



Skattenytt 1/2014

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 14-001 ConocoPhillips – regnskapsrett – ligningsfravik	1
SkN 14-002 Teekay – Petroleumsrett: Skatteplikt for utenlandsk deltaker i partrederi med bøyelastere som transporterte petroleum fra anlegg på norsk sokkel til mottaksanlegg i Norge.	11
LAGMANNNSRETTSDOMMER	30
SkN 14-003 Gyldigheten av vedtak om arbeidsgiveravgift	30
SkN 14-004 Grunnlaget for sykepenger	41
SkN 14-005 Skjønnsligning, fiktiv fakturering	47
SkN 14-006 Gevinstbeskatning ved omdanning av konvertibel obligasjon	60
SkN 14-007 Ulovfestet gjennomskjæring	75
SkN 14-008 Erstatningsansvar, skattetrekk	85
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	93
SkN 14-009 Hvem skal registreres i personallisten?	93
SkN 14-010 Bloggvirksomhet - fradrag for kostnader til klær	94
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	97
SkN 14-011 BFU 1/14 – Pendler, skattemessig bosted	97
FORSKRIFTSENDRINGER	102
SkN 14-012 Endringer i forskrift til skatteloven	102
SkN 14-013 Endringer i forskrift til skatteloven	102
SkN 14-014 Endringer i samleforskrift til ligningsloven	103
SkN 14-015 Endringer i forskrift til ligningsloven	106
SkN 14-016 Endringer i forskrift til skattebetalingsloven	108
SkN 14-017 Endringer i forskrift om utfasing av særfradrag for store sykdomsutgifter	109
DIVERSE	110

Høyesterettsdommer

SKN 14-001 ConocoPhillips – regnskapsrett – ligningsfravik

Lovstoff: Regnskapsloven § 4-1 og § 4-2

Høyesterett: dom av 19. desember 2013, sak nr.: HR-2013-2637-A

Dommere: Bårdsen, Bull, Falkanger, Øie, Skoghøy. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2010-62037 – Borgarting lagmannsrett LB-2011-145944 – Høyesterett HR-2013-2637-A, (sak nr. 2013/787), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: I. Staten v/Oljeskattekontoret (Regjeringsadvokaten v/advokat Sture Nilsson)

II. ConocoPhillips Skandinavia AS (advokat Christian Bruusgaard)

Ankemotpart: I. ConocoPhillips Skandinavia AS (advokat Christian Bruusgaard)

II. Staten v/Oljeskattekontoret (Regjeringsadvokaten v/advokat Sture Nilsson).

Hva saken dreide seg om: Høyesterett var ikke enig i at nedstengningskostnader må utgiftsføres senest når installasjoner har sluttet å generere inntekt på et felt som fortsatt var i produksjon og forkastet statens anke (Spørsmål 1). Økte skattekostnader som følge av ligningsfravik måtte imidlertid kostnadsføres i regnskapene etter forsiktighetsprinsippet, selv om saken var bragt inn for rettslig prøving og selskapet mente at de ville vinne frem i et søksmål (Spørsmål 2).

Kort omtale av dommen:

Spørsmål 1: Skattyter hadde i sine regnskaper unnlatt å kostnadsføre stengning av 3 plattformer på Ekofisk Center i 1998 som ble erstattet av en ny plattform. Stengningskostnadene oversteg det som var avsatt i regnskapene. I stedet for å kostnadsføre differansen ble denne gjenstand for avsetning i regnskapet for å bli avskrevet i fremtidige inntekter fra feltet etter produksjonsenhetsmetoden.

Spørsmål 2: Skattyter hadde i sine regnskaper for 2005 unnlatt å utgiftsføre ilignet skatt hvor ligningsmyndighetene hadde fraveket skattyters oppgaver – et ligningsfravik som var omtvistet og hvor skattyter anså det for sannsynlig at det ville vinne frem i klagesak eventuelt senere søksmål. De omtvistede skattebeløp ble ført som en fordring på staten og altså ikke kostnadsført i regnskapet.

Ved ligningen for begge disse forhold ble det antatt at selskapene måtte kostnadsføre både de omtalte nedstengningskostnader og omtvistede skattebeløp. Den unnlatte

kostnadsføring medførte utdeling av for stort utbytte og følgelig at egenkapitalen kom under 10 prosent. Den del av utbytte som medførte en slik underdekning av egenkapitalen ble ved ligningen for 2006 for skatteformål omklassifisert til aksjonærlån og renteberegnet. Renten utgjorde 4,8 millioner kroner som medførte en skatteøkning på om lag 4 millioner kroner. –

Klagebehandlingen: Ligningen ble påklaget, men fastholdt av Oljeklagenemnda.

Rettslig overprøving: Ved Oslo tingretts dom i mai 2011 ble ligningen opphevet for så vidt gjaldt regnskapsføring av ligningsfravik (spørsmål 2) men for øvrig ble staten frifunnet. Borgarting lagmannsrett kom i dom i februar 2013 til at ligningen for 2006 måtte oppheves både for regnskapsføring av ligningsfravik (spørsmål 2) og regnskapsføring av nedstengningskostnader (spørsmål 1), men uten å tilkjenne sakskostnader.

Staten påanket lagmannsrettsdommen for så vidt gjaldt spørsmål 1, mens ConocoPhillips påanket dommen for så vidt gjaldt spørsmål 2.

Høyesterett forkastet begge ankene.

Når det gjaldt spørsmål 1 fant Høyesterett i likhet med lagmannsretten at kostnadsføring av fjerningskostnader – også kostnader som oversteg avsatte fjerningskostnader til plattform som faktisk ble fjernet mens feltet ennå var i en produksjonsfase – kunne avsettes og tidfestes i regnskapene etter produksjonshetsmetoden. Denne fremgangsmåte var ikke i strid med sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 (1) nr. 3. Det ble lagt vekt på at denne metode for regnskapsføring var både hensiktsmessig og dynamisk og at den var benyttet av andre oljeselskaper i lang tid – altså at det forelå en viss praksis for en slik fremgangsmåte.

For spørsmål 2 kom Høyesterett til at skattekostnader som knyttet seg til ligningsfravik og mulighetene til å få redusert disse kostnader ved å angripe ligningsvedtaket måtte vurderes i samsvar med reglene i regnskapsloven § 3-2a om at årsregnskapet må gi et "rettvisende bilde av den regnskapspliktiges .. eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat". Ved vurdering av usikre poster må "beste estimat" legges til grunn, jf. regnskapsloven § 4-2. Ved denne vurdering måtte det legges vekt på både at vedtaket var truffet av en forvaltningsmyndighet som besitter særlig kyndighet og med plikt til å opptre objektivt og i samsvar med loven. På den annen side foreligger det «alltid en risiko for at en debitor overvurderer utsiktene til å vinne frem». Det er da nærliggende å anta at ligningsvedtaket normalt må anses for å gi uttrykk for "beste estimat" med mindre det påvises feil "som på et etablert faglig grunnlag klart tilsier at ligningen må endres" – altså åpenbare og udiskutable feil ved vedtaket.

Skattemyndighetene fikk altså i prinsippet medhold i dette spørsmål. Ligningsvedtaket bygget imidlertid på et synspunkt om at ligningsvedtak *alltid* skal kostnadsføres i regnskapene. Ligningen ble følgelig opphevet på dette punkt da det måtte foretas en ny vurdering i samsvar med Høyesteretts synspunkter i saken.

Referentens kommentarer: Resultatet av spørsmålet om **regnskapsføringen av nedstengningskostnader** kan umiddelbart synes svært liberal. Umiddelbart skulle man anta at faktiske fjerningskostnader på en plattform som oversteg avsetningene for slike kostnader, måtte kostnadsføres i det år plattformen ble fjernet. Men her kom Høyesterett – med støtte i nasjonale og internasjonale regnskapsprinsipper knyttet til den såkalte "produksjonshetsmetode" – til at overskytende fjerningskostnader kunne avsettes og gjøres til gjenstand for fortsatte avskrivninger på det produserende felt. Dette er avgjort et

nokså regnskapsteknisk spørsmål som ikke foranlediger ytterligere kommentarer fra min side.

Det er etter min mening lite å innvende mot Høyesteretts konklusjon på spørsmålet om **regnskapsføringen av ligningsfravik** – en viktig og prinsipiell avgjørelse for den regnskapsmessige behandling av slike fravik (som igjen er avgjørende for regnskapsmessig årsoverskudd og hva som blir disponibelt for utdeling av utbytte).

Etter Høyesteretts syn er utgangspunktet at merskatt som følge av ligningsfravik etter regnskapslovgivningens regler om "beste estimat" må kostnadsføres. Retten la vekt på at det "alltid er en risiko for at en debitor overvurderer utsiktene til å vinne frem" i en skattesak (avsnitt 44). Videre ble det lagt vekt på at skattevedtak treffes av "en forvaltningsmyndighet med særlig kyndighet og plikt til å opptre objektivt og i samsvar med loven." På denne bakgrunn må ligningsvedtaket presumeres å være det "beste estimat" i forhold til regnskapsreglene. Bare hvis det er åpenbare feil i vedtaket som må medføre en påfølgende endring av dette, vil "beste estimat" være ikke å ta hensyn til den ilignede merskatt. Etter Høyesteretts syn må altså skattyter som utgangspunkt legge ligningsvedtak til grunn for regnskapsføringen med mindre helt spesielle forhold gjør seg gjeldende.

Det fremgår av siste setning at en ikke rettskraftig dom "bør ... ha den samme styrende funksjon", hvilket må innebære at dommen må anses som "beste estimat" inntil det foreligger en avgjørelse i ankeinstansen.

Syv

**Domspremissene
- saksforholdet:**

(1) Dommer **Bårdsen**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen for ConocoPhillips Skandinavia AS for 2006. Spørsmålet er om selskapets årsregnskap for 2005 på to nærmere angitte punkter er gjort opp i samsvar med regnskapsloven.

(2) ConocoPhillips Skandinavia AS – heretter for det meste COPSAS – driver leting, utvinning og transport av olje og gass på norsk kontinentalsokkel. Selskapet er en av fem rettighetshavere på Ekofisk-feltet, med lisens frem til 2028. Det eies av ConocoPhillips Norge AS, som er en del av den amerikanske ConocoPhillips-gruppen.

(3) Ved ligningen i 2006 fravek Oljeskattenemda selskapets selvangivelse, under henvisning til det man mente var uriktig regnskapsføring i årsregnskapet for 2005. Feilene gjaldt to ulike forhold.

(4) For det første: I 1998 stengte COPSAS tre plattformer knyttet til Ekofisk Center som utførte prosesserings- og transportfunksjoner for hele Ekofisk-feltet, og erstattet dem med én ny. De faktiske kostnadene til nedstengningen var høyere enn de akkumulerte avsetningene, slik at det oppstod debetsaldi på nedstengningskontiene i selskapets balanse. I stedet for å utgiftsføre de gjenværende nedstengningskostnadene i 1998, foretok COPSAS forholdsmessige avsetninger i senere årsregnskap etter *produksjonsenhetsmetoden*.

(5) For det andre: Ligningsmyndighetene hadde tidligere år fraveket COPSAS' selvangivelse. På de punktene der selskapet regnet det som sannsynlig at klage og søksmål ville føre frem, var disse *ligningsfravikene* ikke utgiftsført i årsregnskapet for 2005. Den innbetalte skatten ble i samme utstrekning ført som en fordring på staten.

(6) De to påståtte regnskapsfeilene hadde etter Oljeskattenemndas syn medført en for høy regnskapsført egenkapital ved utgangen av 2005. Det var av denne grunn utbetalt større utbytte til aksjonærene enn det tillatte etter aksjeloven § 8-1 andre ledd. Den delen av utbyttet som medførte at egenkapitalen falt under 10 prosent, ble følgelig omklassifisert til aksjonærlån. Dette medførte at det måtte beregnes en skattepliktig renteinntekt på selskapets hånd i 2006.

(7) Fravikelsen fra COPSAS' selvangivelse for 2006 ble opprettholdt ved Klagenemnda for oljeskatts kjennelse 19. oktober 2009, og resulterte i at selskapets finansinntekter ble forhøyet med nesten 4,8 millioner kroner. Ilignet skatt for 2006 økte med omkring 4 millioner kroner. Selskapets egenkapital ble dessuten redusert, med virkning for fordelingen av finanskostnader mellom land og sokkel, jf. daværende petroleumsskattelov § 3 bokstav h.

(8) COPSAS reiste sak mot staten ved Oljeskattekontoret med krav om at ligningen for 2006 måtte oppheves. Ved Oslo tingretts dom 16. mai 2011 [TOSLO-2010-62037] fikk selskapet ikke medhold, likevel slik at tingretten opphevet ligningen « så langt den er basert på en vurdering av selskapets regnskapsføring av ligningsfravik ». Opphevelsen var begrunnet i at ligningsmyndighetene ikke hadde vurdert mulige unntak fra plikten til å utgiftsføre også omtvistede ligningsfravik. Etter anke fra COPSAS avsa Borgarting lagmannsrett 4. februar 2013 dom [LB-2011-145944] med slik domsslutning:

- « 1. *Ligningen av ConocoPhillips Skandinavia AS for inntektsåret 2006 oppheves så langt den er basert på en vurdering av selskapets regnskapsføring av ligningsfravik og når det gjelder vurderingen av selskapets regnskapsføring av kostnader til faktisk nedstengning av installasjoner.*
2. *Hver av partene bærer egne sakskostnader.* »

(9) Staten ved Oljeskattekontoret har anket lagmannsrettens dom for så vidt gjelder rettsanvendelsen knyttet til selskapets regnskapsføring av nedstengningskostnadene. COPSAS har inngitt avledet anke over lagmannsrettens rettanvendelse med hensyn til spørsmålet om utgiftsføring av omtvistede ligningsfravik. Høyesteretts ankeutvalg har gitt samtykke til behandling av begge ankene. Saken står i samme stilling som for de tidligere instanser.

(10) Ankende part – *staten ved Oljeskattekontoret* – har i korte trekk gjort gjeldende:

(11) Ligningen er riktig, med den modifikasjon som ligger i tingrettens begrensede opphevelse.

(12) *Nedstengningskostnadene* for hver av de tre installasjonene på Ekofisk-feltet skulle ha vært utgiftsført senest samme år som nedstengningen av den enkelte installasjon fant sted. Det er anledning til å benytte produksjonsenhetsmetoden. Men den er bare anvendelig så langt alle driftsmidlene som inngår i en vurderingsenhet, har like lang levetid. Et driftsmiddel skal

kostnadsføres når det tas ut av bruk. Det kan ikke være negativ saldo på nedstengningskontoen etter at driftsmiddelet har sluttet å generere inntekter. Kostnader knyttet til det utrangerte driftsmiddelet kan ikke avsettes mot senere inntekter fra en vurderingsenhet som driftsmiddelet ikke lenger inngår i.

(13) Til støtte for sitt syn har staten vist til regnskapsloven § 4-1, spesielt til sammenstillingsprinsippet i første ledd nr. 3. Det er videre pekt på at internasjonale regnskapsstandarder ikke gir støtte for den fremgangsmåten COPSAS har fulgt i sitt regnskap. I *Norsk RegnskapsStandard 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* – NRS 13 – er det i punkt 7.5.2 uttrykkelig sagt at avsetningene på nedstengningstidspunktet skal være store nok til å dekke utgiftene ved stengningen. I *Norsk RegnskapsStandard (F) Nedskrivning av anleggsmidler* er det i punkt 4.1 uttalt at et anleggsmiddel som ikke lenger er i bruk, ikke kan være en del av en større vurderingsenhet.

(14) Norske selskaper skal følge norske regnskapsregler. Amerikanske regnskapsprinsipper – *US General Accepted Accounting Practice*, gjerne forkortet til US GAAP – er ikke retningsgivende. En eventuell fast praksis i olje- og gassindustrien i tråd med COPSAS syn, er ikke uttrykk for *god* regnskapsskikk etter norsk regnskapsrett, og en slik praksis kan ikke sette til side lovens krav til regnskapsførselen. Det er fra statens side dessuten stilt spørsmål ved om COPSAS' regnskap er ført i samsvar med US GAAP.

(15) Hensynet til brukerne av regnskapet er bedre ivaretatt om utgiftsføringen knyttes til den enkelte installasjon, i hvert fall når denne utrangeres. Det bør ikke tillates at selskapet skyver kostnadene foran seg, med den følge at årsregnskapets angivelse av resultat og egenkapital blir for høyt. Dette er ikke i tråd med kravet i regnskapsloven § 3-2 a om at regnskapet skal gi « et rettviseende bilde ».

(16) *Ligningsfravik* skal som hovedregel utgiftsføres i tråd med ligningsvedtaket. Bestemmelsen om « beste estimat » i regnskapsloven § 4-2 må suppleres av et alminnelig forsiktighetsprinsipp – man skal unngå overvurdering av eiendeler og undervurdering av forpliktelser eller kostnader. Regnskapspraksis er i tråd med et slikt syn, og denne løsningen følger dessuten av NRS 13 punkt 6. Også hensynet til brukerne av regnskapet, til sammenhengen med utbytteberegningen og til faren for misbruk, har betydning. Bare der det på et objektivt grunnlag er tilnærmet sikkert at ligningen vil bli satt til side etter klage eller rettslig prøving, vil det være regnskapsmessig forsvarlig ikke å utgiftsføre ligningsfraviket.

(17) Staten ved Oljeskattekontoret har lagt ned slik påstand i anken:

- « 1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.
2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett. »

(18) I den avledede anken har staten ved Oljeskattekontoret lagt ned slik påstand:

- « 1. Anken forkastes.
2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett. »

(19) Ankemotparten – *ConocoPhillips Skandinavia AS* – har i korte trekk gjort gjeldende:

(20) Løsningene COPSAS har valgt ligger innenfor det loven og god regnskapsskikk tillater. Årsregnskapet for 2005 må derfor legges til grunn ved ligningen av selskapet.

(21) *Nedstengningskostnadene* for de tre installasjonene på Ekofisk-feltet er regnskapsført i henhold til etablert og utbredt praksis innenfor olje- og gassproduksjon i Norge, og er i overensstemmelse med god regnskapsskikk. Ved olje- og gassutvinning gjør særlige hensyn seg gjeldende. Amerikanske regnskapsstandarder – US GAAP – er spesielt utviklet for å ivareta disse, blant annet ved å anviser bruk av produksjonshetsmetoden, jf. *Statement of Financial Accounting Standards No. 19, Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies* – FAS 19. Det ligger i denne regnskapsstandarden blant annet at avskrivninger og avsetninger til nedstengningskostnader for enkeltstående installasjoner på et felt foretas forholdsmessig mot feltets sikre gjenstående reserver, ikke mot levetiden til det enkelte driftsmiddel. Det er reservoaret som er ressursen, ikke produksjonsutstyret. Produksjonshetsmetoden gir en periodisering av kostnader som er tilpasset utvinningsprofilen. Metoden gir derfor god sammenstilling, jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3.

