnemnda, kom fram til.

Advokat Grønn har etter dette ikke opptrådt uaktsomt ved ikke å informere Vabekk om muligheten for å reise søksmål mot Korsgården.

Lagmannsretten går etter dette ikke inn på spørsmål om ansvarsgrunnlag for Korsgården, eller om et eventuelt krav mot Korsgården var foreldet da advokat Grønn ble engasjert.

Anken har etter dette ikke ført fram.

Sakskostnader

AIG har vunnet saken og har derfor krav på full erstatning for sine sakskostnader fra Vabekk, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Det foreligger ikke grunner som gjør det rimelig å fritta ankende part for kostnadsansvaret, jf. bestemmelsens tredje ledd.

Advokat Danielsen har lagt fram en sakskostnadsoppgave for lagmannsretten på 63 600 kroner, som i sin helhet er salær. Det er ikke krevd merverdiavgift. Advokat Jensen hadde ikke innvendinger mot beløpets størrelse og lagmannsretten mener kostnadene er nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Vabekk pålegges derfor å dekke kostnadene med 63 600 kroner.

Lagmannsretten har etter sitt resultat ikke noe å bemerke til tingrettens sakskostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist som følge av stor arbeidsbyrde.

Domsslutning

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Inge Vabekk til AIG Europe Ltd. 63.600 - sekstitretusensekshundre - kroner innen to uker fra forkynnelsen av dommen.

Tingrettsdommer

SKN 14-041 Privat bruk av firmabil.

Lovstoff: Skatteloven § 5-13, ligningsloven § 8-1 og § 10-2, jf. folketrygdloven § 23-2 og § 23-4.

Nedre Romerike tingrett: Dom av 24. mars 2014, sak nr.: TNERO-2013-117663

Dommer: Åge Karlsen **Saksgang:** Nedre Romerike tingrett TNERO-2013-117663 (13-117663TVI-NERO).

Parter: A Byggservice AS og A (for disse: advokat Øystein Arild Olausen) mot Staten v/skatt Øst (advokat Arne Haavind).

Sammendrag: Skattyter ble skattlagt for fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil. Arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for arbeidsgiver ble forhøyet tilsvarende. Tingretten la til grunn at bruk av firmabilen til og fra hytta ikke var yrkesreiser etter reglene FSFIN § 6-44-13 bokstav g. Tingretten fant at ligningsvedtaket riktig.

Saken gjelder rettens prøving av skatteklagenemndas to vedtak den 11. mars 2013 vedrørende ligning for 2009 og 2010 der det ble opprettholdt en inntektsøkning for A (A) grunnet fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil, og med en tilsvarende økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for A Byggservice AS (SBAS).

A er daglig leder og styreleder i SBAS. A eier SBAS gjennom holdingselskapet Jarsten Holding AS. SBAS har sin forretningsadresse på Skårersletta 45 i Lørenskog der selskapet har kontor. Selskapet har et lager på As privatadresse --- veien 45, X. Virksomheten i selskapet er hovedsakelig knyttet til oppføring, innredning og rehabilitering av bygg på forskjellige plasser i Sør-Norge. Det kan være oppdrag der SBAS er totalentreprenør eller utfører en begrenset del av et prosjekt. Overfor enkelte oppdragsgivere kan det være oppdrag av mer akutt karakter, for eksempel ved lekkasjer i tak, knuste glassruter o.l. der SBAS må rykke ut for å foreta utbedring eller sikring av skedested. Det kan ved slike oppdrag være forhåndsavtalt en kort responstid på f.eks. 2 timer hvilket tilsier en beredskap i SBAS. Antall ansatte er opplyst til 13 personer. Håndverkerne bruker selskapet biler i tjenesten og frakter med seg materialer og verktøy. Bilene har A og de øvrige ansatte med seg hjem og de reiser direkte hjemmefra til det faktiske arbeidsstedet. Dette gjelder både ved de daglige, forhåndsbestemte arbeidsoppdrag og ved oppdrag som kommer mer ad hoc.