(22) *Ligningsfravikene* er regnskapsført i henhold til regnskapslovens krav om « et rettvise bilde » i § 3-2 a, bestemmelsen om « beste estimat » i § 4-2 og anvisningene om føring av betingede forpliktelser i NRS 13 punkt 4. Disse reglene tilsier at det styrende for utgiftsføringen er selskapets egen vurdering av sannsynligheten for å vinne frem med sitt krav om endring av ligningen. Ligningsvedtaket, og senere vedtak og rettsavgjørelser som ikke er blitt rettskraftige, vil inngå i – men ikke være avgjørende for – denne vurderingen.

(23) ConocoPhillips Skandinavia AS har lagt ned slik påstand i anken:

- « 1. Anken forkastes.
 2. Det utføres ny ligning hvor regnskapets tall for utbytte legges til grunn.
 3. Ankemotparten tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.
- »

(24) I den avledede anken har ConocoPhillips Skandinavia AS lagt ned slik påstand:

- « 1. Ligningen av ConocoPhillips Skandinavia AS for inntektsåret 2006 oppheves så langt den er basert på vurdering av selskapets regnskapsføring av ligningsfravik.
 2. Det utføres ny ligning hvor regnskapets tall for utbytte legges til grunn.
 3. Ankemotparten tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.
- »

(25) **Jeg er kommet** til at både anken og den avledede anken må forkastes.

(26) Det er enighet mellom partene om de ligningsmessige virkningene i 2006 av de påståtte feil i COPSAS' årsregnskap for 2005. Uenigheten gjelder hvorvidt årsregnskapet på de omtvistede punktene er gjort opp i samsvar med regnskapsloven.

(27) I statens anke er det spørsmål om regnskapsloven tillater at kostnader til nedstengning av en plattform blir regnskapsført etter *produksjonsenhetsmetoden* slik denne er utviklet i amerikanske regnskapsstandarder -US GAAP. Den er nærmere beskrevet i *Statement of Financial Accounting Standards No. 19, Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies – FAS 19 – fra 1977*. Jeg viser særlig til redegjørelsen i punktene 35-41, hvor uttrykket « unit-of-production method » er benyttet. Det fremgår at kostnadene kan fordeles « on the basis of some reasonable aggregation of properties with a common geological structural feature or stratigraphic condition, such as a reservoir or field ». Om kostnadsføringen ved utrangering av enkelte driftsmidler i vurderingsenheten heter det:

« Normally, no gain or loss shall be recognized if only an individual well or individual item of equipment is abandoned or retired ... as long as the remainder of the property or group of properties continues to produce oil or gas. Instead, the asset being abandoned or retired shall be deemed to be fully amortized, and its cost shall be charged to accumulated depreciation, depletion, or amortization. When the last well on an individual property (if that is the amortization base) or group of properties (if amortization is determined on the basis of an aggregation of properties with a common geological structure) ceases to produce and the entire property or property group is abandoned, gain or loss shall be recognized. »

(28) Metoden innebærer altså at utgiftsføringen knyttes til den laveste selvstendige enhet som genererer inntekter. Dette kan for eksempel være en operatørs samlede driftsmidler på et oljefelt. Hvor store nedstengningskostnader som føres det enkelte år, beregnes ut fra de totale gjenværende nedstengningskostnader for produksjonsenheten, multiplisert med periodens produksjon delt på gjenværende sikre reserver. Når flere driftsmidler på et felt inngår i én produksjonsenhet, vil altså kostnadene til nedstengning ses samlet. Det får ikke umiddelbar regnskapsmessig betydning at en installasjon utrangeres, ettersom en eventuell negativ saldo på installasjonens nedstengningskonto inngår i produksjonsenhetens felles grunnlag.

(29) Jeg har ikke funnet grunn til å problematisere valget av Ekofisk Center som vurderingsenhet. Spørsmålet er om regnskapsloven avskjærer COPSAS fra å trekke med i senere regnskap de nedstengningskostnader som ikke var utgiftsført da de tre plattformene ble skiftet ut i 1998.

(30) Regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3 sier at utgifter skal kostnadsføres « i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet) ». Staten har gjort gjeldende at dette ikke overholdes dersom avsetningene til nedstengning er lavere enn de faktiske kostnadene, siden man da vil måtte utgiftsføre disse etter at installasjonen har sluttet å generere inntekter: Innenfor rammen av *norsk* regnskapsrett må produksjonsenhetsmetoden forstås slik at et driftsmiddel med kortere levetid enn vurderingsenheten, må utgiftsføres senest når driftsmidlet tas ut av produksjon.

(31) Jeg er ikke enig i dette. Produksjonsenhetsmetoden var godt kjent da regnskapsloven ble vedtatt. I NOU 1995:30 Ny regnskapslov side 130 gis det uttrykk for at nettopp i olje- og gassindustrien vil metoden være aktuell. Det vises der også til Regnskapsrådets uttalelse nr. 86 om fjerningsutgifter på kontinentalsokkelen, hvor det blant heter:

« En praktisk fremgangsmåte er å periodisere de fremtidige fjerningsutgiftene etter produksjonsenhetsmetoden. Dette er også i samsvar med amerikanske regnskapsprinsipper (FAS 19). »

(32) Forarbeidene etterlater ikke noe inntrykk av at man ut fra sammenstillingsprinsippet anså bruken av produksjonsenhetsmetoden innenfor olje- og gassproduksjon som problematisk, eller mente at det måtte gjøres særlige tilpasninger på grunn av alminnelige norske regnskapsregler. Den begrensning som staten har tatt til orde for, ville dessuten medføre at produksjonsenhetsmetoden mistet mye av sin praktiske betydning. Etter mitt syn er det heller ikke i dag grunnlag for å konkludere med at metoden er uforenlig med regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3. Tvert i mot vil den, så langt jeg kan forstå, etter forholdene gi en fornuftig sammenstilling, fordi de samlede kostnadene fordeles over inntektskildens – reservoarets – levetid. Metoden er dessuten dynamisk og fanger opp endrede prognoser for utvinnbare ressurser, og bidrar til at regnskapet gir « et rettviseende bilde », jf. regnskapsloven § 3-2 a. Utviklingen på Ekofisk-feltet er illustrerende, hvor ny teknologi har medført at utvinningsperioden er vesentlig forlenget og utvinningsvolumet har økt markert siden feltet kom i produksjon på 1970-tallet. Ettersom det bare skal skje en fordeling mot *sikre* reserver, vil periodiseringen samtidig være basert på den rasjonelle nøkternhet som skal ligge til grunn for et « beste estimat », jf. § 4-2.

(33) Ut fra det materialet som er lagt frem for Høyesterett, må jeg legge til grunn at en rekke betydelige operatører på norsk kontinentalsokkel har regnskapsført nedstengningskostnader etter produksjonsenhetsmetoden i FAS 19. Foruten COPSAS og Phillips Petroleum har selskaper som ExxonMobil, Total, Norsk Hydro og Statoil lenge benyttet metoden for driftsmidler til utvinning av olje og gass – for enkelte av dem går praksis så langt tilbake som til slutten av 1970-tallet. Det er samlet sett dokumentert det jeg oppfatter som en innarbeidet, langvarig og utbredt regnskapspraksis frem til 2005. Etter mitt syn er det tale om en regnskapsskikk som ligger innenfor regnskapslovens rammer, som er velgrunnet ut fra de særlige forholdene i næringen, som gir et tilstrekkelig pålitelig bilde av den regnskapspliktiges økonomiske stilling, og som samlet sett har den kvalitet som kreves for å kunne anse den som uttrykk for *god* regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4-6.

(34) Det finnes ikke generelle internasjonale eller norske regnskapsstandarder som står i veien for den fremgangsmåten COPSAS har fulgt i årsregnskapet for 2005.

(35) Staten har vist til *Internasjonal regnskapsstandard 16, Eiendom, anlegg og utstyr* – IAS 16 – og fremhevet av denne ikke gir anvisning på produksjonsenhetsmetoden, men derimot legger opp til en betydelig grad av dekomponering. COPSAS var i 2005 ikke forpliktet til å følge IAS/IFRS, jf. regnskapsloven § 3-9. IAS 16 er heller ikke tilpasset olje- og gassproduksjon. *Internasjonal standard for finansiell rapportering 6 - IFRS 6* – gjelder leting etter og evaluering av mineralressurser, ikke produksjon. Utviklingen for IFRS etter 2005 går jeg ikke inn på, heller ikke betydningen av at disse standardene i dag er bindende for blant andre StatoilHydro. Men jeg forstår det slik at IFRS fremdeles er mindre gjennomarbeidet enn US GAAP når det gjelder de særlige forholdene i olje- og gassindustrien.

(36) NRS 13 omhandler fjerningsutgifter i punkt 7.5.2. Det gis der anvisning på tre alternative prinsipper for utgiftsføring, hvor den aktuelle for COPSAS er den følgende:

« Avsetninger bygges gradvis opp ved resultatføring i takt med driftsmidlets økonomiske levetid, slik at den på fjerningstidspunktet er stor nok til å dekke utgiften. »

(37) Jeg er enig med staten i at formuleringene her ikke uten videre fanger opp produksjonsenhetsmetoden slik den er beskrevet i FAS 19. NRS 13 ble imidlertid utarbeidet etter at produksjonsenhetsmetoden var godt etablert i regnskapspraksis også for operatører på norsk kontinentalsokkel. Jeg har ikke sett noe materiale som tilsier at man med NRS 13 tok sikte på å stenge for regnskapsføring av nedstengningskostnader basert på prinsippene i FAS 19. Produksjonsenhetsmetoden er derfor supplerende til NRS 13 punkt 7.5.2, slik at man – når produksjonsenhetsmetoden benyttes, og i tråd med denne – anser vurderingsenheten som driftsmiddelet.

(38) Statens anke blir etter dette å forkaste.

(39) Den avledede anken fra COPSAS gjelder den regnskapsmessige behandlingen i årsregnskapet for 2005 av bestridte *ligningsfravik*. COPSAS har gjort gjeldende at utgiftsføringen beror på selskapets egen vurdering av sannsynligheten for å vinne frem med et krav om endring av ligningen. Staten har på sin side argumentert for at ligningsfravik skal utgiftsføres med mindre det på et objektivt grunnlag er tilnærmet sikkert at ligningen vil bli satt til side etter klage eller rettslig prøving.

(40) Regnskapsloven § 3-2 a angir som et overordnet krav at årsregnskapet « skal gi et rettvise bilde av den regnskapspliktiges ... eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat ». I tråd med dette skal blant annet prognoser om en fremtidig utvikling bygges på « beste estimat », ut fra den informasjon som foreligger når årsregnskapet avlegges, jf. § 4-2. Jeg legger til grunn at skjønnnet skal utøves med den aktsomhet som kreves for å hindre at inntekter og eiendeler overvurderes og forpliktelser undervurderes. Beror plikten på utfallet av en rettstvist, må skjønnnet etter min oppfatning bygge på en objektiv og nøktern faglig vurdering av selskapets utsikter til å vinne frem.

(41) NRS 13, som jeg allerede har vært inne på i tilknytning til statens anke, har en viss interesse for spørsmålet om regnskapsmessig behandling av omtvistede ligningsfravik.

(42) Både Klagenemnda for oljeskatt og lagmannsretten har lagt til grunn at standardens punkt 6 får anvendelse, og vist til at et omtvistet ligningsfravik må anses som en « betinget eiendel » for skattyter. Konsekvensen er i tilfelle at ligningsfravik normalt må utgiftsføres. Jeg er ikke enig i at den omtvistede skatteplikten er en betinget *eiendel*. Rett nok er det slik at den skatt selskapet etter skattebetalingslovens bestemmelser måtte ha betalt i henhold til ligningsvedtaket, skal tilbakeføres dersom selskapet vinner frem. Men dette er som en ren oppgjørmessig refleksvirkning av at statens skattekrav viser seg å være lavere enn det ligningsmyndighetene la til grunn ved ligningen. Så langt selskapet bestrider ligningen, står vi etter mitt syn overfor en betinget skatteforpliktelse på selskapets hånd, jf. definisjonen i NRS 13 punkt 3.1. I henhold til

punkt 4.1 andre kulepunkt skal denne betingede plikten ikke utgiftsføres dersom det er « sannsynlighetsovervekt » for at den « ikke vil komme til oppgjør ». Plikten skal da omtales i notene, jf. punkt 5 og regnskapsloven § 7-29.

(43) Jeg oppfatter standarden som en viss konkretisering av hva som ligger i « beste estimat » etter regnskapsloven § 4-2. Men den bringer neppe inn særlig mye mer enn det jeg allerede har sagt om at regnskapsføringen av en forpliktelse hvis eksistens beror på utfallet av en rettstvist, må ta utgangspunkt i en objektiv og nøktern faglig vurdering av utsiktene til å vinne frem.

(44) I forbindelse med rettstvister er det alltid en risiko for at en debitor overvurderer utsiktene til å vinne frem, eller at skjønnet blir påvirket av ulike strategiske hensyn. Skattesaker har det særtrekk at kravet i første omgang fastsettes av en forvaltningsmyndighet med særlig kyndighet og plikt til å opptre objektivt og i samsvar med loven. En skattyter som angriper ligningen, vil på sin side gjennomgående kunne forventes å mene at han har gode muligheter til å få ligningen endret. Det er etter mitt syn da nærliggende å foretrekke ligningsvedtaket som uttrykk for hva som presumtivt vil være « beste estimat », og bare godta at ligningen fravikes i årsregnskapet så langt selskapet viser til feil som på et etablert faglig grunnlag klart tilsier at ligningen må endres. Står saken for domstolene, bør en ikke-rettskraftig dom ha den samme styrende funksjonen.

(45) Den regnskapspraksis for større norske selskaper som er lagt frem fra staten side, later til å bygge på samme oppfatning av hva som er god regnskapsskikk, som jeg her har gitt uttrykk for.

(46) Klagenemnda for oljeskatt bygger i sin kjennelse 19. oktober 2009 på at ligningsfravik alltid skal utgiftsføres. Dette er ikke riktig. Som jeg har pekt på, kan det forekomme unntak. Jeg er derfor enig med tingretten og lagmannsretten i at ligningen her bør oppheves, for å få vurdert om det foreligger feil ved vedtaket om ligningsfravik av en slik karakter at det likevel var anledning til ikke å utgiftsføre det.

(47) Verken anken eller den avledede anken har ført frem. Ved avgjørelsen av sakskostnadene skal kravene ses i sammenheng, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd andre punktum. Hver av partene må da bære sine egne kostnader for alle instanser, ettersom vilkårene for å tilkjenne sakskostnader etter § 20-3 ikke er oppfylt.

(48) Jeg stemmer for denne dom:

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

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

(50) Dommer **Falkanger**: Likeså.

(51) Dommer **Øie**: Likeså.

(52) Dommer **Skoghøy**: Likeså.

(53) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne dom:

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

SkN 14-002 Teekay – Petroleumsskatt: Skatteplikt for utenlandsk deltaker i partrederi med bøyelastere som transporterte petroleum fra anlegg på norsk sokkel til mottaksanlegg i Norge.

Lovstoff: Petroleumsskatteloven § 2 jf. § 1 første ledd.

Høyesterett: dom av 6. november 2013, sak nr.: HR-2013-2332-A - Rt-2013-1429

Dommere: Endresen, Bergsjø, Normann, Utgård, Schei. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2010-179156 - Borgarting lagmannsrett LB-2011-109477 - Høyesterett HR-2013-2332-A, (sak nr. 2013/275), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker (Regjeringsadvokaten v/advokat Sture Nilsson - til prøve).

Ankemotpart: Teekay Nordic Holdings Inc. (advokat Finn Backer-Grøndahl - til prøve).

Hva saken dreide seg om: Høyesterett fant som de underordnede instanser at en andelseier hjemmehørende på Marshall Islands ikke kunne skattlegges for sin deltakelse i et partrederi som drev transport av olje fra produksjonsanlegg på norsk sokkel til mottaksanlegg i Norge.

Kort omtale av dommen:

Saksforholdet: Partrederiet Stene Ugland Shuttle Tankers III DA drev transport fra råolje fra norske installasjoner til utlandet og til norske havner med tankskipet Stena Natualita. Omlag 57 % av transportene gikk til utenlandske havner, resten – 43 % – til norske mottaksanlegg. Saken gjaldt skatteplikt for den del av overskuddet som gjaldt transport av olje til norske anlegg for en deltaker, Teekay Nordic Holdings Inc (Teekay), som var hjemmehørende på Marshall Island – et land Norge ikke har skatteavtale med.

Lignings- og klagebehandlingen: I 2009 traff Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) endringsvedtak for inntektsårene 2005, 2006 og 2007 hvor det ble lagt til grunn at transportene til norsk havn var skattepliktig her som virksomhet knyttet til petroleumsutvinning på norsk sokkel i henhold til petroleumsskatteloven § 1. Inntekten for 2005 ble fastsatt til MNOK 10,6. For de etterfølgende to år gikk virksomheten med skattemessig underskudd. Vedtaket ble stadfestet av skatteklagenemnda i 2010. Det ble deretter truffet tilsvarende vedtak for 2010.

Rettslig overprøving: Ved **Oslo tingretts dom** av 15.04.2011 ble ligningen for de nevnte år opphevet da retten fant at det ikke forelå skatteplikt for Teekay. Dommen ble påanket til lagmannsrett og senere Høyesterett, men både **Borgarting lagmannsrett** og **Høyesterett** forkastet ankene.

Partene var i saken enige om at Teekay ikke hadde en slik tilknytning til Norge at det hadde

alminnelig skatteplikt hit. Spørsmålet var altså om selskapet hadde *begrenset skatteplikt* til Norge ved å transportere olje fra produksjonsanlegg på norsk sokkel til norske landanlegg – altså om disse transporter utgjorde en "dertil knyttet virksomhet" i relasjon til petroleumsskatteloven § 1. Et vilkår for å skattlegge slik tilknyttet virksomhet er at den foregår innenfor lovens geografiske anvendelsesområde – altså på norsk sokkel eller i norsk territorialfarvann. Transport til utenlandsk havn vil i det alt vesentlige falle utenfor petroleumsskattelovens anvendelsesområde – forutsatt at transporten anses som tilknyttet virksomhet – og har i praksis ikke blitt beskattet.

Forarbeidene ga ikke noe entydig svar på dette, men skattefrihet var den mest nærliggende konklusjon basert på norsk havretts- og skipsfartspolitikken da petroleumsskatteloven ble vedtatt. Det måtte også legges vekt på stortingsflertallets syn på spørsmålet om skatteplikt da rederiskatteordningen ble endret i 1997. Det fremgår av uttalelsen at norske bøyelastere og shuttle-tankere ville komme inn under rederiskatteordningen. Men skip som falt innenfor reglene om rederibeskatning kunne ikke drive transport som var omfattet av petroleumsskatteloven. Uttalelsen bygget altså på en forutsetning om at reglene i petroleumsskatteloven § 1 ikke omfattet bøyelasting av olje med transport fra norske produksjonsanlegg til norsk havn.

Skattyter anførte i saken at begrepet "dertil knyttet virksomhet" bare refererte seg til aktiviteter "frem til oljen kan sies å være utvunnet" – altså når oljen er hentet opp av undergrunnen og befinner seg på plattformen. Høyesterett avviser dette synspunkt med en henvisning til at loven også gjelder rørledningstransport av petroleum – altså virksomhet etter at oljen er utvunnet i første omgang.

Referentens kommentarer: Jeg har tidligere kommentert tingrettens dom i denne sak i SkatteNytt 2011.