Utgangspunktet for saken er et kontrolllettersyn som kommunekassereren i Lørenskog foretok sommeren 2011 hos SBAS. Det ble etter kontrollen utarbeidet en bokettersynsrapport skrevet 28. juni 2011. Det fremkommer av rapporten at kontrollperioden var 2008-2010 og at

kontrollområdet var «lønnsområdet med hovedvekt på korrekt lønnsinnberetning og beregning av arbeidsgiveravgift».

I rapporten er det nedtegnet at det under kontrollbesøket ble opplyst fra bedriften at bilene parkeres hjemme hos de ansatte som disponerer bilene slik at disse kan reise direkte ut på byggeplassen. Dette gjaldt også en varebil av merke Jeep Commander som ble disponert av A.

I følge rapporten viste en kontroll av drivstoffbilagene for 2010 «at firmabilen flere helger og i forbindelse med påsken har vært benyttet til kjøring til og fra Gol». Det fremkommer i rapportens vurdering bl.a. at Jeep Commander 07 modell er egnet til privat bruk, og at A i følge kontrollert materiale har benyttet bilen i helger. I følge rapportens konklusjon anses firmabilen Jeep Commander 07 «som trekk- og avgiftspliktig naturalytelse. Arbeidsgiveren skulle ha gjennomført forskuddstrekk, beregnet arbeidsgiveravgift og innberettet fordelen under kode 118 -A.»

Skattekontoret foretok i sitt vedtak den 25. juni 2012 en inntektsøkning for årene 2009 og 2010 for A, og tilhørende forhøyelse i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for SBAS begrunnet i bilbruken til privatkjøring.

A fikk inntekten sjablongmessig forhøyet med kr 132 670 og kr 133 120 for henholdsvis årene 2009 og 2010, jfr skatteloven § 5-13. Han ble i tillegg ilagt 30 % tilleggsskatt, jfr § 10-4 nr 4. For vedtaket som gjelder SBAS ble arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget forhøyet tilsvarende og det ble fastsatt 30 % tilleggsavgift.

I klageomgangen opprettholdt skatteklagenemnda den 11. mars 2013 de vedtak som skattekontoret hadde fattet.

A og SBAS er uenige i skatteklagenemndas vedtak, og har innen søksmålsfristen på 6 måneder tatt ut søksmål mot staten ved stevning av 8. juli 2013 til rettslig prøving av vedtakene. Rettidig tilsvarende ble mottatt i retten 23. september 2013 og hovedforhandling ble holdt 13. og 14. februar 2014.

A og A Byggservice AS har i det vesentlig anført:

Saksøkerne mener det ikke er sannsynliggjort at det foreligger privat bruk av selskapets Jeep Commander som innebærer skattepliktig naturalytelse.

Virksomheten i SBAS foregår ute hos kundene på den enkelte plass der arbeidet skal gjøres. De ansatte inklusive A reiser derfor direkte mellom hjem og oppdragsstedet uten å være innom kontoret på Skårersletta. I bilene medtas verktøy og materialer etter behov for det enkelte oppdrag. At det i skjema RF-1125B er opplyst til ligningsmyndighetene at bilene utenom arbeidstid parkeres på Skårersletta, skyldes en misforståelse. Vaktordningen som praktiseres i selskapet innebærer at de ansatte må ha bil med verktøy og materialer tilgjengelig for å rykke ut utenom arbeidstid 7 dager i uka, f.eks. for å utbedre midlertidig på et skadested etter innbrudd.

I tillegg til verktøy og materialer, eventuelt plassert på tilhenger, har A i bilen alltid med seg mobiltelefon og PC tilknyttet internett. Han må uansett hvor han selv befinner seg ivareta kundenes henvendelser og styre utførelsen av oppdragene, eller selv kunne oppsøke stedet der

arbeid skal utføres eventuelt å se på nye, mulige oppdrag. Dette gjelder uansett tid på døgnet og enten det er hverdag eller helligdag. I tilknytning til påskehelgen 2011 gjennomførte SBAS innredning av et apotek på Vikersund der A selv deltok i arbeidsutførelsen, og han benyttet av den grunn selskapets bil for reisen mellom Vikersund og hytta i Hemsedal. A innretter seg slik at han er klar for å reise på jobb til enhver tid hele året. Firmabilen er dermed hans faste driftssted og det mest sentrale utgangspunkt for næringsvirksomheten. A benytter ikke firmaets bil utover det som er en nødvendig følge av hans rolle som leder og noen ganger utførende håndverker hos SBAS.

Den aktuelle bilen er registrert for 2 personer, og er lite egnet til privat kjøring for As familie bestående av 2 voksne og 2 barn. For kjøring til private formål har A benyttet egen, privat bil som for den aktuelle perioden 2009-2010 var en Volvo XC 90 med årlig kjøre lengde på 15-20 000 km/år. Denne bilen ble f.eks. benyttet av kone og barn til hytta i Hemsedal i de tilfeller A selv reiste direkte fra arbeidssted til hytta og tilbake fra hytta direkte til arbeidssted. Den aktuelle firmabilen ble aldri benyttet av kona.

Det er feilaktig beskrevet i ligningsvedtaket at A bruker bilen mye i forbindelse med sitt arbeid. Det korrekte er at han benytter bilen daglig og hver dag i sitt arbeid. Bilen er også As faste kontor og arbeidssted. Muligheten for anbudsinnhenting og uttrykking innebærer at bilen må være tilgjengelig for A døgnet rundt hele året. Han har derfor bilen med seg når han mener det er nødvendig av hensyn til beredskapsordningen i SBAS.

Det foreligger ingen bevis eller dokumentasjon fra statens side som tilsier at A faktisk har benyttet firmabilen privat i 2009 eller 2010. Det er dermed ikke grunnlag for verken fordelsbeskatning eller ileggelse av tilleggs skatt. Skatteklagenemndas vedtak er basert på feil faktum, og er derfor ugyldige. Det er ikke foretatt noen bevisbedømmelse fordi det ikke foreligger bevis. Rettsanvendelsen er uansett feilaktig fordi bruken er som yrkesbil og til yrkesreiser.

Fordi det ikke er fremlagt bevis som underbygger skattemyndighetens antagelser om privatkjøring, har det ikke vært mulig å imøtegå den vurderingen som vedtakene er basert på. Vedtakene baserer seg på udokumenterte bilag for drivstoffyllinger på Gol i 2010 og at det ikke er dokumentasjon på nærliggende oppdrag i forbindelse med turer til hytta i Hemsedal. Det er ikke henvist til noen bilag fra 2009, dvs det foreligger ingen kontrollfakta. Hadde skatteyder mottatt en liste eller konkrete spørsmål knyttet til perioder eller datoer hvor skattemyndighetene påstår at bilen er benyttet privat, ville slike spørsmål blitt besvart. Saksbehandlingen har vært utilstrekkelig og kritikkverdig. Det er brudd på det kontradiktoriske prinsipp som gjelder i forvaltningen. Det foreligger dermed saksbehandlingsfeil som har virket bestemmende for avgjørelsenes innhold, og vedtakene er derfor ugyldige.

Skatteetaten har forsøkt å vri på faktum uten påkrevet kontradiksjon for å få et bestemt utfall av prosessen. Det er f.eks. bemerket fra etaten at A i de fleste tilfeller ikke kan overholde en responstid på 2 timer når han er i Hemsedal. Dette er en konklusjon som må forutsette at A bor på hytta i Hemsedal noe som ikke er riktig. Dette viser en sterkt vilkårlig og urimelig behandling av skattesaken som må lede til ugyldighet. For året 2009 er det ikke fremlagt noen kontrolldata og den endrede ligningen fremstår som helt grunnløs.

Saksøkerne har anmodet om at retten gir anvisning på ny ligning basert på at kjøringen var yrkesreiser.