Først en **innledende kommentar:** Petroleumsskattelovens hovedsiktemål er beskatning av kjernevirksomheten på norsk sokkel – utvinning av petroleumforekomster samt rørledningstransport av utvunnet petroleum. Slik virksomhet er undergitt særskatt. Men i tillegg har lovgiver i petroleumsskatteloven § 2 jf. § 1 innført en internrettslig hjemmel til å skattlegge virksomhet i tilknytning til utvinning og rørledningstransport innenfor lovens geografiske anvendelsesområde – virksomhet som ikke er undergitt særskatt, men som skattlegges etter alminnelige regler. Spørsmålet i saken er altså hva som ligger i begrepet "dertil knyttet virksomhet", og om dette omfatter skipstransport av råolje innenfor lovens geografiske anvendelsesområde.

Det første spørsmål som vil være nærliggende å stille er om **ordlyden i petroleumsskatteloven § 1 isolert sett** trekker i retning å anse bøyelasting av transport til norsk landanlegg som "dertil knyttet virksomhet". Det kan være naturlig å ta utgangspunkt i Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2010-115 også referert i SkN 2009-1723. Uttalelsen lyder:

"Etter departementets oppfatning faller transport av petroleum fra lastebøye på norsk sokkel etter en naturlig språklig forståelse innenfor ordlyden "dertil knyttet virksomhet". Videre transport fra lastebøye av produsert petroleum er en naturlig forlengelse og nødvendig følge av utvinningsvirksomheten" ... dessuten et alternativ til rørtransport som er ansett som "dertil knyttet virksomhet".

Det kan virke noe underlig at uttalelsen ikke er referert i dommen som i stedet viser til en upublisert uttalelse fra departementet i 1987 omtalt i en artikkel som kan tolkes i en annen retning (avsnitt 64).

Transporten av olje i denne sak gjaldt petroleum hvor normprisen er fastsatt fob feltet noe som innebærer at oljen i petroleumsskatterettslig forstand betraktes som solgt ved innlasting på feltet. Verdisting på oljen ved ilandføring vil ikke være skattepliktig inntekt for utvinner, og kostnader etter normprispunktet vil ikke være fragsberettiget i inntektene fra petroleumsutvinningen (jf. forskrift 17. desember 1976 nr. 7 – normprisskatteforskriften – § 5). Men selv om normprisvedtaket opererer med en slik forutsetning, må likevel ilandføringen av olje sees som en viktig del tilknyttet rettighetshavers utvinningsvirksomhet. Språklig sett synes altså ilandføring av petroleum å falle innenfor uttrykket "dertil knyttet virksomhet" – hvilket også Finansdepartementet ifølge statens anførsler i saken har gitt uttrykk for siden 1996 (se skattyters anførsel i avsnitt 18). Etter min mening følger dette også av forarbeidene til petroleumsskatteloven, noe jeg kommer tilbake til nedenfor.

Høyesterett synes et stykke på vei å legge til grunn at det er nærliggende å forstå loven slik at den omfatter skipstransport ved bøyelasting, men trekker frem en antitese: Siden petroleumsskatteloven § 1 bare nevner *rørledningstransport* som "dertil knyttet virksomhet", kunne det være nærliggende å anta at dette uttrykk ikke omfatter *skipstransport*. En slik antitese er etter min mening mindre nærliggende. At rørledningstransport uttrykkelig nevnes i loven har sin bakgrunn i at denne form for virksomhet er gjenstand for særskatt på samme måte som selve petroleumsutvinningen, og da må denne form for virksomhet nevnes uttrykkelig i § 1 – og da selvsagt som en tilknyttet virksomhet. Men dette sier ikke noe om andre former for transport er omfattet av lovens uttrykk "dertil knyttet virksomhet". En ren språklig forståelse av dette uttrykk må etter min mening lede til at en såpass viktig del av utvinningsvirksomheten som ilandføringen av petroleum er, må anses som en "dertil knyttet virksomhet" – og det uansett om ilandføringen skulle bli utført av rettighetshaver selv eller av en innleid underentreprenør (rederi i vår sak).

I dommens avsnitt 38 uttales det at "antitesen" forsterkes av uttalelser i forarbeidene til petroleumsskatteloven – Ot. prp. nr. 26 (1974-75) om at tjenester fra forsyningskip til norske utvinningsanlegg anses for en form for "transport med skip i internasjonal fart" og at beskatningsretten da "bør tilfalle den stat hvor skipet er hjemmehørende", se for øvrig sitatet i dommen. Men i fortsettelsen uttales følgende i proposisjonen (s. 25):

"Dette er imidlertid spørsmål som naturlig finner sin løsning i skatteavtalene, og her vil i tilfelle de foreslåtte bestemmelser måtte vike for andre bestemmelser i skatteavtalene. De foreslåtte bestemmelser vil likevel ha betydning hvor det ikke er inngått en skatteavtale." [kursivert her].

De "foreslåtte bestemmelser" er bestemmelsene i petroleumsskatteloven § 1. Her gir departementet altså uttrykk for at petroleumsskatteloven hjemler norsk beskatning av forsyningskip som utfører transportoppdrag innenfor petroleumsskattelovens geografiske anvendelsesområde, men at man i skatteavtaler tar sikte på å unnta slike former for tilknyttet virksomhet fra norsk beskatning. Disse uttalelser i forarbeidene trekker altså etter min mening klart i retning av at departementet anså transportoppdrag knyttet til utvinningsvirksomhet på norsk sokkel som en tilknyttet virksomhet i relasjon til petroleumsskatteloven § 1. Jeg er derfor ikke enig når det i dommen i avsnitt 39 uttales at utsagnet "synes å bygge på en forutsetning om at frakt av olje i bulk ikke anses som en tilknyttet virksomhet". Uttalelsen sier etter min mening det motsatte, men med den

tilføyelse at departementet mener at flaggstaten bør få beskatningsretten forutsatt at dette reguleres nærmere i skatteavtale med den stat hvor reder er hjemmehørende.

Jeg slutter meg altså til departementets syn i Utv. 2010-115.

En **komplikasjon i rettskildebildet** i denne sak er **praktiseringen av rederibeskatningsreglene** som opprinnelig oppstilte et krav om at reder innenfor ordningen ikke kunne drive virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 1, se skatteloven § 8-13 tredje ledd slik den lød før lovendring i 2005. Som det fremgår av avsnitt 73 i dommen la stortingsflertallet ved tilføyelsen i den tilsvarende bestemmelse i skatteloven 1911 § 51 A-4 nr. 3 til grunn at bøyelastere ikke drev virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 og følgelig at slike fartøy var omfattet av rederiskatteordningen.

Vi får da et harmoniseringsproblem og Høyesterett la avgjørende vekt på den fortolkning av petroleumsskatteloven § 1 som stortingsflertallet la til grunn ved endring av rederibeskatningsreglene i 1997. På denne bakgrunn er det lettere å forstå at utfallet ble som det ble. Det må imidlertid tilføyes at Høyesterett her la avgjørende vekt på "etterarbeider" – noe Skattedirektoratet i sin kommentar til dommen karakteriserer som en noe uvanlig rettskildebruk. Og resultatet er - som staten anfører i avsnitt 16 – at vi da står igjen med en avgrensning av lovens virkeområde som innebærer en konkurransefordel for utenlandske selskaper hjemmehørende i land vi ikke har skatteavtale med.

En liten de lege ferenda betraktning til slutt: Den norske stat har rettighetene til petroleumforekomster på norsk sokkel og hovedformålet med petroleumsskatteloven er å beskatte de verdier som utvinning av petroleumforekomster gir opphav til – ikke bare inntekter fra utvinning og rørledningstransport, men også inntekt fra tilknyttede aktiviteter. Men er det da noen større grunn til å beskatte utlendinger som påtar seg boreoppdrag på norsk sokkel, driver cateringvirksomhet på en plattform og lignende i forhold til utlendinger som står for skipstransport av petroleum innenfor loven geografiske anvendelsesområde?

Syv

Domspremissene:

- (1) Dommer **Endresen**: Saken gjelder gyldigheten av ligning av utenlandsk eier av skip for inntekt ved frakt av olje fra felt på norsk kontinentalsokkel til norsk havn, jf. petroleumsskatteloven § 2 jf. § 1.
- (2) Partene er enige om alle faktiske forhold av betydning for saken. Jeg viser til tingrettens sammenfatning, som også lagmannsretten bygget på:
«Saksøker eier 50 % av andelene i Partrederiet Stena Ugland Shuttle Tankers III DA. Saksøker er registrert på Marshall Islands som ikke har skatteavtale med Norge. De andre 50 % er eid av svenske interesser.

Partrederiet eier og driver tankskipet Stena Natalita som transporterer råolje fra installasjoner på norsk sokkel til norske og utenlandske havner. Stena Natalita er et bøyelasteskip på 108 000 tonn dødvekt.

De aktuelle årene har skipet ca. 57 % av transportdøgnene gått til utenlandske havner og resten til norske havner. Skipet er leid ut til Esso som fastsetter hvordan skipet skal brukes.»

- (3) I 2008 ble spørsmålet om skatteplikt til Norge forelagt norske skattemyndigheter. Dette resulterte i at ankemotparten ble ansett skattepliktig til Norge for inntekten fra transportoppdrag på norsk sokkel. Det er ikke opplysninger i saken om at noe utenlandsk selskap tidligere er blitt lignet for inntekter av samme art.
- (4) Den 16. juni 2009 traff Sentralskattekontoret for utenlandssaker vedtak for inntektsårene 2005, 2006 og 2007. Alminnelig inntekt for 2005 ble fastsatt til 10 582 717 kroner. For de to påfølgende år hadde selskapet ikke skattepliktig overskudd av den aktuelle del av virksomheten.
- (5) Vedtaket ble etter klage opprettholdt ved Skatteklagenemndas vedtak 30. april 2010. Under henvisning til klageavgjørelsen traff Sentralskattekontoret for utenlandssaker 10. september 2010 helt tilsvarende vedtak for inntektsåret 2008.
- (6) Teekay Nordic Holdings Inc. (Teekay) anla 9. november 2010 sak om gyldigheten av ligningene for alle årene.
- (7) Oslo tingrett avsa 15. april 2011 dom [TOSLO-2010-179156] med slik domsslutning:
- «1. Skatteklagenemndas vedtak av 30. april 2010 vedrørende ligningen av Teekay Nordic Holdings Inc. for inntektsårene 2005, 2006 og 2007 oppheves.
 2. Sentralskattekontoret for utenlandssakers vedtak av 10. september 2010 vedrørende ligningen av Teekay Nordic Holdings Inc. for inntektsåret 2008 oppheves.
 3. Staten v/ Sentralskattekontoret for utenlandssaker dømmes til innen to uker å betale Teekay Nordic Holdings Inc. sakskostnader med kr 244 800 - tohundreogførtifiretusenåttehundrekroner.»
- (8) Etter anke fra staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker avsa Borgarting lagmannsrett 3. desember 2012 dom [LB-2011-109477] med slik slutning:
- «1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Teekay Nordic Holdings Inc. 301 375 - trehundreogentusentrehundreogsyttifem - kroner innen to uker fra dommens forkynnelse.»
- (9) Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker har anket lagmannsrettens dom til

Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. For Høyesterett er det, til belysning av gjeldende folkerett, lagt frem ytterligere materiale av statspraksis i en del land. For øvrig står saken for Høyesterett i samme stilling som for de tidligere instanser.

- (10) Partene er enige om at Teekay ikke har slik tilknytning til Norge at skatteplikt følger av den alminnelige skattelov. Det avgjørende vil da være om skipningen av olje fra norsk felt til norsk havn faller inn under det funksjonelle virkeområdet til petroleumsskatteloven slik dette er avgrenset i lovens § 1 første ledd. Partenes anførsler knytter seg i atskillig utstrekning til bestemmelsens ordlyd, og jeg finner det hensiktsmessig allerede innledningsvis å gjengi bestemmelsen:
«Denne lov gjelder skattlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum.»
- (11) Det er på det rene at transport av olje med skip ikke er å anse som «utvinning» av petroleum. Avgjørende for spørsmålet om skatteplikt er om slik transport kan anses som «dertil knyttet virksomhet».
- (12) Den ankende part, *staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker*, har i hovedtrekk anført:
- (13) Ordlyden i petroleumsskatteloven § 1 trekker klart i retning av at de aktuelle transportoppdrag omfattes av bestemmelsen. Ilandføring er ikke bare en direkte konsekvens av utvinning; det er en absolutt forutsetning for at olje skal kunne utvinnes.
- (14) At transport i rør er nevnt som et eksempel på «dertil knyttet virksomhet» utelukker den forståelse at det tidspunkt oljen kan anses utvunnet, skal være det avgjørende skjæringspunkt.
- (15) At én transportform uttrykkelig er nevnt som et eksempel, gir ikke grunnlag for noen motsetningsslutning. Det er tvert imot slik at eksemplet generelt bekrefter at transport har tilstrekkelig tilknytning. At rørledninger særskilt ble nevnt har en naturlig forklaring. Da loven ble vedtatt, var det fortsatt en politisk målsetting at oljen i stor utstrekning skulle bli ilandført i Norge ved transport i rør, og for slik transport ville også reglene om særskatt få anvendelse. Det kan ikke trekkes noen slutning av at transport med skip ikke er nevnt i forarbeidene.
- (16) Det må legges atskillig vekt på at formålet med lovreguleringen var å utvide utlendingers skatteplikt på sokkelen. Det er vanskelig å se at lovgiver skulle velge en avgrensning av lovens virkeområde, som ville innebære en konkurransefordel for utenlandske selskaper hjemmehørende i land Norge ikke har skatteavtale med. Lovbestemmelsen ble utformet med det siktemål at Norge skulle utnytte den beskatningskompetanse som fulgte av folkeretten.
- (17) Folkeretten gir utvilsomt adgang til å beskatte transport av olje fra installasjon på norsk

sokkel til norsk havn. Dette følger både av den funksjonelle beskatningskompetanse som følger av internasjonale konvensjoner og av den tradisjonelle rett til å beskatte aktivitet på eget territorium - ved havneanløp. En slik forståelse bekreftes av hvordan en rekke land har valgt å innrette seg.

- (18) Finansdepartementet har, siden problemstillingen første gang ble aktualisert i 1996, konsistent gitt uttrykk for at petroleumsskatteloven kommer til anvendelse også ved transport med skip.
- (19) I forbindelse med endring av rederibeskatningen ga stortingsflertallet i 1997 klart uttrykk for at transport med bøyelastere til norsk havn ikke omfattes av loven, idet det dreier seg om ordinær skipstrafikk, som mangler den nødvendige tilknytning til utvinningen. Disse uttalelsene må anses relevante, men kan bare tillegges liten vekt. Uttalelsene falt 20 år etter at loven ble vedtatt, og de må sees i sammenheng med at siktemålet var å bringe også slik shippingvirksomhet innunder den nye og gunstigere skatteordning for rederiene. Det er ikke noe som tilsier at det var stortingsflertallets siktemål å gi preferanse til aktører i lavskatteland. Det sentrale for stortingsflertallet var at bøyelastere skulle omfattes av rederibeskatningsordningen, ikke at slik transport skulle falle utenfor petroleumsskattelovens virkeområde.
- (20) Staten har også for øvrig hatt innvendinger mot andre anførsler fra ankemotpartens side, men slik jeg vurderer betydningen av disse anførslene, finner jeg ikke grunn til å redegjøre nærmere for statens syn på disse.
- (21) Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker har nedlagt slik påstand:
- «1. Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker frifinnes.
2. Staten v/ Sentralskattekontoret for utenlandssaker tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»
- (22) Ankemotparten, *Teekay Nordic Holdings Inc.*, har i hovedsak anført:
- (23) Ordlyden i petroleumsskatteloven § 1 gir ikke noe holdepunkt for at også etterfølgende transport av den utvunnede oljen skal falle inn under bestemmelsen. Lovgiver har valgt å la rørtransport omfattes, og det er naturlig å tolke presiseringen antitetisk.
- (24) Den tilsvarende formulering, virksomhet «knyttet til», er benyttet i en rekke skatteavtaler Norge har inngått, og tolkes da på den måte at inntekt fra slik oljetransport som denne saken gjelder, bare kan beskattes der det skipseiende selskap er hjemmehørende. Formuleringen i loven må forstås på samme måte.
- (25) Den forståelse som har best støtte i ordlyden, tilsies også av at transport av oljen med skip ikke nevnes i forarbeidene. Det var en høyst aktuell problemstilling, og ikke minst på bakgrunn av at lovteksten uttrykkelig nevner rørtransport, er den manglende omtale

påtakelig.

- (26) Det anføres som et sentralt moment ved fortolkningen at datidens oppfatning av folkeretten var at sokkelstaten ikke hadde slik jurisdiksjon over skip i internasjonal fart at det ga grunnlag for beskatning av det skipseiende selskap. Beskatningsretten ble helt ut ansett å være forbeholdt flaggstaten eller det land der det skipseiende selskap var hjemmehørende. Uavhengig av den usikkerhet som det måtte ha vært grunnlag for med hensyn til folkerettens avgrensning av sokkelstatens beskatningsrett, må det vektlegges, som tolkingsmoment, at det ikke var i Norges interesser som skipsfartsnasjon å innføre et regelverk som igjen kunne bidra til å svekke flaggstatens posisjon.
- (27) Den manglende omtale i forarbeidene må sees på denne bakgrunn. Forklaringen på at transport med skip ikke uttrykkelig nevnes, må antas å være at det ikke var aktuell norsk politikk å utfordre flaggstatens jurisdiksjon.
- (28) Ankemotparten har opprettholdt det syn at Norge heller ikke i dag har folkerettslig grunnlag for å beskatte utenlandske selskaper for transport av olje med skip fra norsk felt til norsk havn, i hvert fall ikke når det ikke er tale om et skip som går i fast rute mellom et bestemt felt og mottaksanlegget på land.
- (29) Ankemotparten har også funnet støtte for sitt syn i utformingen av petroleumsloven, normprissystemet og særskatteregimet. Disse anførselene kan etter mitt syn ikke tillegges vekt, og jeg redegjør ikke nærmere for dem.
- (30) Teekay Nordic Holdings Inc. har nedlagt slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. Teekay Nordic Holdings Inc. tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.»
- (31) **Jeg er kommet til** at anken ikke fører frem.
- (32) Teekay har gjort gjeldende at det at petroleumsloven § 1 som utgangspunkt omfatter «undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumsforekomster», må få den konsekvens at tilknyttet virksomhet bare er mulig frem til oljen kan sies å være utvunnet.
- (33) Allerede bestemmelsens ordlyd tilsier etter mitt syn at en slik forståelse ikke kan legges til grunn. Bestemmelsen angir «rørledningstransport av utvunnet petroleum», som nettopp skjer etter at oljen er utvunnet, som eksempel på tilknyttet virksomhet som omfattes. Det er ikke noe i utformingen av bestemmelsen som tilsier at «herunder» skal leses som «dessuten».
- (34) Bestemmelsen må for øvrig leses på bakgrunn av det som da loven ble gitt var offisielt norsk syn på betydningen av ilandføring til Norge. I NOU 1979:43, Petroleumslov med

forskrifter side 33, innledes punkt 5. Ilandføring av petroleum slik:

«I likhet med gjeldende rett, foreslår utvalget en regel om at petroleum som utvinnes på kontinentalsokkelen som hovedregel skal ilandføres i Norge. Om den nærmere begrunnelse for en slik bestemmelse, som hittil har hatt alminnelig politisk tilslutning, vises til den faglige og politiske behandling av ilandføringsspørsmålet bl.a. i NOU 1972:15 om ilandføring av petroleum, St.meld.nr.76 (1970-1971) om undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske naturforekomster på den norske kontinentalsokkel m.m., Innst.S.nr.294 (1970-1971), St.meld.nr.51 (1972-1973) om ilandføring av petroleum fra Ekofiskområdet, Innst.S.nr.230 (1972-1973), St.meld.nr.77 (1973-1974) om ilandføring av gass fra Frigg-området, Innst.S.nr.346 (1973-1974), St.meld.nr.30 (1973-1974) - om virksomheten på den norske kontinentalsokkel m.v., Innst.S.nr.381 (1973-1974) og St.meld.nr.92 (1976-1977) om ilandføring av petroleum fra feltene Valhall og Hod. Det vises også til forhandlingene i Stortinget i tilknytning til ovennevnte meldinger og innstillinger.»