Subsidiært anfører de saksøkte at det uansett ikke er grunnlag for tilleggsskatt og tilleggsavgift for noen av de to årene.

Påstand:

Ligningsvedtakene for A og A Byggservice AS er ugyldige.
Staten v/Skatt øst dømmes til å betale A og A Byggservice AS sakens omkostninger.

Staten v/Skatt øst har i det vesentlige anført:

Skatteklagenemndas to vedtak er ikke beheftet med feil verken ved saksbehandlingen, bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen som kan føre til opphevelse.

Det sentrale vilkåret for skatteplikt, trekkplikt og arbeidsgiveravgiftsplikt er at den aktuelle bilen tilhørende SBAS faktisk har vært brakt privat av A.

Skatteplikten følger av skatteloven § 5-1 første ledd og § 5-10. I følge skatteloven § 5-13 skal fordelene som følge av bilbruken fastsettes sjablongmessig på grunnlag av bilens listepreis som ny. Til utfylling og gjennomføring av reglene i skatteloven er det fastsatt forskrifter (FSFIN) av 19. november 1999 nr 1158. Hovedregelen i forskriften § 5-13-1 er at den gjelder for alle typer biler. Det er enkelte unntak i andre ledd for spesielle kjøretøyer, men disse reglene er ikke aktuelle i saken. Forskriften § 5-13-2 regulerer sporadisk adgang til bruk av arbeidsgivers bil. Etter første ledd utløser en adgang til sporadisk bruk ikke fordelsbeskatning. Er det derimot slik at arbeidstakeren har adgang til mer omfattende bruk av arbeidsgivers bil, utløses skatteplikt selv om faktisk brak bare har vært sporadisk.

Privat bruk av arbeidsgivers bil er en fordel som utløser trekkpliktig etter skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a, jfr § 5-8 andre ledd og skattebetalingsforskriften § 5-8-11. Plikten til å betale arbeidsgiveravgift følger trekkplikten, jfr folketrygdloven § 23-2 tredje ledd.

A har hatt adgang til omfattende brak av bilen. Han er leder av virksomheten og bilen har vært tilgjengelig på hans privatadresse. Det er derfor tilstrekkelig for fordelsbeskatning etter sjablongreglene at det foreligger alminnelig sannsynlighetsovervekt for at A i det minste har brakt bilen sporadisk til privat formål. Det er akseptert av

Skatt øst at bruken av bilen mellom hjemmeadressen og selskapets kontor i Lørenskog ikke utløser fordelsbeskatning fordi reisen anses som yrkesreise, jfr FSFIN § 6-44-13.

I følge bokettersynsrapporten av 28. juni m2011 ble det avdekket at det feilaktig var gitt opplysninger i skjema til ligningsmyndighetene om at bilene stod parkert på selskapets adresse utenom arbeidstiden, mens det faktisk forholdt seg slik at de ansatte hadde bilene parkert på hjemadressen for å kunne kjøre direkte ut til byggeplassen, jfr rapporten side 5, pkt 5.1 Fri bil. På samme sted i rapporten er det om As bruk av Jeep Commander skrevet følgende: «En kontroll av

drivstoffbilagne for 2010 viser at firmabilen flere helger og i forbindelse med påsken har vært benyttet til kjøring til og fra Gol.»

Under selve kontrollen ble det kontrollert drivstoffbilag for 2010. Det fremkommer av rapporten og av vitneforklaringen fra regnskapskontrolløren. Både i rapporten og ved den videre ligningsmessige behandlingen er det lagt til grunn at bilbruken var den samme for 2009. Det har ikke vært noen holdepunkter for å legge til grunn at A hadde en annen bruk av bilen i 2009 enn i 2010.

Kontrollrapporten ble kommentert av As advokat i brev av 31. august 2011. Det bemerkes i brevet side 3:

«I rapporten side 5 er det sagt at firmabilen flere helger og i forbindelse med påsken har vært benyttet til kjøring til og fra Gol. Som bilag 3 viser har A hatt et langvarig oppdrag i nærheten av Hemsedal. Hans familie (kone m 2 barn og ham selv) har ikke plass i næringsbilen.

Og A har enkelte ganger kjørt fra oppdragsstedet til hytta og tilbake til oppdragsstedet etter enkelte «fridager» når oppdragsstedet er i nærheten av Hemsedal. Alternativt måtte han ha kjørt bilen tilbake til Lørenskog, for deretter å hente bilen på Lørenskog og kjøre tilbake til oppdragsstedet etterpå. Som bevisført har også A Byggservice AS en kort responstid (2 timer) i sine avtaler med oppdragsgiverne og som forklart gjelder det alle dager i året.

At bilen i slike situasjoner har blitt brukt av ham selv frem og tilbake til hytta er ikke fordel fri bil for ham. Dessuten har dette skjedd i rene sporadiske tilfelle.»

Foranstående bemerkning gjentas ved skattyters uttalelse av 30. april 2012 i anledning utsendt varsel om endring av ligning.

Situasjonen er dermed at A erkjenner ved flere anledninger å ha benyttet selskapets bil til hytta i Hemsedal. A anfører imidlertid at braken skal anses som yrkesreise fordi han reiste direkte fra et arbeidssted til hytta og tilbake til arbeidsstedet. Det sentrale tema i saken er derfor å klassifisere den bilbruken til hytta som er erkjent.

Det er ikke ført kjørebok for den aktuelle bilen. Det er ingen plikt til å føre en slik bok, men den kunne vært et bidrag i klassifiseringen av bilbruken.

A har fremlagt opplysninger som viser at SBAS hadde oppdrag på Vikersund før og etter påsken 2011, og han har forklart at han benyttet selskapets bil fra Vikersund til Hemsedal og tilbake til Vikersund etter endt påskehelg. Dette forholdet bestrides ikke av staten, men det er lite opplysende for situasjonen i 2009 og 2010 som denne saken gjelder.

A har ikke fremlagt noen dokumentasjon som sannsynliggjør at han i 2009 og 2010 har hatt oppdrag nær hytta i Hemsedal og av den grunn brukt selskapets bil til hytta. Den manglende sannsynliggjøring gjelder så vel planlagte arbeider som mere uttrykingspregede oppdrag.

A og kona har to mindreårige barn, og begge ektefeller har førerkort. Bostedet ligger geografisk slik at det er naturlig å bruke bil til de fleste daglige gjøremål utenfor hjemmet. Bilen er utenom yrkesbrak parkert hjemme, og det er en bil som også egner seg for privat bruk selv om det er verktøy og materialer i varerommet. Disse forholdene innebærer en presumpsjon for at bilen i det minste ble brakt sporadisk til private formål, jfr Lignings ABC 2010/11 side 175.

Etter statens syn har skatteklagenemnda ved sitt vedtak riktig lagt til grunn at det foreligger sannsynlighetsovervekt for at A benyttet firmabilen privat slik at det utløste skatteplikt etter sjablongregelen i skatteloven § 5-13. Det samme er dermed tilfelle for skatteklagenemndas vedtak om økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlag hos SBAS.

Staten gjør gjeldende at det for skatteklagenemnda var klar sannsynlighetsovervekt for de faktiske forhold som innebærer skatteplikt for bruk av firmabilen privat. Det er også slik kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at både A og SBAS unnlot å gi opplysninger om den private braken som medførte skattemessige fordeler for A og avgiftsmessige fordeler for SBAS for årene 2009 og 2010. De objektive vilkår i skatteloven [skal vel være ligningsloven, Lovdatas anm.] § 10-2 for å ilegge tilleggsskatt er dermed til stede. Ingen av unntakene fra ileggelse av tilleggsskatt i skatteloven [ligningsloven] § 10-3 kommer til anvendelse. Tilsvarende gjelder for tillegg i arbeidsgiveravgiften i det ligningsloven kap 10 er gitt tilsvarende anvendelse for arbeidsgiveravgift, jfr folketrygdloven § 24-3 tredje ledd.