- (35) I St.meld.nr.90 (1975-1976), Om utbygging og ilandføring av petroleum fra Statfjordfeltet og om en samlerørledning for gass er ilandføring og valg av transportalternativ viet stor plass, og det fremkommer klart at ilandføringen anses som en integrert del av utvinningsvirksomheten. På side 33 uttrykkes dette slik:
«Ut fra en totalvurdering, mener departementet at en ilandføring til Norge med rørledning fremstår som den løsning det norske samfunn totalt sett vil være best tjent med. Statoil/Mobil-gruppen må arbeide videre med de gjenstående tekniske spørsmål med sikte på å gjennomføre en slik løsning. Dersom det senere skulle vise seg at en slik løsning ut fra en samfunnsmessig, teknisk og økonomisk vurdering ikke vil være hensiktsmessig, må myndighetene vurdere om bøyelasting skal brukes som en permanent løsning.»
- (36) I avsnittet om samlerørledning for gass, side 35, er også den følgende generelle uttalelse om transport som en del av den samlede utbygging av betydning:
«Transport av petroleum fra norsk kontinentalsokkel til de aktuelle markeder er en meget viktig del av virksomheten på kontinentalsokkelen. Transportfunksjonen får en helt annen betydning og omfang ved utvinning av petroleum til havs sammenlignet med petroleumsutvinning på land. Transportsystemene som konstrueres og som i fremtiden må konstrueres i Nordsjøen, er en integrert del av den totale feltutbyggingen og er meget kapitalkrevende.»
- (37) Så langt kan det etter mitt syn være nærliggende å forstå loven slik at også transport i form av bøyelasting ble ansett som tilknyttet virksomhet i petroleumsskattelovens forstand. Betydningen av ordlyden svekkes imidlertid ved at rørtransport er særskilt nevnt som eksempel på tilknyttet virksomhet. Normalt vil det ikke være grunn til å tolke slike valgte eksempler antitetisk, men allerede det at lovgiver valgte rørtransport og ikke transport, kan oppfattes som et valg utover det å finne et egnet eksempel.
- (38) Dette inntrykket forsterkes av den nærmere begrunnelse for lovforslaget i Ot.prp.nr.26

(1974-1975) og ikke minst av Norges uttalte vektlegging av hensynet til norske shippinginteresser. Det nevnes i proposisjonen ulike aktiviteter som kan anses som tilknyttet virksomhet, men transport med bøyelastere nevnes ikke. På side 25 i proposisjonen nevnes tankfart indirekte i en annen sammenheng:

«Etter den oppfatning departementet har hevdet, er de tjenester forsyningskip yter ofte så vidt sterkt beslektet med transport med skip i internasjonal fart, at beskatningsretten bør tilfalle den stat hvor skipet er hjemmehørende.»

(39) Isolert sett kan dette synes å bygge på en forutsetning om at frakt av olje i bulk ikke anses som tilknyttet virksomhet, men det vises i proposisjonen også til mulig avklaring ved hjelp av skatteavtaler. Samlet sett følger ikke noen entydig løsning av forarbeidene.

(40) Forarbeidene må leses på bakgrunn av hva som da loven ble vedtatt var norske myndigheters syn på hvilken beskatningskompetanse kyststatene hadde etter folkeretten, og det må sees hen til den vekt norske myndigheter la på å holde fast ved en utstrakt flaggstatsjurisdiksjon for å verne norsk skipsfart. Både lovbestemmelsens utforming og proposisjonens nærmere utlegning av bestemmelsens rekkevidde blir da vanskeligere å forene med den løsning som i hvert fall som utgangspunkt tilsies av bestemmelsens ordlyd.

(41) I St.meld.nr.40 (1973-1974) redegjøres det for den da forestående verdensomfattende konferanse om havets folkerett. Det fremgår klart av meldingen at mange spørsmål var uavklart. I meldingen redegjøres det for Norges sentrale rolle i det forberedende arbeid, og på side 7-8 i meldingen sies det følgende om hva forventningene er til en endelig løsning:

«En naturlig 'pakkeløsning' på konferansen synes derfor å være traktattekster som på den ene side anerkjenner en utstrakt fortrinnsrett og reguleringsrett for kyststaten når det gjelder naturressursene i et tilstøtende område utenfor sjøterritoriet, men som samtidig på den annen side bygger på det tradisjonelle prinsipp om havets frihet for så vidt angår bruken av havet for transport- og kommunikasjonsformål. På begge punkter vil minstekrav bli stillet som må tilfredsstilles dersom konferansen skal bli vellykket. Regjeringen ser det slik at et kompromiss etter disse linjer i det store og hele vil falle godt sammen med norske interesser og at den norske delegasjons hovedoppgave derfor må være å medvirke til at løsninger på et slikt grunnlag kan komme i stand.»

(42) Det synes nærliggende at de pågående forhandlinger må ha vært et incitament til å vise tilbakeholdenhet med lovvedtak som kunne oppfattes som kontroversielle. At det på norsk side i det minste hersket usikkerhet med hensyn til hvor langt kystjurisdiksjonen rakk, har da interesse i to relasjoner, selv om det ikke i alle sammenhenger var spørsmål om beskatningsjurisdiksjon. Både i NOU 1976:59, Privatrettslige regler for borefartøyer side 20 og i NOU 1976:40, Arbeidsmiljøet på kontinentalsokkelen, side 15 fastslås det:

«For forsyningskip må reglene om skip gjelde fullt ut. Forsyningskip utfører en virksomhet som er helt sammenlignbar med vanlig skipsfart, og det må antas at det

folkerettslig sett ikke er hjemmel for å utstrekke kyststatens jurisdiksjon over disse fartøyer.»

- (43) I artikkelsamlingen Norges havretts- og ressurspolitikk, 1976, inngår en artikkel av Fleischer, Den økonomiske sone, kontinentalsokkelen og territorialgrensen. I artikkelen skriver Fleischer om de motstående interesser:

«Motstykket til kyststatens myndighet i sonen er at andre stater også skal ha rettigheter der. Det vesentlige er her at *skipsfarten* skal være fri - på samme måte som på det frie hav. Skipsfarten kan imidlertid måtte finne seg i å følge enkelte av kyststatens regler, og finne seg i en viss kontroll fra kyststatens myndigheter, når det gjelder forurensingsspørsmål.»

- (44) I senere litteratur opprettholdes usikkerheten med hensyn til beskatningsjurisdiksjonens rekkevidde. I Krokeides artikkel i TfR 1981 [TFR-1981-51], Norsk lovgivnings anvendelse på kontinentalsokkelen, sidene 65-66, skriver han om beskatningsmyndighet blant annet:

«Hva angår næringsinntekt, vil kyststaten utvilsomt ha kompetanse til å beskatte oljeselskaper og rørledningsselskaper for inntekt vunnet ved virksomhet på dens sokkel. Det samme gjelder beskatning av riggeiere og boreselskaper. For forsyningsskips vedkommende taler likheten med alminnelig skipsfart for at flaggstaten har beskatningsmyndigheten, likeledes for helikoptertransport. For annen servicevirksomhet, som catering og dykkertjenester, hvor det ikke gjelder noen tradisjonelle regler om flaggstatjurisdiksjon, må man derimot anta at kyststaten kan beskatte inntekt som skriver seg fra og formue som knytter seg til virksomhet på dens sokkel. Den norske petroleumsloven gjelder ikke bare for undersøkelse og utnyttelse, men også for 'dertil knyttet virksomhet og arbeid', jfr. lovens § 1. Det antas at dette kriterium i en viss utstrekning også omfatter supply-tjenester.»

- (45) Så sent som i 1983 skriver Fleischer i *Petroleumsrett*, side 373:
«Utenlandsk skipsfart kan heller ikke anses som undergitt norsk beskatningsmyndighet fordi om vedkommende fartøy anløper en norsk havn og losses eller laster der.»

- (46) I forbindelse med en drøftelse av beskatningsforhold ved ilandføring gjennom rør, heter det på side 379:

«På den annen side har analogien fra skip og i det hele utnyttelse av havets frihet nokså sterke grunner for seg. Det bør hevdes - og spesielt som et norsk synspunkt - at det ikke etter alminnelig folkerett foreligger noen beskatningsmyndighet m.h.t. transportinntektene på den del av rørledningen som ligger utenfor britisk territorium, selv om ledningen når land i Storbritannia.»

- (47) Dette bygger klart nok på det utgangspunkt at sokkelstaten ikke kan beskatte utenlandsk selskaps transport med tankskip. Når det henses til den helt sentrale rolle Fleischer hadde som Utenriksdepartementets juridiske rådgiver i disse spørsmål, må det legges til grunn at norske myndigheter forholdt seg til at disse spørsmålene var

uavklarede.

- (48) Staten har fremhevet at siktemålet med lovbestemmelsen var å utnytte den beskatningskompetanse som fulgte av folkeretten, og har i den forbindelse vist til Ot.prp.nr.26 (1974-1975) side 34 der det i merknadene til § 1 heter:

«Under kap. 5.7 har departementet gjort nærmere rede for de endringer som foreslås i forhold til § 1 i någjeldende lov. De har som formål å utvide beskatningsretten innenfor den ramme som folkeretten åpner adgang til.»

- (49) Dette *kan* leses slik at det er intensjonen å utnytte den ramme folkeretten setter fullt ut, men uttalelsen kan også forstås slik at formålet er å utvide norsk beskatningsrett på en måte som er forenlig med folkeretten. Allerede det jeg har sagt om de pågående internasjonale forhandlinger og om usikkerheten omkring hvor langt skattejurisdiksjon rekker, tilsier at den mindre ekspansive forståelse er den riktige.

- (50) Det samme tilsies i høy grad av den dagjeldende norske havretts- og skipsfartspolitik. Det jeg allerede har referert som Norges grunnholdning i forhandlingene om ny havrettskonvensjon, ble i en rekke sammenhenger utdypet og understreket. I artikkelsamlingen Norges havretts- og ressurspolitikk skriver Jens Evensen i artikkelen, Den nye havrettsorden side 40:

«Norge er i tillegg til sine fiskeri- og kontinentalsokkelinteresser en av verdens største skipsfartsnasjoner. Det er derfor i norsk interesse å opprettholde prinsippet om havenes frihet samtidig som kyststatene sikres utvidede rettigheter over ressursene.»

- (51) Dette prinsipielle utgangspunkt ga seg konkrete utslag i en rekke sammenhenger. I NOU 1976:40, Arbeidsmiljøet på kontinentalsokkelen, gjengis på side 16 fra et notat utarbeidet av Utenriksdepartementet i 1975 blant annet:

«Til dette kommer at det neppe vil være i norsk interesse i relasjon til andre spørsmål å hevde generelt de synspunkter at legging av rørledninger på norsk kontinentalsokkel må anses undergitt norsk jurisdiksjon. Dette gjelder så meget desto mer dersom det ikke bare er selve rørledningen som i tilfelle skal anses som undergitt norsk jurisdiksjon, men også det skip som er beskjeftiget med virksomheten.»

- (52) I NOU 1976:59, Privatrettslige regler for borefartøyer, heter det på side 19:
«Etter komitéens oppfatning bør norske boreplattformer på samme måte som norske skip søkes undergitt norsk regulering på en rekke felter, uten hensyn til om de befinner seg innenfor eller utenfor norsk område. Dette tilsier imidlertid en tilsvarende tilbakeholdenhet når det gjelder regulering av forholdene om bord på utenlandske boreplattformer på norsk sokkel. Ellers kan man ikke vente at fremmede sokkelstater vil respektere norsk flaggtilknytning.»

- (53) Tilsvarende synspunkter fremheves også i et brev fra Utenriksdepartementet til

Finansdepartementet 29. mars 1977, vedlegg 1 til NOU 1979:7:

«Fra norsk side har man nettopp fremholdt at det her er flaggstatens jurisdiksjon som må være den ene avgjørende, spesielt for å unngå uløselige jurisdiksjonskonflikter, og ut fra tradisjonelle folkerettslige synspunkter om skipsfartens frihet på det åpne hav. Som kjent er det tradisjonelle prinsipp om havets frihet egentlig ikke noen generell fritakelse for myndighetsutøvelse, men et prinsipp om at et skip registrert i en bestemt flaggstat, ikke skal undergis lovgivningen fra andre stater. Det kan ikke sees annet enn at det byr på store betenkeligheter i denne forbindelse om det forhold at en norsk reder har en bestemt kapitalinteresse - og da særlig en minoritetsinteresse - i et skip under fremmed flagg, skal oppfattes som grunnlag for norsk jurisdiksjon over de ombordværende. En kan tenke seg at andre land vil gjøre tilsvarende jurisdiksjonssynspunkter gjeldende overfor norske skip, f.eks. der lasten i større eller mindre grad representerer varer og kapital tilhørende avskiper- eller mottagerstat.

...

4. Ved vurderingen må en her ta i betraktning den generelle folkerettslige praksis basert på prinsippet om flaggstatens jurisdiksjon, og den norske interesse i å støtte opp om dette prinsipp.»

- (54) Petroleumsskatteloven ble vedtatt midt under skipsfartskrisen. Det fremgår av St.meld.nr.23 (1975-1976) side 58 at om lag 35 % av den norske tankflåten var i opplag, mens bare 12 % av verdens tankflåte var ubeskjeftiget. I meldingen pekes det også på (side 26) at det var klare tendenser til at også tank- og bulkfart ville bli berørt av nasjonale preferanseordninger. I kapittel 9. Skipsfartspolitik i internasjonal sammenheng, understrekes trusselbildet slik i punkt 8:

«På grunn av norsk skipsfarts spesielle markedsorientering, er adgangen til å konkurrere på det internasjonale fraktmarked av avgjørende betydning. Flaggpreferanse representerer derfor et av de alvorligste skipsfartspolitiske problem som en i dag står overfor på norsk side.»

- (55) I Innst.S.nr.167, 1978-79, Innstilling fra den forsterkede finanskomité om støttetiltak for skipsfartsnæringen, er på side 3 inntatt et eget punkt om internasjonale tiltak:

«Internasjonale tiltak.

Spørsmål av vidtrekkende betydning for konkurransevilkårene i internasjonal skipsfart diskuteres for tiden innenfor rammen av bl.a. OECD, UNCTAD og EF. Norske myndigheter vil fortsatt aktivt engasjere seg i de internasjonale skipsfartspolitiske diskusjoner for å søke å bevare markedsadgangen for norske skip.»

- (56) Den grunnholdning som disse spredte uttalelser hviler på, er oppsummert i Øyehaug, Borefartøyer og jurisdiksjon, 1986. I avhandlingen er det et eget kapittel om problemstillingen, Det norske dilemma. I innledningen heter det blant annet: «Norge tilhører som nevnt en gruppe land som både har interesser som kyststat for en betydelig virksomhet på egen sokkel, og som flaggstat for en vesentlig boreriggflåte (og

andre offshore-fartøyer) som opererer internasjonalt. Dette forhold vil kunne tale for en begrenset jurisdiksjonsutøvelse fra norsk side. Også en rekke andre hensyn vil kunne tale for at en stat avholder seg fra å utnytte den folkerettslige kompetansen fullt ut. Slike hensyn, som sammenfatningsvis kan kalles opportunitetshensyn, er tenkelige i alle forhold hvor det er spørsmål om å utnytte en folkerettslig (eller for den saks skyld internrettslig) hjemmel.»

- (57) Øyehaug gir også uttrykk for synspunkter som knytter trådene tilbake til utgangspunktet, forståelsen av departementets uttalelse i Ot.prp.nr.26 (1974-1975), som jeg tidligere har gjengitt. Under overskriften Flaggstatssynspunkter skriver han på side 136:
- «Fra denne synsvinkel tas det utgangspunkt i at de folkerettslige regler ikke er avgjørende for hvordan jurisdiksjon fra norsk hold bør utøves. Dette innebærer ikke at det reises tvil mht. kyststatens jurisdiksjonskompetanse. Uoverensstemmelsen går altså ikke på rekkevidden av de folkerettslige begrensninger. Derimot legges det til grunn at folkeretten bare oppstiller yttergrenser. Hvorvidt disse skal utnyttes fullt ut, må avgjøres etter en hensiktsmessighetsbetraktning. Følgelig blir det ikke plass for et utgangspunkt i retning av at kompetansen normalt ønskes utnyttet e.l.»
- (58) I et avsnitt om forholdet til folkeretten, viser Øyehaug så på side 242 til at hensynet til norsk skipsfart har gitt seg konkrete utslag:
- «Hensiktsmessighetsbetraktninger vil selvsagt også ha innvirkning på kyststatslovgivningen. Imidlertid kan en ta som utgangspunkt at kyststaten normalt vil utnytte sin folkerettslige kompetanse. Når man på norsk hold gjør unntak fra dette, skyldes det dog ofte hensynet til norske flaggstatsinteresser.»
- (59) Det meste av det materialet jeg har vist til gjelder ikke norsk beskatningsjurisdiksjon direkte, men samlet sett synes norsk havretts- og skipsfartspolitik i perioden vel forenlig med den forståelse at Stortingets intensjon ved vedtakelsen av petroleumsskatteloven ikke var å beskatte utenlandsk selskaps transport av olje fra norsk installasjon til norsk havn.
- (60) Ankemotparten har vist til opplysningene i Naas mfl., Norsk Internasjonal Skatterett, om at utlendinger ikke forut for denne saken er blitt beskattet for transport av olje fra norsk installasjon til norsk havn. Dette er ikke imøtegått fra statens side. Selv om dette segmentet har vært dominert av norske skip synes den unnlatte beskatning å indikere at skattemyndighetene ikke har hatt noen klar oppfatning av at petroleumsskatteloven § 1 åpner for slik beskatning. Det er for Høyesterett heller ikke fremlagt noen dokumentasjon for at norske skattemyndigheter i annen sammenheng i de første 20 år etter lovens vedtakelse har gitt uttrykk for det syn at det foreligger skatteplikt.
- (61) Problemstillingen berøres i forbindelse med innføring av de regler om begrensning i skatteplikt for utenlandsk eid skip i internasjonal fart, som i dag er inntatt i skatteloven § 2-34. Bestemmelse om dette ble i 1987 inntatt i skatteloven av 1911 § 23.

- (62) Lovendringen bygget på et forslag fra en arbeidsgruppe oppnevnt av Finansdepartementet den 10. desember 1985, med professor Zimmer som leder. I arbeidsgruppens mandat var det blant annet bestemt:
- «Arbeidsgruppen kan således legge til grunn at det ikke er aktuelt å gi skattefrihet for utenlandske investeringer i skip og borerigger knyttet til utvinning og drift av naturressurser på norsk eller utenlandsk kontinentalsokkel, samt transport av forsyninger eller drift av taubåter/lignende fartøy knyttet til virksomhet som nevnt.»
- (63) Utvalget viser i merknadene til denne begrensningen, men utdyper ikke begrensningens rekkevidde. Heller ikke i Ot.prp.nr.68 (1986-1987) sies det noe nærmere om den begrensning som var angitt allerede i arbeidsgruppens mandat. Spørsmålet om transport av olje i bulk fra norsk felt til norsk havn berøres ikke.
- (64) Den ordningen som ble innført omhandles av professor Zimmer i artikkelen «Noe om utenlandske skipsrederes skatteplikt til Norge», inntatt i Lov, Dom og Bok, festskrift til Sjur Brækhus, side 591 følgende [FEST-1988-sb-591]. I artikkelen viser Zimmer til en ikke publisert uttalelse fra Finansdepartementet:
- «I praksis er det oppstått spørsmål om tankskip som benyttes til bøyelasting på oljefelt, faller inn under bestemmelsen. I en upublisert uttalelse av 6. juli 1987 har Finansdepartementet lagt til grunn at skip anses å gå i internasjonal fart der det hovedsakelig går på utenlandske havner (i stor grad fra norsk sokkel), men også i atskillig grad med bøyelaster fra norsk sokkel til norsk havn.»
- (65) Uttalelsen synes å bygge på at transporten fra norsk felt til norsk havn ikke faller innunder petroleumsskatteloven § 1. For skipets øvrige inntekter kunne det naturligvis ha interesse å få avklart at det ikke forelå skatteplikt til Norge, men det må kunne legges til grunn at departementet ville ha presisert sitt syn om det mente at det forelå skatteplikt til Norge for deler av skipets inntjening. Zimmer reiser heller ikke problemstillingen.
- (66) I 1996 ble det vedtatt en omfattende omlegging av norsk rederibeskatning. De nye reglene ble inntatt i skatteloven av 1911 § 51 A, og er videreført i skatteloven av 1999 §§ 10-10 følgende. Det var politisk strid om hvordan ordningen skulle avgrenses, og det fremkom i denne forbindelse ulike syn på om transport av olje med bøyelaster fra norsk felt til norsk havn ble omfattet av petroleumsskatteloven § 1. Det er et sentralt poeng for meg at betydningen av disse uttalelsene må vurderes på bakgrunn av at det på dette tidspunkt, tyve år etter vedtakelsen av petroleumsskatteloven, ikke var etablert en allmennt akseptert forståelse av lovens rekkevidde i den aktuelle relasjon.
- (67) Da skatteloven ble endret, var Arbeiderpartiet, som var i regjeringsposisjon, i mindretall i Stortinget. Partiet hadde likevel flertallet i finanskomiteen. Det var betydelig uenighet mellom regjering og opposisjon om utformingen av reglene i det nye

skatteregimet, og lovgivningsarbeidet ble i atskillig utstrekning påvirket av de konstallasjonene jeg her har nevnt.

(68) I regjeringens forslag var adgangen til å delta i det nye skatteregimet betinget bl.a. av at selskapet ikke hadde inntekter som falt inn under petroleumsskatteloven. Da det ble kjent at skattemyndighetene la til grunn at dette innebar at rederier med inntekter fra supplyskip, ankerhåndteringsskip etc. ville falle utenfor ordningen, rettet Kristelig Folkepartis stortingsgruppe en henvendelse til Finansdepartementet med sikte på en oppklaring av det som ble fremstilt som en misforståelse. Finansdepartementet opprettholdt i et svar på henvendelsen 20. februar 1997 at ordningen ikke ville omfatte de offshorefartøyer som henvendelsen gjaldt.

(69) Dette ledet igjen til at representanter for det borgerlige flertall 30. april fremmet et privat lovforslag, jf. Dok.nr. 8:77 (1996-1997). Det ble i dette dokumentet fremmet forslag om at § 51 A-4 nr. 3 nytt andre punktum skulle lyde:

«Selskap innenfor ordningen kan likevel ha inntekt som oppebæres ved transport av personell eller forsyninger med skip eller ved drift av taubåter, forsyningsfartøy eller andre hjelpefartøy selv om slik virksomhet er nevnt i petroleumsskatteloven § 1.»

(70) Den foreslåtte tilføyelsen omfattet ikke bøyelasteskip, men det fremgikk entydig av forslaget at bakgrunnen for dette var at forslagsstillerne bygget på den lovforståelse at disse skipenes virksomhet ikke omfattes av petroleumsskatteloven § 1:

«I brevet fra finansministeren til Kristelig Folkepartis stortingsgruppe datert 20. februar 1997 (vedlegg 2), omtales ikke bøyelastere og shuttletankere. Dette er skip som både kan laste olje fra produserende felt til havs, men som også kan gå i ordinær tankfart. Forslagsstillerne legger til grunn at det ikke er tvilsomt at slike skip kan omfattes direkte av de nye rederiskattereglene i skatteloven § 51 A.»

(71) Departementet opprettholdt likevel, ved finansministerens brev 30. mai 1997 til finanskomiteen, den forståelse av petroleumsskatteloven som departementet tidligere hadde gitt uttrykk for.

(72) Flertallet i finanskomiteen fremmet ved Innst.O.nr.108 (1996-1997) forslag til lovendring i tråd med departementets syn på hva ordningen skulle omfatte. Mindretallet i komitéen, representantene for det borgerlige stortingsflertallet, ga sin tilslutning til Dokument 8 forslaget og ga videre sin tilslutning til det syn at bøyelasterne ikke omfattes av petroleumsskatteloven § 1, og at slik virksomhet dermed ikke var til hinder for at det aktuelle rederi kunne omfattes av de nye reglene for rederibeskatningen: «Disse medlemmer har også merket seg at bøyelastere/shuttletankere, etter departementets mening, skal regnes som internasjonal skipsfart - og altså ikke omfattes av petroleumsskattelovens § 1 - dersom et skip går i transport mellom oljefelt på norsk sokkel og utenlandsk havn. Men dersom skipet går i transport mellom norsk sokkel og norsk havn, skal skipet omfattes av petroleumsskatteloven.

Disse medlemmer finner en slik lovfortolkning verken naturlig eller hensiktsmessig. Disse medlemmer viser til at bøyelastere i liten grad har et fast seilingsmønster men veksler mellom norske og utenlandske havner og mellom ulike norske og utenlandske felt. Det vil derfor være både upraktisk og ulogisk om inntekter knyttet til frakter til norsk havn skal beskattes særskilt. Disse medlemmer fastholder derfor at bøyelastere/shuttletankere ikke er omfattet av petroleumsskatteloven § 1, men kommer inn under bestemmelsene i rederiskattereglenes § 51 A og legger en slik forståelse til grunn for denne fartøygruppen.»

- (73) Ved Stortingets behandling av lovforslaget førte representanten Einar Steensnæs (KrF) ordet på vegne av stortingsflertallet. Han sammenfattet flertallets syn på det spørsmål som er til behandling i saken her slik:

«Når det så gjelder de enkelte punktene, er det dessverre ikke tid til å gå gjennom dem. Jeg vil bare vise til merknadene og innstillingen. La meg bare få understreke at flertallet legger til grunn at bøyelastere og shuttletankere vil komme direkte inn under bestemmelsene i rederiskattereglenes § 51-A, og at flertallet derfor finner det unødvendig med lovendringer for å fastslå dette.»

- (74) Stortingsflertallet vedtok deretter lovendringen med den tilføyelse til § 51 A-4 nr. 3 som ble fremmet ved Dokument 8 forslaget.

- (75) Partene har opplyst at flertallets syn er lagt til grunn i senere ligningspraksis for så vidt gjelder spørsmålet om disse skipene omfattes av rederiskatteordningen. Som det fremgår av saken her, har staten imidlertid opprettholdt det syn Finansdepartementet ga uttrykk for under lovforberedelsen, at petroleumsskatteloven § 1 omfatter transport med bøyelastere fra norsk felt til norsk havn. Statens syn får ingen betydning for norske rederiers beskatningsforhold, men fører til at det oppstår skatteplikt for slike fraktinntekter for rederiselskaper i stater som Norge ikke har skatteavtale med, eller der spørsmålet eventuelt ikke er regulert i en skatteavtale.

- (76) Denne saken gir ikke foranledning til nærmere å avklare under hvilke omstendigheter etterarbeider kan/skal tillegges vekt. De særlige omstendigheter i saken her gjør at stortingsflertallets syn helt utvilsomt må tillegges vekt ved tolkingen av petroleumsskatteloven § 1.

- (77) Jeg har allerede vist til at tolkingsspørsmålet, forut for debatten om den nye rederibeskatningsordningen, ikke hadde noen klar løsning. Stortingsflertallets uttalte rettsoppfatning skjedde i direkte tilknytning til Stortingets funksjon som lovgiver.

- (78) Stortingsflertallets syn er ansett avgjørende i relasjon til rederiskatteordningen, at et rederi har inntekter fra slik transport er ikke til hinder for at rederiet faller inn under den nye ordningen, og det ville gi manglende sammenheng i regelverket om avgrensningen av hva som omfattes av petroleumsskatteloven § 1 skulle være ulik i de to relasjoner.

- (79) Saken gjelder dessuten et tolkingsspørsmål der overordnede skipsfartspolitiske synspunkter har relevans, og der tolkingen langt på vei må følge av hva som må legges til grunn om hva som var Stortingets intensjon da petroleumsskatteloven ble vedtatt.
- (80) I den grad det var tvil om forståelsen av petroleumsskatteloven § 1 før den avklaring som fant sted ved stortingsbehandlingen av rederiskatteloven, medførte denne etter mitt syn at tvilen ikke lenger var til stede.
- (81) Jeg er etter dette kommet til at petroleumsskatteloven § 1 ikke gir hjemmel for å beskatte utenlandske rederier uten annen tilknytning til Norge, for inntekter ved transport av olje med bøyelastere fra norsk felt til norsk havn.
- (82) Anken har ikke ført frem, og ankemotparten tilkjennes sakskostnader i medhold av hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Sakskostnader tilkjennes i samsvar med inngitt sakskostnadsoppgave.
- (83) Jeg stemmer for denne dom:
1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Teekay Nordic Holdings Inc. 400 062 - firehundretusenogsekstio - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (84) Dommer **Bergsjø**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (85) Dommer **Normann**: Likeså.
- (86) Dommar **Utgård**: Det same.
- (87) Justitiarius **Schei**: Likeså.
- (88) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne dom:
1. *Anken forkastes.*
 2. *I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Teekay Nordic Holdings Inc. 400 062 - firehundretusenogsekstio - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.*

Lagmannsrettsdommer

SkN 14-003 Gyldigheten av vedtak om arbeidsgiveravgift

Lovstoff: Skatteloven § 5-1, § 5-10, § 5-14. Folketrygdloven § 23-2.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 5. desember 2013, **sak nr.:** LB-2012-74636
Dommere: Lagdommer Tone Aasgaard, lagdommer Mary-Ann Hedlund, ekstraordinær lagdommer Jarle Amundsen. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2011-132796 – Borgarting lagmannsrett LB-2012-74636 (12-074636ASD-BORG/02).

Ankende part: Terratec AS (advokat Sven Olav Larsen)

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

Kort sammendrag:

Saken gjaldt gyldigheten av vedtak om økt arbeidsgiveravgift for et selskap, fordi det var beregnet for lav fordel vunnet ved arbeid for to ansatte/aksjonærer ved emisjon rettet mot dem. Domstolene kunne ikke prøve om fordelene ikke var vunnet ved arbeid, da denne påstanden ikke var påberopt for skatteklagenemnda. Lagmannsretten fant at to foregående aksjesalg ikke kunne legges til grunn som omsetningsverdien av aksjene ved emisjonen. Da kunne verdien settes lik aksjenes andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi, slik skattemyndighetene hadde gjort.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for Terratec AS for inntektsåret 2007.

Terratec AS ble stiftet 13. november 2003. Selskapets virksomhet er å utføre kartlegging, landmåling og innsamling av data med flybårne sensorer og å yte konsulenttjenester innenfor de samme fagområder. Terratec AS ble opprettet av 22 tidligere ansatte og konsulenter for Fjellanger Widerøe Geomatics AS, som gikk konkurs i 2003, for å videreføre deler av virksomheten der. Hver av aksjonærene eide like mange aksjer.

Kort etter stiftelsen ble det gjennomført en emisjon i selskapet. Selskapets aksjekapital utgjorde etter det 1 687 000 kroner fordelt på 1 687 aksjer pålydende 1 000 kroner. Aase og Hagbø eide henholdsvis 410 og 150 aksjer. Begge var med på etableringen av Terratec AS og på å få virksomheten i gang. Aase ble formelt ansatt i selskapet først i juni 2004 – som daglig leder – og Hagbø i mars/april samme år. Både Aase og Hagbø har vært – og er – medlemmer av selskapets styre, og Hagbø har også vært styreleder.

Kjøpesummen for « restene av » Fjellanger Widerøe Geomatics AS på ca to millioner kroner ble finansiert ved egenkapital og lån i Bank 1 Oslo AS. Etter det opplyste krevde banken –

etter at selskapet hadde inngått avtale med konkursboet og etter at lånetilsagn var gitt – tilleggssikkerhet for lånet. Tre av aksjonærene, Aase, Hagbø og Lars Lønaas, stilte sikkerhet for 300 000 kroner hver.

Det ble inngått aksjonæravtale 15. februar 2004. Samme dag ble det også inngått en tilleggsavtale, hvor det ble vist til at de tre aksjonærene hadde stilt sikkerhet i forbindelse med lånefinansieringen. Punkt 2 lyder slik:

Kompensasjon

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

A) Ved tildeling av utbytte, skal garantiaksjonærene forlods motta til fordeling seg i mellom i det forhold de har garantert, utbytte som tilsvarer akkumulert renteutgift til långiver på utbyttetidspunktet. (eller alternativt den provisjon som banken tar på bankgaranti)

B) Garantiaksjonærene kan på ethvert tidspunkt etter inngåelse av denne tilleggsavtale, kreve at det skjer en rettet emisjon til dem til pari kurs med det antall aksjer som hver av dem har stilt pant for.

Hagbø solgte 31. januar 2004 sine aksjer til moren, og Aase solgte samme dag 250 aksjer til sin søster. Enkelte småaksjonærer solgte også aksjer, slik at aktive aksjonærer eide færre enn 2/3 av aksjene. Samtlige aksjer ble solgt til pålydende, altså 1 000 kroner pr aksje. Hagbø og Aase kjøpte 31. oktober 2006 tilbake aksjene de hadde solgt for henholdsvis 2 000 og 1 500 kroner pr aksje. Transaksjonene ble gjort for å gå klar av delingsmodellen.

Ved brev 30. september 2006 til styret krevde Hagbø under henvisning til tilleggsavtalen at det skulle gjennomføres en emisjon rettet mot ham for aksjer til pari kurs tilsvarende 300 000 kroner. Aase viste i brev 14. oktober 2006 til styret til at han var kjent med at banken hadde akseptert å frafalle garantien, og opplyste at han ønsket å benytte sin rett til å konvertere garantibeløpet i 300 aksjer. Emisjonen skulle behandles på ordinær generalforsamling 28. juni 2007. Samme dag som generalforsamlingen gjorde også Lønaas krav gjeldende etter tilleggsavtalen punkt 2 B.

Generalforsamlingen vedtok at det skulle gjennomføres emisjon rettet mot Hagbø og Aase for 300 aksjer hver til pari kurs. Selskapets aksjekapital utgjorde etter dette 2 287 000 kroner fordelt på 2 287 aksjer. Lønaas' krav, som ble behandlet senere av selskapets organer, ble ikke tatt til følge.

Ved kapitalforhøyelsen ble det lagt til grunn at omsetningsverdien pr aksje var 2 000 kroner. Det ble innberettet 300 000 kroner som lønn for både Aase og Hagbø, beregnet ut fra at de hadde oppnådd en fordel ved kjøp av aksjene på 1 000 kroner pr aksje. Terratec AS betalte arbeidsgiveravgift av totalbeløpet på 600 000 kroner.

Skattekontoret tok i mai 2008 opp med Terratec AS at vederlaget for aksjene i 2006 og den kurs som var brukt ved fastsettelse av fordelten i 2007, framsto som lav ut fra selskapets drift/regnskap, og ba om kopi av takst-/verdivurderinger ved transaksjonene. Selskapet redegjorde skriftlig for hvordan aksjeverdien var fastsatt ved emisjonen, og pekte blant

annet på at det hadde skjedd to aksjeoverdragelser i 2006 og 2007, hvor det var lagt til grunn priser på henholdsvis 1 500 og 2 000 kroner pr aksje.

Skattekontoret vedtok 9. februar 2010 i endringssak å øke grunnlaget for arbeidsgiveravgiften for inntektsåret 2007 med 2 344 000 kroner. Begrunnelsen var at aksjene hadde blitt fastsatt med for lav verdi ved tegningen, og at verdien skulle ha vært satt til en matematisk andel av bokført verdi på tegningstidspunktet. Terratec AS hadde pr 31. desember 2004 en bokført egenkapital på 10 291 235 kroner, 13 904 365 kroner pr 31. desember 2005, 20 257 543 kroner pr 31. desember 2006 og 26 522 666 kroner pr 31. desember 2007.

Terratec AS påklaget vedtaket. Skatteklagenemnda fastholdt ligningen i vedtak 17. mars 2011. Også skatteklagenemnda la til grunn at aksjeoverdragelsene som dannet grunnlaget for selskapets vurdering av aksjenes verdi ikke kunne brukes som mål på markedsverdien.

Terratec AS reiste ved stevning 22. august 2011 til Asker og Bærum tingrett søksmål mot staten v/Skatt øst med påstand om at ligningen for 2007 skulle oppheves for så vidt gjaldt økningen i arbeidsgiveravgiften. Staten v/Skatt øst tok til motmæle.

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

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Terratec AS betaler kr 151.500,- - kronerethundreogfemtientusenfemhundre- i sakskostnader til Staten ved Skatt øst innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Terratec AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt 12. og 13. november 2013 i Borgarting lagmannsretts hus. Terratec AS var representert ved styremedlem Aase og møtte med sin prosessfullmektig. Staten var representert ved sin prosessfullmektig. Aase og fire vitner avga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboka.

Ankende part, Terratec AS, har i hovedtrekk anført:

Tingretten har uriktig avskåret selskapets anførsel om at en eventuell fordel som Aase og Hagbø oppnådde, ikke er skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, jf skatteloven § 5-1. Rettskildene som tingretten viste til – Rt-2001-1265 med videre henvisninger, Rt-2004-889 avsnitt 40, UTV-2011-1125 og Jens Edvin A. Skoghøys artikkel i TfR 2002 side 109 – gir ikke rom for avskjæring av anførsler av rettslig art, men av nye omstendigheter av faktisk art og nye bevis.