Bevisvurderingen og lovanvendelsen er derfor riktig.

Det bestrides at det har vært mangelfull adgang til kontradiksjon og dermed saksbehandlingsfeil. Påstander om urimelig og vilkårlig behandling er grunnløse. Endringen av ligningen startet med kontrollbesøk i bedriften og rapporten ble sendt til A. Det fremgikk tydelig av rapporten hva som var kontrollgrunnlaget som ga mistanke om privat brak av firmabilen. A var selv i besittelse av drivstoffbilagne fra Gol samtidig som han hadde tilgang på all informasjon og dokumentasjon forøvrig som eventuelt kunne ha sannsynliggjort at bilbruken var yrkeskjøring. Skatteyder må reagere av eget tiltak dersom han blir kjent med at skattemyndigheten legger til grunn faktiske opplysninger som menes å være uriktige. Det har vært en vanlig, omfattende saksbehandlingsprosess som har ivaretatt kravet til kontradiksjonen frem mot vedtakene i skatteklagenemnda. A fikk til uttalelse rapporten fra kontrollbesøket, endringsvarsel, anmodning om tilleggsopplysninger og han har fremsatt klagen over skattekontorets vedtak.

Påstand:

Staten v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes sakskostnader.

Rettens bemerkninger.

Det faktum som legges til grunn for ligningen skal være fastsatt etter en prøving av de fakta skattyter har opplyst og de øvrige opplysninger som foreligger, jfr ligningsloven § 8-1 nr 1. Retten kan prøve alle sider ved skatteklagenemndas vedtak. Prøvingen skal skje på grunnlag av de faktiske opplysninger som forelå for klagenemnda da den fattet vedtak, jfr Rt-2006-404.

Det sentrale spørsmål for skatteplikt og trekkplikt samt plikt til å betale arbeidsgiveravgift, er hvorvidt A i 2009 og 2010 faktisk brukte selskapets Jeep Commander privat. Bilen er et forholdsvis kostbart merke med god komfort, og det er utvilsomt at den var egnet til privatkjøring. For retten er det også på det rene at A hadde en mer omfattende adgang til bruk av bilen. Han eier virksomheten via et holdingselskap og er både styreleder og daglig leder i SBAS, samt at bilen ble parkert på hans hjemmeadresse. Det innebærer i følge FSFIN § 5-13-2 at også kun en sporadisk, privat bruk utløser skatteplikt etter sjablongregelen i skatteloven § 5-13.

Det har i saken stått sentralt for A å påpeke og dokumentere at den aktuelle firmabilen også er hans kontor og driftssted, samt at det utføres oppdrag over store deler av landet og at oppdrag utføres utenfor vanlig arbeidstid, for eksempel sikring på nattetid av et skadested. At det forholder seg slik er ikke bestridt av staten.

Retten legger As forklaring til grunn hva gjelder hans ledelse av og driftsform i SBAS, samt hans utstrakte bruk av Jeep Commander i yrke. Etter rettens oppfatning er imidlertid ikke den intense bruken av bilen i yrke til hinder for at bilen også kan ha vært brukt til privat formål.

A har opplyst både at han er på hytta i Hemsedal om lag 10 ganger pr år, og at SBAS ved enkelte av disse anledningene har hatt oppdrag i nærheten av Hemsedal med den følge at han benyttet firmabilen fra oppdragsstedet direkte til hytta og retur til oppdragsstedet etter endt besøk på hytta.

Det er dokumentert et oppdrag på Vikersund der A har opplyst om firmabilkjøring til hytta, men det gjaldt i påsken 2011. For turer i den aktuelle kontrollperioden 2009 og 2010 er det ikke fremlagt opplysninger eller dokumentasjoner for arbeidsoppdrag med slik nærhet til hytta som påberopt. Dette har vært det sentrale tema gjennom hele ligningssaken, og A har dermed hatt den største oppfordring til å fremlegge nødvendige opplysninger om slike oppdrag.