Terratec AS påberopte ikke nye faktiske omstendigheter eller bevis for tingretten. Foranledningen til tegningsretten ble påberopt overfor skattemyndighetene. Selskapet la imidlertid større vekt på spørsmålet om skatteplikt eller ikke overfor tingretten enn overfor ligningsforvaltningen. Skatteklagenemnda konstaterte – ved feilaktig rettsanvendelse – at det var oppnådd fordel vunnet ved arbeid. Dommen i Rt-2010-999 avsnittene 50-52 bekrefter at nye rettslige grunnlag ikke kan avskjæres. Ettersom domstolene prøver den samme privatrettslige disposisjonen som ligningsmyndighetene behandlet, må domstolene

kunne oppheve vedtaket på grunn av uriktig lovanvendelse, jf også Rt-1940-598, selv om Terratec AS for så vidt trakk feil konklusjon om skatteplikten i klagen til skatteklagenemnda.

Det er ikke slik tilknytning mellom tegningsretten og Aases og Hagbøs ansettelsesforhold, at den fordel de oppnådde ved emisjonen må anses vunnet ved arbeid. Foranledningen til at de fikk tegningsretten i 2004, var den risiko de påtok seg ved bankgarantiene, jf også ordlyden i tilleggsavtalen punkt 2 om at det er kompensasjon for denne risikoen. Alle aksjonærene ble spurt om de ville stille sikkerhet, men bare Aase, Hagbø og Lønaas var villige. Det kan ikke være avgjørende at Hagbø ikke var aksjonær da tilleggsavtalen ble inngått. For øvrig var verken han eller Aase ansatt i selskapet på det tidspunkt. Bakgrunnen for at Lønaas ikke fikk benytte tegningsretten var at det ikke lenger var noen garantirisiko, da han gjorde krav gjeldende.

Ettersom det var Terratec AS' egen feil at det ble innberettet 600 000 kroner som grunnlag for beregning av arbeidsgiveravgift, aksepteres at det skal betales avgift av dette beløpet.

Subsidiært bestrides at aksjenes markedsverdi ved emisjonen var høyere enn 2 000 kroner. Pål Gunnar Hvessers overdragelse i juni 2006 av sine 15 aksjer til selskapet for 1 500 kroner pr stykk og Martin Bordings overdragelse av sine 40 aksjer i april 2007 til selskapet for 2 000 kroner pr aksje, viser «med rimelig sikkerhet» aksjenes reelle salgsverdi ved emisjonen, jf forskrift 26. mars 1999 nr 14 § 5-14-1 [skal vel være forskrift 19 november 1999 nr. 1158 § 5-14-1]. Markedspris kan etableres selv om det dreier seg om få salg og selv om de ikke er til utenforstående, jf Frostating lagmannsretts dom 22. juni 1999 (UTV-1999-1417). Både Hvesser og Bording forklarte under ankeforhandlingen at de ikke anså seg forpliktet til å selge aksjene sine, men at de gjorde det fordi de trengte penger. Bording sa også at han var fornøyd med prisen.

At Terratec AS' revisor i april 2007 antok at en av de øvrige ansatte i selskapet ville kunne selge sine 50 aksjer for 1 500-2 000 kroner pr stykk, underbygger at selskapet la riktig markedsverdi til grunn ved emisjonen. Det at generalforsamlingen i fullmakten til styret hadde satt en maksimumspris på eventuelt erverv av egne aksjer, fulgte av loven.

Aksjenes markedsverdi berodde ikke på selskapets skattemessige formuesverdi, slik skatteklagenemnda la til grunn. En utenforstående kjøper ville ha lagt vekt på muligheten for utbytte. Terratec AS var nøktern med hensyn til tildeling av utbytte, og etter 2008 har det ikke blitt utbetalt noe.

Hvis lagmannsretten finner at 2 000 kroner ikke var reell salgsverdi ved emisjonen, bestrides ikke skattemyndighetens beregning av markedsverdien og dermed økningen i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget.

Terratec AS har lagt ned slik påstand:

1. Ligningen for Terratec AS for 2007 oppheves hva gjelder økningen i grunnlag arbeidsgiveravgift med kr 2 344 000,-, fastsatt ved Skatteklagenemnda Skatt østs vedtak av 17. mars 2011.
2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale Terratec AS sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Ankemosparten, staten v/skatt øst, har i hovedtrekk anført:

Domstolene kan ikke behandle anførsler om at emisjonen som ble registrert i 2007, utgjorde en fordel vunnet ved arbeid. Utgangspunktet er at domstolene kan prøve forvaltningens rettsanvendelse. Dette begrenses imidlertid av søksmålsfristen i ligningsloven § 11-1 nr 4 for prøving av «en ligningsavgjørelse». Av Borgarting lagmannsretts kjennelse 14. mars 2011 inntatt i RG-2011-335 framgår at skattyter ikke for domstolene kan gjøre gjeldende innvendinger mot poster som ikke har vært en del av klagen til skatteklagenemnda. Avgjørelsen følges opp av skattemyndighetene, jf Lignings-ABC 2012/13 side 892. Endringsvedtaket i vår sak gjelder fordelens størrelse, ikke grunnlaget for beskatning. Hvis man er innenfor samme saksforhold, står domstolene fritt ved rettsanvendelsen, jf Rt-1940-598.

Til dette kommer at forvaltningen må ha realitetsbehandlet et ligningsspørsmål for at en domstol skal kunne kontrollere det, jf Rt-2010-999. Domstolene skal ikke opptre som ligningsorgan. Hvis lagmannsretten prøver spørsmålet om den fordel emisjonen innebar var vunnet ved arbeid, bedømmer den et annet tema enn skattemyndighetene, som bare tok standpunkt til fordelens størrelse. Videre bedømmer lagmannsretten eventuelt et annet faktum, nemlig det som belyser inngåelsen av tilleggsavtalen. Endelig vil lagmannsretten i så fall bedømme en annen privatrettslig disposisjon enn den skatteklagenemnda bygget på, nemlig arbeidstilknytningen ved erverv av retten til innløsning i form av tilleggsavtalen fra 2004 og de etterfølgende omstendigheter. Skattemyndighetene har imidlertid bare behandlet emisjonen i 2007. Bevisavskjæringsreglene er av mindre interesse i vår sak.

Subsidiært gjøres gjeldende at fordelene Aase og Hagbø oppnådde ved emisjonen var vunnet ved arbeid, jf skatteloven § 5-1. Det var deres arbeid for selskapet som var foranledningen til at de fikk rett til å kjøpe aksjer til en pris som ikke ble oppregulert med verdien.

Spørsmålet i vår sak er om det for Aase og Hagbø ble innberettet riktig fordel oppnådd ved emisjonen i 2007, og om grunnlaget for arbeidsgiveravgift for Terratec AS dermed ble korrekt. Fordelen utgjør differansen mellom aksjenes omsetningsverdi og innløsningsprisen, jf skatteloven § 5-10 bokstav a jf § 5-14 tredje ledd.

Etter statens syn var ikke 2 000 kroner den reelle salgsverdi for aksjene. Pr utløpet av 2007 var aksjenes underliggende verdi 11 587 kroner. Den pris Aase og Hagbø betalte ligger så langt unna denne verdien at forskjellen ikke kan forklares med omsetnings-begrensningene som førte til at aksjene hadde redusert likviditet, jf Borgarting lagmannsretts overskjønn 18. desember 2006 – Flesberg (LB-2006-53528) og omtalen av Høyesteretts dom 10. oktober 2007 i samme sak [HR-2007-1731-A] i Tidsskrift for Forretningsjus 2007-4 [TFF-2007-271]. Ved Hvessers og Bordings salg til Terratec AS var markedsmekanismen blokkert ved at den eneste kjøperen ikke kunne betale mer enn 2 000 kroner. De kontaktet ingen andre mulige kjøpere. Hvesser og Bording var ikke jevnbyrdige med Terratec AS ved salgene. De hadde verken økonomisk innsikt eller noen oppfatning av hvordan aksjene skulle verdsettes, og følgelig ikke slik informasjon som ga dem grunnlag for å forhandle om prisen. Hvesser trodde dessuten trolig at han måtte selge aksjene og at han ikke kunne selge til andre enn selskapet. Ett salg – det til Bording – gir ikke uttrykk for markedsverdien, jf ovennevnte forskrift § 5-14-1. Ettersom Aase og Hagbø sammen fikk flere enn 50 % av aksjene etter emisjonen, fikk de mulighet til å øve innflytelse på selskapet. Selv om det neppe er grunnlag for å si at de skulle betale «kontrollpremie» for aksjene, skulle de i alle fall ikke ha noen minoritetsrabatt.

Revisors verdivurdering angir heller ikke aksjenes reelle salgsverdi ved emisjonen, jf at alle Terratec AS' eiendeler uriktig ble nedskrevet med 25 %.

Staten v/ skatt øst la ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten ved Skatt Øst tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsrett.

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten, og bemerker:

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om økning av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for Terratec AS for inntektsåret 2007. Skatteklagenemndas vedtak bygger på at Aase og Hagbø ved emisjonen samme år mottok en fordel vunnet ved arbeid, som er skattepliktig etter skatteloven § 5-1, og som er større enn den som ble innberettet. Det utløste plikt for selskapet til å betale økt arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven § 23-2.

Det første spørsmålet lagmannsretten må ta standpunkt til, er om domstolene kan prøve Terratec AS' innsigelse om at Aase og Hagbø ikke mottok noen fordel vunnet ved arbeid.

For domstolene er det lovligheten av ligningsmyndighetenes – her skatteklagenemndas – vedtak som skal prøves. Ved denne prøvingen står domstolene fritt i sin rettsanvendelse. Det er således sikker rett at domstolene kan opprettholde et ligningsvedtak på annet rettslig grunnlag enn det ligningsmyndighetene bygget på, jf Høyesteretts dom inntatt i Rt-2010-999 (First Securities ASA) avsnitt 46. Domstolene kan imidlertid bare prøve gyldigheten av den ligning som foreligger, jf dommen avsnitt 48. Poenget er at domstolene ikke kan ta stilling til et annet saksforhold enn det ligningsmyndighetene gjorde, og dermed i realiteten opptre som ligningsorgan, jf dommen avsnitt 49.

Terratec AS innberettet og Aase og Hagbø oppga i sine selvangivelser for 2007 som lønn 1 000 kroner for hver av aksjene de tegnet ved emisjonen. De ble – så vidt skjønnes – påstandslignet, og Terratec AS betalte arbeidsgiveravgift av det samlede beløp på 600 000 kroner. Skattekontoret tok i 2008 i endringssak for Terratec AS opp spørsmålet om vederlaget for aksjene og den kurs som var benyttet ved fastsettelse av fordelene var for lav, jf ligningsloven § 9-5 nr 1. Terratec AS bestred ikke at den fordel Aase og Hagbø hadde mottatt var vunnet ved arbeid. Skattekontoret konstaterte i sitt vedtak bare at enhver fordel som er vunnet ved arbeid er skattepliktig og konsentrerte seg om størrelsen på fordelene.

I klagen til skatteklagenemnda skrev advokat Sven Olav Larsen, som da representerte selskapet, blant annet:

Spørsmålet i saken er om Aase og Hagbø hadde en «fordel vunnet ved arbeid» etter skatteloven § 5-1 første ledd som skal inngå i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift for TerraTec for 2007, jf. folketrygdloven § 23-2 første ledd første punktum jf. ligningsloven § 6-2 bokstav a, og størrelsen på denne fordelene.

— — —

For at det skal foreligge en fordel, må skattyter ha mottatt noe vederlagsfritt eller til underpris. Etter vår oppfatning kan det stilles spørsmål ved om Aase og Hagbø i det hele tatt mottok noen fordel: Retten til å tegne aksjer til pålydende var en kompensasjon for at Aase og Hagbø privat hadde stilt sikkerhet på kr 300 000 for Terra Tecs gjeld. Da man skulle forsøke å videreføre en virksomhet som hadde gått konkurs, innebar dette en åpenbar risikoeksponering.

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

Spørsmålet i saken er derfor hva fordelene Aase og Hagbø hadde i forbindelse med kapitalforhøyelse i TerraTec 28.06.2007, kan verdsettes til. Skattekontoret har verdsatt denne fordelene til aksjenes andel av Terratecs skattemessige verdier. Dette er det ikke grunnlag for.

Skatteklagenemnda skrev i sitt vedtak:

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

Deretter drøftet nemnda aksjenes antatte salgsverdi, konkluderte med at Aase og Hagbø hadde mottatt den fordel som skattekontoret hadde beregnet som skattepliktig arbeidsinntekt, og at beløpet følgelig skulle inngå i Terratec AS' arbeidsgiveravgiftsgrunnlag.

I Rt-2010-999 viste Høyesterett til Rt-2008-1510, og skrev i avsnitt 51 og 52:

Som det fremgår av denne dommen, er det altså en forutsetning at domstolene behandler den samme privatrettslige disposisjon som ligningsmyndighetene. Det man ellers først og fremst kan trekke ut fra avgjørelsene, er det grunnleggende at domstolene ikke skal opptre som ligningsorgan. Grensen blir her i noen grad skjønsmessig. Det finnes imidlertid ikke noe eksempel i høyesterettspraksis der en ligning er opprettholdt ut fra en vurdering av en annen transaksjon eller begivenhet enn den ligningsmyndighetene mente var utløsende for vedtaket.

I vår sak er kravet til kontradiksjon under domstolsbehandlingen varetatt. Det er heller ikke omstridt at begge grunnlag var tema for behandling i ligningsforvaltningen. Jeg kan heller ikke se at det for domstolene er bragt inn et annet faktum enn det som forelå for Riksskattenemnda. Spørsmålet må imidlertid være om det for domstolene er bragt inn til bedømmelse en annen privatrettslig disposisjon enn den nemndas vedtak bygget på.

I vår sak ble – foranlediget av Terratec AS' klage – spørsmålet om den fordel vi står overfor var vunnet ved arbeid eller ikke, eksplisitt utelatt ved skatteklagenemndas behandling av saken. Dette var altså ikke tema ved ligningsbehandlingen.

Hvis lagmannsretten skal ta standpunkt til om Aase og Hagbø fikk en fordel ved arbeid, må den dessuten vurdere et annet faktum enn det skattemyndighetene gjorde. Det faktum ligningsmyndighetene behandlet, var det som var relevant for å bedømme aksjenes reelle salgsverdi ved emisjonen i 2007. Dette var særlig spørsmålet om det hadde skjedd forutgående aksjesalg, om de var reelle, om prisen representerte markedsverdi, herunder om aksjene var søkt solgt på det åpne marked, betydningen av revisors verdivurdering etc. Det sentrale faktum ved vurdering av om Aase og Hagbø fikk en fordel ved arbeid, er et annet. Det medfører tolking av innholdet i og omstendighetene omkring inngåelsen av tilleggsavtalen i 2004, man må blant annet bedømme betydningen av at Aase og Hagbø - i alle fall formelt sett – verken var aksjonærer eller ansatt da avtalen ble inngått, og

betydningen av at Aase og Hagbø – i motsetning til Lønaas – fikk benytte sin rett til emisjon, selv om det synes å ha vært klart at banken hadde frafalt garantien.

Endelig vil domstolsprøving av om vi står overfor en fordel vunnet ved arbeid innebære prøving av en annen privatrettslig disposisjon enn den skatteklagenemndas vedtak bygger på. Nemnda bedømte emisjonen i 2007. Avgjørende for hva slags fordel som er oppnådd, er betydningen av Aases og Hagbøs arbeidstilknytning ved inngåelsen av tilleggsavtalen i 2004.

På denne bakgrunn er lagmannsretten enig med staten – og tingretten – i at domstolene ikke kan behandle Terratec AS' anførsel om at Aase og Hagbø ikke har oppnådd noen fordel ved arbeid.

Lagmannsretten bemerker at Terratec AS under ankeforhandlingen uttrykkelig gjorde det klart at selskapet ikke påberopt seg saksbehandlingsfeil, som skulle bestå i at nemnda ikke behandlet spørsmålet om den fordel som ble avgiftsbelagt var vunnet ved arbeid. En slik anførsel ville for øvrig ha harmonert dårlig med at Terratec AS i klagen til skatteklagenemnda presiserte at selskapet lot dette spørsmålet ligge.

Det neste spørsmålet lagmannsretten skal ta standpunkt til, er om størrelsen på den fordel Terratec AS beregnet arbeidsgiveravgift av etter emisjonen i 2007 var riktig. Det beror på om det var korrekt å legge til grunn at hver av aksjene var verdt 2 000 kroner.

Det følger av skatteloven § 5-1 jf § 5-10 bokstav a at fordel vunnet ved arbeid omfatter ytelser som omhandles i § 5-14. § 5-14 tredje ledd bokstav a omfatter fordel ved innløsning av rett til erverv av aksje i arbeidsforhold. Etter nr 1 i samme bestemmelse skal fordelene fastsettes slik:

Ved innløsning av rett til erverv av aksje eller grunnfondsbevis settes fordelene til differansen mellom aksjens eller grunnfondsbevisets omsetningsverdi og innløsningsprisen, fratrukket skattyters kostpris for retten.

I forskrift 26. mars 1999 nr 14 til utfylling og gjennomføring mv av skatteloven heter det i § 5-14-1:

Dersom en aksjes reelle salgsverdi ikke med rimelig sikkerhet kan fastsettes på annen måte, kan den beregnes ut fra børsverdi, notering på meglerliste, eller settes lik aksjens andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi.

I Lignings-ABC 2007/08 heter det om fastsetting av salgsverdi for ikke-børsnoterte aksjer – som vi har å gjøre med i vår sak – i punkt 2.3.2:

Utgangspunktet er at aksjene skal verdsettes til antatt salgsverdi. Dersom det i tiden rundt ervervstidspunktet har vært foretatt reelt salg av denne type aksjer, vil prisen som er oppnådd ved slikt salg som oftest kunne anses som et mål på omsetningsverdien. – – –

Terratec AS har ikke bestridt at det er omsetningsverdien på tidspunktet for registrering av emisjonen som er avgjørende. Det er videre på det rene at hver aksjes andel av Terratec AS' underliggende bokførte verdi var 11 587 kroner ved utløpet av 2007.

Før emisjonen hadde det vært liten omsetning av aksjer i Terratec AS. Bortsett fra Aases og Hagbøs salg og tilbakekjøp av aksjer til egne familiemedlemmer, var det to salg i 2004. På

Gunnar Hvesser overdro i juni 2006 sine 15 aksjer til Terratec AS for 1 500 kroner pr aksje og Martin Bording solgte i april 2007 hver av sine 40 aksjer til selskapet for 2 000 kroner.

Generalforsamlingen i Terratec AS hadde før Hvessers salg i juni 2006 gitt styret fullmakt til å kjøpe egne aksjer for inntil 2 000 kroner pr aksje. Formålet var å kunne gi nyansatte mulighet til å kjøpe aksjer i selskapet.