Retten kan, i likhet med skatteklagenemnda, ikke se at det foreligger dokumentasjon på oppdrag for SBAS i nærheten av Hemsedal i 2009 og 2010 i forbindelse med at firmabilen ble benyttet til hytta. Det er dermed klar sannsynlighetsovervekt for at firmabilen har vært benyttet til hytta utelukkende for å dekke et privat transportbehov. Under besøket fra kommunekassa ble kontrollen av drivstoffbilag begrenset til året 2010, men verken As forklaringer eller øvrig forhold peker på omstendigheter som kunne tilsi at det forholdt seg annerledes i 2009 enn i 2010. Skulle det vært en avgjørende forskjell, har A hatt en klar oppfordring til å korrigere.

Bruk av firmabilen til og fra hytta er ikke yrkesreiser etter reglene FSFIN § 6-44-13 bokstav g. Disse reglene omhandler reise fra der hvor skattyter oppholder seg og til det faste arbeidsstedet.

Det er ikke anført noen uenighet om selve beregningen av det forhøyede skatte- og avgiftsgrunnlaget. Etter dette er Skatteklagenemndas vedtaket for inntektsskatt og arbeidsgiveravgift riktig.

Retten skal også prøve om vedtaket er gyldig hva angår tilleggs-skatt og tilleggsavgift. Som det fremkommer foran er det rettens oppfatning at det foreligger en klar sannsynlighetsovervekt for at A har benyttet firmabilen til privat formål ved enkelte anledninger å ha kjørt med bilen til hytta i Hemsedal både i 2009 og 2010. Kravet om kvalifisert sannsynlighetsovervekt er dermed oppfylt, jfr Rt-2008-1409. Det er på det rene at skatteyster verken i selvangivelser for 2009 eller

2010 opplyste om fordelene ved bruk av firmabilen til privat formål, og at fordelene ikke ble medtatt i selskapets terminoppgaver for beregning av arbeidsgiveravgift hvilket medførte skatte- og avgiftsmessige fordeler. Vilkårene etter skatteloven [skal vel være ligningsloven, Lovdatas anm.] § 10-2, jfr folketrygdloven § 24-3 for å fastsette tilleggsskatt og tillegg i arbeidsgiveravgiften er dermed tilstede. Det er ingen av unntakene fra tilleggsskatt i skatteloven [ligningsloven] § 10-3 som kommer til anvendelse.

Etter dette er ligningsvedtaket for tilleggsskatt og tillegg i arbeidsgiveravgift riktig.

Av foranstående fremgår det at retten ikke har funnet feil med bevisbedømmelsen og lovanvendelsen. Det er også anført feil ved saksbehandlingen grunnet manglende kontradiksjon, vilkårlighet og urimelighet. Retten slutter seg fullt ut til statenes innsigelser på dette punkt. Det er ikke sannsynliggjort noen saksbehandlingsfeil som kan ha hatt betydning for vedtakene.

Staten har vunnet saken, og har etter tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning fra saksøkerne til dekning av saksomkostninger. Ingen av unntakene i § 20-2 tredje ledd kommer til anvendelse.

Advokat Arne Haavind har fremlagt en salær oppgave på kr 175.313 hvorav kr 35.063 utgjør merverdiavgift. Motparten har ikke fremsatt merknader mot beløpet. Retten finner at beløpet ligger innenfor nødvendige omkostninger, jfr § tvisteloven § 20-5, og kravet legges til grunn for rettens avgjørelse. Andelen av statens omkostninger fordeles med 50% på hver av saksøkerne fordi saken har omfattet de samme forhold for begge saksøkere. De to saksøkerne skal imidlertid hefte solidarisk for omkostningene.

Domsslutning:

- 1. Staten v/Skatt øst frifinnes.*
- 2. A Byggservice AS og A tilpliktes i solidum å betale kr 175.313 til staten som erstatning for saksomkostninger. Oppfyllelsesfristen er 2 uker fra dommens forkynnelse.*