Tingretten skrev følgende om Hvessers og Bordings vitneforklaringer:

Både Hvesser og Bording fremhevet under sine forklaringer for retten at de ikke hadde gjort forsøk på å selge aksjene til andre enn selskapet. Hvesser fremhevet i forlengelsen av dette at han dessuten trodde at han bare kunne selge til selskapets ansatte. Han fremhevet for øvrig at han også trodde at han måtte selge aksjene ettersom han hadde sluttet i Terratec AS. Selskapet tilbød en pris på kr 1.500,- pr aksje, som han syntes var altfor lavt. Han trengte imidlertid pengene og valgte derfor å akseptere tilbudet.

Videre viste tingretten til e-postkorrespondanse i forkant av salget mellom Hvesser og daværende styreleder i Terratec AS, Ole Jørgen Skavhaug. Skavhaug skrev 19. juni 2006 til Hvesser:

I følge aksjonæravtalen som ble vedtatt på ekstraordinær generalforsamling i TerraTec 15. februar 2004, skal aksjonærer som ikke lenger er ansatt i Terratec AS, tilby sine aksjer for salg. Dette skal skje innen 1 år etter at aksjonæren slutter i firmaet. Siden du ikke lenger er ansatt i TerraTec AS ønsker selskapet at du selger dine aksjer. På siste ordinære generalforsamling fikk styret i TerraTec fullmakt fra generalforsamlingen til å erverve egne aksjer. TerraTec har dermed mulighet til å kjøpe dine aksjer slik at vi kan tilby disse til nyansatte i firmaet.

Vi tilbyr deg kr 1500,- pr aksje, totalt kr 22500,- for alle dine 15 aksjer.

Hvesser svarte 20. juni 2006:

Har fått et inntrykk av at de er verdt mye mer en det men jeg kan ikke så veldig mye om aksjer heller, bare lurer siden likningsverdien på mine aksjer i selvangivelsen var ca 80.000.

Og så lurer jeg på hvordan et salg foregår ...

Skavhaug skrev i e-post 20. juni 2006:

Verdien på aksjene er jo egentlig det markedet er villig til å gi. Ligningsverdien kommer frem gjennom opptjent egenkapital i selskapet. Pga et par gode år i Terratec vil ligningsverdien bli såpass høy. Disse summene blir først reelle den dagen hele firmaet blir solgt til en ekstern kjøper. Slik det ser ut nå er det høyt opp og langt frem til noe slik kan skje. Hvis du tilbyr dine aksjer til andre er det neppe noen som er villig til å betale ligningsverdien for å få et eierskap på under 1 %. Muligheten for at du kan få noe mer enn det vi kan tilby ved et direktesalg til ansatte i TerraTec, kan jo være tilstede.

Det som står i aksjonæravtalen er at selger skal ha igjen pari kurs + NIBOR rente + 1 % ved et salg. Vårt tilbud er langt over dette. – – –

Tingretten la til grunn at Hvesser solgte sine aksjer i den tro at de måtte selges, og at det forelå salgsrestriksjoner ved at aksjene bare kunne selges til selskapets ansatte. Under ankeforhandlingen forklarte imidlertid Hvesser at han mente seg feiltolket av tingretten, og at han både da og nå mente at han kunne selge aksjene til hvem som helst. Han hadde tenkt på dette etter at han en uke forut for ankeforhandlingen hadde vært i kontakt med Terratec AS og lest tingrettens dom. Samtidig forklarte han for lagmannsretten at han i 2006 ikke tenkte noe særlig over om han kunne selge til andre. For ham var aksjene bare papirer på selvangivelsen, han hadde ikke innsikt i Terratec AS' økonomi, han snakket ikke med andre enn foreldrene om salg, og han trengte pengene.

Bording forklarte under ankeforhandlingen at han i 2007 hadde oppfattet det slik at han kunne velge å bli sittende med aksjene sine selv om han sluttet i Terratec AS, eller han kunne selge til hvem han ville. Han hadde imidlertid, uten å undersøke det nærmere, antatt at ingen andre enn selskapet og de ansatte kunne ha interesse av hans lille aksjepost, og han la til grunn at kollegene allerede hadde de aksjene de ønsket eller hadde økonomi til. Bording sa at han ikke var regnskapskyndig – han har teknisk utdanning – men at han hadde vært kjent med Terratec AS' regnskaper i den utstrekning de var blitt presentert på generalforsamlinger. Han husket ikke om han i 2007 var klar over til hvilken maksimumspris selskapet kunne kjøpe egne aksjer. Bording bedømte det den gang slik at det var bedre å akseptere Terratec AS' tilbud om å kjøpe aksjene for 2 000 kroner pr stykk enn å bli sittende med dem.

Lagmannsretten legger til grunn at markedspris på aksjer kan etableres selv om det har skjedd få salg og selv om de ikke var til utenforstående. Det må imidlertid bedømmes konkret om de priser som er blitt oppnådd, angir aksjenes reelle salgsverdi med rimelig sikkerhet, jf den foran siterte forskriften.

I dommen inntatt i Rt-2007-1392 – som gjaldt omsetningsverdien ved innløsning etter nektelse av samtykke til overdragelse av aksjer i Flesberg Elektrisitetsverk AS, jf aksjeloven § 4-17 første ledd nr 4 – hadde det funnet sted begrenset omsetning av aksjer, og i hovedsak ved at eksisterende eller nye aksjonærer hadde kjøpt aksjer av selskapet selv for 3 500 kroner. Styret kontrollerte prisen. Videre krevde aksjeoverdragelser styrets samtykke, men slikt samtykke kunne ikke nektes under nærmere angitte omstendigheter. Kjøperen som krevde innløsning, hadde kjøpt aksjer for høyere pris enn den som ellers hadde vært oppnådd, noe lagmannsretten la til grunn at kunne forklares med strategiske hensyn. Denne kjøperen ble betegnet som en profesjonell investor med fullt innsyn i alle forhold som gjaldt Flesberg Elektrisitetsverk AS, og kjøperen var klar over at det neppe ville bli gitt samtykke til ervervet. Høyesterett skrev i avsnitt 50:

Som lagmannsretten har konstatert, forelå det ikke et «velfungerende marked» for omsetning av aksjen da innløsningskravet ble fremsatt. Men at omsetningen ikke fullt ut tilfredsstillte kravene til et slikt marked, betyr ikke nødvendigvis at de underliggende verdier skal legges til grunn. Også det aktuelle salget kan gi indikasjoner på omsetningsverdien.

Høyesterett konkluderte med at det ikke bygget på uriktig rettsanvendelse da lagmannsretten kom til at det fantes en omsetningsverdi på 3 500 kroner for aksjene, som kunne legges til grunn. Høyesterett bemerket at omsetningsbegrensninger fører til redusert likviditet i aksjen, og at det kan medføre betydelig reduksjon av markedspris – «fra 5-60 %, etter det opplyste».

Som nevnt hadde det også vært liten omsetning av Terratec AS' aksjer før emisjonen. Aases og Hagbøs salg og tilbakekjøp av aksjer til egne familiemedlemmer og de to salgene i 2004 gir ingen veiledning for omsetningsverdien i 2007.

Hvessers salg skjedde mer enn ett år før emisjonen, hvilket i seg selv begrenser relevansen av salget. Til dette kommer at lagmannsretten – som tingretten – legger til grunn at Hvesser i 2006 mest sannsynlig trodde at han måtte selge aksjene, og at de bare kunne selges til selskapet selv eller dets ansatte. Det framgikk av hans vitneforklaring at han ikke visste noe om aksjenes verdi.

Verken Hvesser eller Bording hadde særlig økonomisk innsikt, og ingen av dem hadde noen begrunnet oppfatning om hvordan aksjene skulle verdsettes. De var følgelig ikke jevnbyrdige med Terratec AS ved «forhandling» om prisen. Ingen av dem visste at selskapet hadde satt en øvre beløpsgrense på 2 000 kroner pr aksje for eget erverv. Begge trengte penger, og tok det de ble tilbudt.

Bording antok at ingen andre enn selskapet ville ha interesse av å kjøpe hans aksjer. Han gjorde riktig nok ikke noe forsøk på å teste markedet, men det er grunn til å tro at han hadde rett. Terratec AS ble etablert for å videreføre deler av virksomheten til et selskap som hadde gått konkurs, og det hadde bare vært i funksjon i tre-fire år. På den annen side gikk selskapet bra, og det hadde stadig økende overskudd. Det var blitt utdelt utbytte hvert år. Lagmannsretten anser det likevel lite sannsynlig at utenforstående ville ha vist særlig interesse for å kjøpe så små aksjeposter som Bording og Hvesser solgte. Både av den grunn, og på grunn av maksimumsprisen generalforsamlingen hadde satt for styrets erverv av aksjer, var følgelig Hvessers og Bordings aksjer lite likvide. Det tilsier at omsetningsverdien av deres aksjer kunne være betydelig lavere enn aksjenes andel av selskapets underliggende verdi. Ved utgangen av 2007 utgjorde hver aksjes andel av den underliggende verdien 11 587 kroner. Om det legges inn en maksimal likviditetsrabatt på 60 %, skulle omsetningsverdien for Bordings aksjer likevel være betydelig høyere enn 2 000 kroner, nemlig over 4 500 kroner.

Til dette kommer at salgene av de to små aksjepostene ikke er representative ved fastlegging av omsetningsverdien ved emisjonen som var rettet mot Aase og Hagbø. Ved emisjonen fikk de sammen mer enn 50 % av aksjene. De hadde følgelig en annen eierinteresse enn Hvesser og Bording, og det legges til grunn som overveiende sannsynlig at det påvirket aksjenes omsetningsverdi. Det vises til Ulf Larsen: «Fastsettelse av vederlaget ved innløsning av aksjer» i Tidsskrift for Forretningsjus 2007-4 [TFF-2007-271] og Sverre Dyrnes: «Innløsning av aksjer etter aksjeloven og allmennaksjeloven – en taksonomi for verdibegreper» punkt 4, inntatt i Tore Bråthen: «Moderne forretningsjuss» side 94 flg. Ettersom verken Aase og Hagbø hver for seg fikk noen aksjemajoritet, er det ikke grunnlag for å gjøre tillegg for «kontrollpremie» ved verdivurderingen. Men det er grunn til å tro at aksjene fikk økt verdi for dem ved den mulighet de sammen fikk til å øve innflytelse på selskapet. I alle fall fikk Aase og Hagbø ved emisjonen så store aksjeposter at det ikke er grunnlag for å legge inn noen minoritetsrabatt ved fastsetting av aksjenes verdi ved emisjonen.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at salget av Bordings aksjer til 2 000 kroner pr stykk ikke angir verdien av aksjene ved emisjonen med rimelig sikkerhet.

Terratec AS' revisor antok i brev 11. april 2007 til en av selskapets øvrige ansatte – supplert ved redegjørelse 11. juni 2008 til skattekontoret – at han pr 30. juni 2005 ville ha kunnet oppnå 1 500-2 000 kroner ved salg av sine 50 aksjer. Etter lagmannsrettens syn gir heller ikke denne verdivurderingen noen veiledning om aksjenes omsetningsverdi ved emisjonen.

Dels dreide den seg om verdien av en minoritetspost mer enn to år tidligere. Dels bygde revisors verdivurdering på selskapets «slakteverdi», og slik at han uriktig hadde skrevet ned også selskapets betydelige bankinnskudd og ikke tapsutsatte fordringer med 25 %.

Når lagmannsrettens konklusjon er at den ikke kan legge Hvessers og Bordings salg til Terratec AS til grunn som omsetningsverdien ved emisjonen, er omsetningsverdien etter ovennevnte forskrift § 5-14-1 satt lik aksjenes andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi. Terratec AS har ikke bestridt skattemyndighetens beregning av denne.

Etter dette forkastes Terratec AS' anke over punkt 1 i tingrettens dom.

Staten v/ Skatt øst har vunnet ankesaken, og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd krav på full erstatning for sine sakskostnader for lagmannsretten fra Terratec AS. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta selskapet fra erstatningsansvaret etter § 20-2 tredje ledd. Statens prosessfullmektig har i samsvar med tvisteloven § 20-5 tredje ledd lagt fram kostandsoppgave på 102 812 kroner inkludert merverdiavgift, som i sin helhet utgjør salær. Lagmannsretten finner utgiftene nødvendige, og legger oppgaven til grunn.

Lagmannsretten legger sitt resultat til grunn også ved avgjørelsen av sakskostnadene for tingretten, jf tvisteloven § 20-9 andre ledd. Lagmannsretten slutter seg til tingrettens sakskostnadsavgjørelse, slik at også Terratec AS' anke over domsslutningen punkt 2 forkastes.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. Terratec AS betaler innen to uker fra forkynnelsen av dommen til staten v/ Skatt øst sakskostnadene for lagmannsretten med 102.812 – etthundreogtotusenåttehundreogtolv - kroner.

SkN 14-004 Grunnlaget for sykepengene

Lovstoff: Folketrygdloven § 8-30

Eidsivating lagmannsrett: Dom av 19. desember 2013, **sak nr.:** LE-2013-68514

Dommere: Lagdommer Bodil Thorp Myhre, lagdommer Terje Hoffmann, tilkalt dommer, sorenskriver Elisabeth B. Løvold. **Saksgang:** Trygderetten (TRR-2012-1420) – Eidsivating lagmannsrett LE-2013-68514 (13-068514FØR-ELAG/).

Ankende part: A (selvprosjederende)

Ankemotpart: Arbeids- og Velferdsdirektoratet (advokat Ståle Haugsvær).

Kort sammendrag:

En 51 år gammel kvinne anførte at hun ville ha hatt en månedsinntekt på 30 000 kroner, dersom hun ikke hadde blitt sykemeldt, og at sykepengegrunnlaget skulle fastsettes ut i fra dette. Lagmannsretten kom til at sykepengegrunnlaget var korrekt fastsatt, og frifant staten. Kvinnen hadde ikke sannsynliggjort at hun ville hatt en høyere pensjonsgivende inntekt, enn det hun hadde hatt de tre forutgående årene. Det ble ikke tatt hensyn til lønnsutbetalinger som ikke var innberettet på sykemeldingstidspunktet.

Saken gjelder gyldigheten av Trygderettens kjennelse om fastsettelse av sykepengegrunnlaget.

Sakens bakgrunn:

A er født 0.0.1962. Hun har hatt ulike jobber fra 1991, jevnt over med lave inntekter. På grunn av ektefellens arbeidssituasjon, har A jobbet mye deltid.

I oktober 2007 startet A å arbeide 100 % i firmaet X, som ble eid og drevet av hennes ektefelle. X er et såkalt norskregistrert utenlandsk foretak (NUF). Den 2. april 2009 etablerte A og ektefellen firmaet Y AS. Selskapet drev med bearbeiding og maling av trevirke, og var en videreføring av den virksomheten som ble drevet i X. Ifølge A var det av hensyn til seriøsitet og potensiell kundemasse, ønskelig å drive virksomheten i et aksjeselskap i Norge, fremfor et NUF. A ble registrert som fast ansatt i Y fra 1. juni 2009. Registreringen i AA-registeret ble først foretatt 22. oktober 2009.

X ble slått konkurs 16. september 2009. Under bobehandlingen ble det avdekket at A og ektefellen hadde hver sin mellomregningskonto i selskapet, hvor de skyldte selskapet henholdsvis kroner 194 758 og kroner 169 086. Ifølge A og ektefellen var dette lønn som var ført, men ikke innberettet til skattemyndighetene. Det oppstod senere uenighet mellom boet og A om beløpene på mellomregningskontoene tilhørte A og ektefellen eller boet. Ettersom det ikke var midler til å fortsette bobehandlingen, forfulgte ikke boet kravene. Beløpet på mellomregningskontoen til A, ble deretter innberettet som skattepliktig lønn for 2009, og A ble etterlignet for kroner 194 758 for inntektsåret 2009. Ved den ordinære likningen for 2009, datert 20. oktober 2010, er A oppført med en personinntekt på kroner 253 175. I den endrede likningen for 2009, datert 9. november 2011, der det er tatt hensyn til beløpet på mellomregningskontoen, er hun oppført med en personinntekt på kroner 447 933. For lagmannsretten opplyste A at beløpet på mellomregningskontoen i realiteten var lønn for året inntektsåret 2008. Bakgrunnen for at beløpet ikke var innberettet, skyldtes ifølge A regnskapsføreren. Hun hadde selv bedt ham om å innberette lønnen flere ganger, uten at det ble gjort.

For inntektsårene 2006, 2007 og 2008 er det rapportert inn følgende pensjonsgivende inntekter for A: kroner 81 639, kroner 76 559 og kroner 83 801.

Den 6. august 2009 ble A 100 % sykemeldt, og hun fremsatte krav om sykepenger fra folketrygden. A opplyste at hun hadde en månedsinntekt på kroner 30 000, og det ble for perioden 24. august 2009 til 31. oktober 2009, utbetalt sykepenger i henhold til dette. 15. desember 2009 fattet NAV Forvaltning Skedsmo et omgjøringsvedtak, der sykepengegrunnlaget ble satt til kroner 89 644, basert på den pensjonsgivende inntekten for de tre forutgående årene, jf. folketrygdloven § 8-30 tredje ledd. A påklaget omgjøringsvedtaket til NAV Klageinstans, som i

vedtak av 28. oktober 2010 ikke tok klagen til følge. NAV Klageinstans vedtak ble deretter påklaget til Trygderetten, som avsa kjennelse med slik slutning 28. september 2012 (TRR-2012-1420):

Vedtaket truffet av NAV Klageinstans Oslo og Akershus den 28. oktober 2010 stadfestes.

A innga stevning til Eidsivating lagmannsrett 5. april 2013. Staten v/Arbeids- og velferdsdirektoratet tok til motmæle. Hovedforhandling ble avholdt i tinghuset på Hamar 14. november 2013. A var selvprosjederende. Det ble ikke ført noen vitner, men foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Staten har i det vesentlige anført:

Trygderettens kjennelse er gyldig.

Spørsmålet for lagmannsretten er hvorvidt A kan sannsynliggjøre en innberettet pensjonsgivende inntekt på sykemeldingstidspunktet, som overstiger kroner 89 644. Eventuelt om A kan sannsynliggjøre at hun fra sykemeldingstidspunktet ville ha begynt å innberette høyere lønn, selv om hun ikke hadde gjort det tidligere. Det er uten betydning at skattemyndighetene har etterlignet henne, idet inntekt som er holdt unna skattemyndighetene ikke er pensjonsgivende inntekt.

Det er A som må sannsynliggjøre en høyere inntekt, og det er et særlig krav til notoritet. Kravet til notoritet må også være strengt ettersom A var ansatt i eget firma. Når A hevder at inntekten hennes ville øke vesentlig fra tidligere, må det foreligge et skjerpet beviskrav.

Ved vurderingen av hvilken lønn A ville ha i fremtiden, skal det bare tas hensyn til det faktum som var tilgjengelig da hun ble sykemeldt. Hvis A skal ha krav på et høyere sykepengegrunnlag enn pensjonsgrunnlaget for de tre forutgående årene, må arbeidssituasjonen hennes på sykemeldingstidspunktet være fast og varig endret. Det er den ikke. Pensjonspoengene som skal danne grunnlaget for sykepengene, må videre være fastsatt før sykemeldingsperioden startet, dvs. før 6. august 2009. Dette gjelder desto mer for A, som var ansatt i eget selskap. A må bære risikoen for at dette ikke ble gjort.

Etter statens syn har A ikke sannsynliggjort at hun ville ha hatt en høyere pensjonsgivende inntekt enn kroner 89 644, fra 6. august 2009 og ett år fremover. Det vises i den sammenheng til at A ikke var innmeldt i arbeidstakerregisteret på sykemeldingstidspunktet, at hun ikke hadde mottatt fast lønn fra selskapet, og at det ikke var innberettet lønn fra Y på sykemeldingstidspunktet. Y var ifølge A selv en fortsettelse av det gamle firmaet X, og det er da ikke sannsynliggjort at det forelå en fast og varig endring av hennes arbeidsforhold.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Staten v/Arbeids- og velferdsdirektoratet frifinnes.
2. Staten v/Arbeids- og velferdsdirektoratet tilkjennes sakskostnader.

A har i det vesentlige anført:

Det er sannsynliggjort at A ville hatt en høyere pensjonsgivende inntekt enn kroner 89 644. Y hadde fått flere nye kunder enn det gamle firmaet, og virksomheten gikk bra også etter at hun ble sykemeldt. Selskapets revisor har bekreftet at A ville kunne hatt en månedsinntekt på kroner 30 000, dersom hun ikke hadde blitt sykemeldt. Bekreftelsen ble gitt over ett år etter at hun ble sykemeldt, noe som støtter oppunder at selskapet gikk bra.

Det vil være urimelig om A skal straffes for at regnskapsføreren ikke sørget for å innberette lønn for henne. Beløpet på mellomregningskontoen var lønn for 2008.

Det er nedlagt slik påstand:

Trygderettens kjennelse er ugyldig.

Lagmannsretten bemerker:

Lagmannsretten har kommet til at sykepengegrunnlaget er korrekt fastsatt, og at staten må frifinnes.

Folketrygdloven § 8-30 regulerer hvordan sykepengegrunnlaget skal fastsettes. I henhold til bestemmelsens første ledd, skal sykepengegrunnlaget fastsettes ut ifra den trygdedes ukeinntekt på sykemeldingstidspunktet, omregnet til årsinntekt. Dersom den omregnende årsinntekten avviker med mer enn 25 % fra den pensjonsgivende årsinntekten, skal sykepengegrunnlaget fastsettes til den pensjonsgivende årsinntekten, jf. bestemmelsens annet ledd. Den pensjonsgivende årsinntekten beregnes på grunnlag av gjennomsnittet av pensjonspoengtallene, som er fastsatt for de tre forutgående årene, jf. bestemmelsens tredje ledd. Dersom den pensjonsgivende årsinntekten etter tredje ledd ikke er representativ for den pensjonsgivende årsinntekten på sykemeldingstidspunktet, skal sykepengegrunnlaget fastsettes ved skjønn, ut ifra hvilken pensjonsinntekt som kan godtgjøres på sykemeldingstidspunktet, jf. fjerde ledd.

A oppga å ha en månedslønn på sykemeldingstidspunktet på kroner 30 000. Omregnet utgjør det en årsinntekt på kroner 360 000. Dette avviker med mer enn 25 % fra den pensjonsgivende årsinntekten basert på de tre forutgående årene, som ble fastsatt til kroner 89 644.

A har opplyst at beløpet på mellomregningskontoen, kroner 194 758, var lønn for deler av inntektsåret 2008, og at det skulle ha vært tatt hensyn til dette ved fastsettelsen av den pensjonsgivende årsinntekten etter tredje ledd.

Beløpet på mellomregningskontoen ble beskattet som lønn av skattemyndighetene for inntektsåret 2009. Hvorvidt dette i realiteten var lønn for 2008 eller 2009, er slik lagmannsrettens ser det uten betydning, så lenge beløpet ikke var innberettet som pensjonsgivende inntekt da A ble sykemeldt 6. august 2009, hverken av A eller X. Regnskapsføreren kan heller ikke ha betraktet beløpet som lønn, siden beløpet ble postert på en mellomregningskonto. At det faktisk ble innrapportert lønn på kroner 83 801 for 2008, tilsier også at X ikke mente at beløpet på kroner 194 758 skulle være pensjonsgivende lønn – inntekt som skulle beskattes – i dette inntektsåret. Etter lagmannsrettens syn er den pensjonsgivende årsinntekten etter tredje ledd, korrekt fastsatt til kroner 89 644.

As sykepengegrunnlag skal etter dette fastsettes til kroner 89 644, med mindre det godtgjøres at hun ville ha hatt en høyere pensjongivende inntekt fra 6. august 2009 og ett år fremover, jf. folketrygdloven § 8-30 fjerde ledd. Det er A som har bevisbyrden for at den pensjongivende inntekten ville ha vært høyere.

Ved vurderingen av hvor høy pensjongivende inntekt A ville ha hatt dersom hun ikke ble sykemeldt, tar lagmannsretten utgangspunkt i hva slags pensjongivende inntekter A tidligere har hatt fra selskapene X og Y.

Ifølge A begynte hun å arbeide i X i oktober 2007. Tidligere samme år arbeidet hun som vikar i helsevesenet. Pensjongivende lønn for 2007 var kroner 76 559. Det er ikke opplyst for lagmannsretten hvor stor del av den pensjongivende lønnen for 2007 som stammer fra X, men den samlede inntekten for 2007 var uansett lavere enn sykepengegrunnlaget NAV og Trygderetten har lagt til grunn.

I 2008, hvor hun hele året arbeidet 100 % stilling hos X, mottok hun en pensjongivende inntekt på kroner 83 801. På bakgrunn av drøftelsen ovenfor, finner ikke lagmannsretten å kunne ta hensyn til As egne opplysninger om at beløpet på mellomregningskontoen var lønn for 2008.

Da A ble sykemeldt 6. august 2009, hadde hun for året 2009 mottatt følgende ytelser fra X og Y:

- april kroner 8 000
- mai kroner 6 000
- juni kroner 23 000
- juli kroner 20 000
- august 13 500 (per 6. august)

Utover at beløpene i hovedsak ble overført til A når hennes konto var tilnærmet tom, er det ingen systematikk i når hun mottok pengene. Beløpene er heller ikke betegnet eller innrapportert i sin helhet som lønn på sykemeldingstidspunktet.

Det er dokumentert to lønns slipper for juli 2009, med utskriftsdato henholdsvis 22. september 2009 og 16. oktober 2009. Av den første lønns slippen fremgår det at A hadde en månedslønn i juli på kroner 27 000, mens det av den andre lønns slippen fremgår at hun hadde en månedslønn på kroner 42 435. Ingen av lønns slippene samsvarer med det beløp som faktisk ble utbetalt fra selskapet til A i juli måned. Lønns slippene bærer etter lagmannsrettens syn preg av å være en tilpasning til den situasjonen A var kommet i. A hadde behov for å dokumentere høyest mulig lønn i juli 2009, idet dette kunne påvirke sykepengegrunnlaget. Da A ble sykemeldt var det hverken innbetalt forskuddstrekk eller arbeidsgiveravgift for den inntekten A hadde mottatt fra Y. Dette ble først gjort 30. oktober 2009 og 7. desember 2009, jf. uttalelse fra kemneren i Aurskog-Høland kommune.

Det er ikke opplyst for lagmannsretten om det ble overført penger fra X til A i januar, februar og mars 2009.

På grunn av de tidligere lave lønnsinnbetalingene fra selskapene, sammenholdt med at det på sykemeldingstidspunktet ikke var innbetalt forskuddstrekk på lønn fra Y, har A ikke

sannsynliggjort at hun ville hatt en høyere pensjonsgivende inntekt enn kroner 89 644. Det vises for øvrig til uttalelse fra selskapets regnskapsfører, om at A ikke hadde noe fast inntekt i selskapet.

Lagmannsretten finner ikke å kunne legge vekt på uttalelse fra revisor av 3. november 2010, der det opplyses at Trelmaler'n «kunne gitt» A en bruttolønn per måned på kroner 30 000, dersom hun ikke ble sykemeldt, all den tid A aldri hadde mottatt en så høy månedslønn fra selskapet før hun ble sykemeldt. Spørsmålet er heller ikke hvilken lønn selskapet var i stand til å utbetale, men hvilken pensjonsgivende lønn A faktisk ville ha fått.

Etter dette blir staten å frifinne.

Sakskostnader

Staten v/Arbeids- og velferdsdirektoratet har vunnet saken, og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd krav på å få erstattet omkostningene ved saken. Dersom tungtveiende grunner gjør det rimelig, kan A helt eller delvis fritas for erstatningsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav c, skal det særlig legges vekt på om saken er av velferdsmessig betydning og om styrkeforholdet mellom partene tilsier et fritak. Det følger av Innst.O.nr.110 (2004-2005) side 62, at det spesielt skal legges vekt på om den vinnende part er stat eller kommune. Det er videre lagt til grunn at trygderett anses som en del av kjerneområdet for tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav c, jf. Rt-2009-619. At saken er av velferdsmessig betydning for A og den vinnende part er staten, er imidlertid ikke alene nok for å fritta henne for kostnadsansvaret.

Sett hen til at lagmannsretten ikke har vært i tvil, og har kommet til det samme resultatet som både NAV og Trygderetten, finner ikke lagmannsretten å fritta A for erstatningsansvaret. Bevissituasjonen synes også å ha vært den samme hele tiden.

Advokat Haugsvær har inngitt en salær oppgave på kroner 75 000 inkl. mva. Det er opplyst at han hadde arbeidet 40 timer med saken frem til stevning ble tatt ut. Medgått tid fremstår som noe høyt, men lagmannsretten finner under noe tvil at det har vært rimelig og nødvendig.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Staten v/Arbeids- og velferdsdirektoratet frifinnes.
2. I sakskostninger for lagmannsretten betaler A 75.000 – syttifemtusen – kroner til staten v/Arbeids- og velferdsdirektoratet.

SKN 14-005 Skjønnsligning, fiktiv fakturering

Lovstoff: Ligningsloven § 8-1, skatteloven § 5-10.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 15. januar 2014, **sak nr.:** LB-2013-36669

Dommere: Lagmann Ellen Mo. Lagdommer Inger Wiig. Tingrettsdommer Anne Kristin Uhre

Saksgang: Oslo tingrett TOSLO-2012-71991 – Borgarting lagmannsrett LB-2013-36669 (13-036669ASD-BORG/01).

Ankende part: A (advokat Atle-Erling Lunder)

Ankemotpart: Staten v/Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth).

Kort sammendrag: Et foretak i byggebransjen hadde utbetalt store summer til to underforetak. Disse hadde videreført det vesentligste av beløpene til en rekke enkeltpersonforetak, hvor pengene var blitt uttatt i kontanter umiddelbart etter at de var mottatt. Daglig leder og styreleder ble tillagt beløpene som lønn/styrehonorar. Lagmannsretten fant det overveiende sannsynlig at det var tale om fiktive fakturaer og at beløpene var blitt betalt tilbake til daglig leder/styreleder. Ligningsvedtaket ble opprettholdt.

Saken gjelder overprøving av Skattekontoret Midt-Norges vedtak av 24. januar 2012 hvor As lønnsinntekt ble økt med 4 739 675 kroner i 2008 og 2 328 692 kroner i 2009, til sammen 7 068 367 kroner. Etterligningen knytter seg til As stilling i selskapet Bygg og Mal Oslo AS.

I juni 2009 iverksatte Skattekontoret Midt-Norge (skattekontoret) bokettersyn i Bygg og Mal Oslo AS (Bygg og Mal Oslo). Oppdraget var tildelt dette skattekontoret som ligger i Trøndelag, av kapasitetsgrunner. Bokettersynet som gjaldt 2008 og første halvår 2009, ble avsluttet med en bokettersynsrapport 30. august 2011 fra skattekontoret.

Det fremgår av bokettersynsrapporten at Bygg og Mal Oslo ble registrert i merverdiavgiftsmanntallet fra andre termin 2004 og ble slettet med siste oppgaveperiode i november-desember 2010. Selskapets formål var bygging, male- og flisarbeider og annen aktivitet som naturlig faller sammen med dette. I 2008 ble det sendt inn lønns- og trekkoppgaver for 66 ansatte. Selskapet hadde 35 ansatte pr. 31. desember 2008. A har senere stiftet selskapet Bygg og Mal AS som ble registrert i Foretaksregisteret 3. desember 2009, og som han fortsatt driver. Lagmannsretten viser for øvrig til det som fremgår av bokettersynsrapporten om selskapet. Disse opplysningene er heller ikke bestridt.

A var daglig leder og styreleder og eide 40 prosent av aksjene i selskapet. De to andre aksjonærene B og en person kalt C, eide 30 prosent hver av aksjene. B var gift med en ansatt i selskapet. Det har ikke vært mulig å bringe Cs identitet på det rene.

Bokettersynet viste at selskapet i kontrollperioden hadde foretatt betydelige utbetalinger til enkeltpersonforetakene B-A Alfa Bygg D (Alfa Bygg) og E Mur og Flis E (E Mur og Flis). Alfa Bygg ble drevet av D som er bror til A. Dette foretaket var registrert i merverdiavgiftsmanntallet fra 27. januar 2007. Alfa Bygg har ikke innsendt lønns- og trekkoppgaver eller innmeldt ansatte i arbeidstakerregisteret (AA-registeret).

E Mur og Flis ble drevet av E. Dette foretaket har vært registrert i enhetsregisteret siden 26. mars 2008 og ble slettet i november 2009. Foretaket var registrert i avgiftsmanntallet fra første termin 2008 til tredje termin 2009 og har sendt inn og betalt avgiftsoppgaver. Heller ikke dette foretaket har levert lønns- og trekkoppgaver for noen ansatte og eller foretatt innmeldinger i arbeidstakerregisteret.

Det er enighet om at disse to foretakene ikke har hatt ansatte.

Det fremgår av bokettersynsrapporten at Bygg og Mal Oslo i 2008 og første halvår 2009 har betalt følgende beløp før merverdiavgift i kroner til de to enkeltpersonforetakene:

	<u>2008</u>	<u>2009</u>
Alfa Bygg	4 392 320	1 769 940
E Mur og Flis	1 694 099	989 940

Utbetalingene fra Bygg og Mal Oslo er bokført som betaling for mottatte tjenester.

I bokettersynsrapporten ble det lagt til grunn at Bygg og Mal Oslo har betalt Alfa Bygg og E Mur og Flis på grunnlag av fiktive fakturaer. Det ble også lagt til grunn at betalingene deretter i det alt vesentlige ble videregitt til underleverandører (i bokettersynsrapporten også benevnt underleverandørene eller uttaksleddet) til de to foretakene, og at det hos disse underleverandørene ble tatt ut tilsvarende beløp i kontanter kort tid etter at beløpene var godskrevet på konto.

Det ble også lagt til grunn som mest sannsynlig at mesteparten av pengene deretter har gått tilbake til A, likevel slik at foretakene i uttaksleddet ble godskrevet et mindre honorar for at deres konti var blitt benyttet. På bakgrunn av de opplysninger som hadde fremkommet under bokettersynet, ble det foreslått at As inntekter i 2008 og 2009 ble økt med henholdsvis 4 739 675 kroner og 2 328 692 kroner.

Skattekontoret utarbeidet også et notat samme dag som bokettersynsrapporten ble avgitt. Der ble det foreslått endring av ligningen for A ved at hans inntekt ble økt i samsvar med bokettersynsrapportens anbefaling. A ble varslet om dette i brev 2. september og fikk frist til 20. oktober samme år med å komme med uttalelse. Bygg og Mal Oslo som fikk tilsvarende varsel, avga uttalelse 2. november samme år. Vedtak om inntektsøkninger ble truffet 24. januar 2012. A har i ettertid sluttet seg til selskapets uttalelse i saken.

Skattekontoret la i vedtaket til grunn at Bygg og Mal Oslo (der også kalt BMO) hadde foretatt betydelige utbetalinger i perioden til Alfa Bygg og E Mur og Flis. Disse betalte videre til sine underleverandører på grunnlag av fakturaer fra disse. Deretter ble det foretatt kontantuttak fra kontiene til underleverandørene. Det ble også lagt til grunn som mest sannsynlig at mesteparten

av pengene som ble tatt ut var betalt tilbake til A. Det fremgår videre av vedtaket at skattekontoret ved vurderingen blant annet la vekt på følgende momenter:

- Det er til dels nær sammenheng mellom angivelig uavhengige foretaks blankettnummer (faktura/ giro-blankett);
- Fakturaer/ giroer fra ulike foretak har likhetstrekk mht innhold i dokumentene;
- Dette tyder på at samme person (fysiske person) har produsert faktura/ giroer;
- Dette tyder på at man står overfor et «nettverk»;
- Uvanlig store kontantuttak like etter betaling til BMOs under- eller under-under leverandører, som omtalt i rapporten;
- Ingen betaling av betydning fra disse uttaksledd til andre virksomheter;
- Innehaverne har gjennomgående falsk identitet basert på falskt pass, og har oppnådd tildelt D-nummer og org.nr, på enkeltpersonforetak basert på dette;
- Ingen registrerte ansatt i de kontrollerte og angivelige underleverandører til BMO;
- Ingen innberettet arbeidsgiveravgift eller mva-oppgaver fra de angivelige leverandørene;
- Dette tyder klart på at disse foretak ikke kan ha levert, til dels' betydelige håndverks-tjenester, da disse altså mangler ansatte og innehaveren er falsk eller ikke finnes;
- Dette tyder igjen på at ingen, heller ikke BMO, har inngått noen reell kontrakt (entreprise) med noe slikt, angivelig foretak,
- Foretakene finnes ikke på de registrerte adresser, eller spor av disse finnes ikke;
- De angivelige. innehavere treffes ikke ved besøk på forretningsadressen, de er regelmessig på «ferie» i sitt hjemland når Skatteetatens folk spør etter vedkommende etc.;
- Post/brev fra Skattekontoret kommer i retur påstemplet «ukjent» etc. m.v.;
- Likhetstrekkene med saksforholdet i foran nevnte dommer i Oslo tingrett m.v.;
- Konklusjonen i Rapporten pkt. 7.2 s. 45 om innhentede opplysninger fra BMOs kunder, er at det er sannsynlig at fakturerte «leveranser» til selskapet ikke har funnet sted og at selskapet har benyttet egenregistrerte ansatte (arbeidere);
- Punktet foran henger sammen med rapporten pkt. 7.1 om at man ikke kan ha full tillit til BMOs lønnsregnskap basert på perioden som er avstemt, januar-mars 2009.

...

Det fremgår av vedtaket at Bygg og Mal Oslo i sin uttalelse hadde anført at bokettersynsrapporten bygget på antakelser om hva som ble ansett for å være mest sannsynlig. Til dette viste skattekontoret til en pressemelding som var sendt fra Skattedirektoratet 7. juli 2011 hvor det fremgikk at det var avdekket 37 organiserte nettverk med fiktiv fakturering i bygge- og renholdsbransjen.

A tok ut stevning av 27. april 2012 mot staten ved Skattekontoret Midt-Norge med påstand om at skattekontorets vedtak av 24. januar 2012 måtte oppheves. Staten la ned påstand om frifinnelse. Begge parter la ned påstand om tilkjennelse av sakskostnader. Etter at hovedforhandling var holdt i Oslo tingrett i april 2012, avsa tingretten 18. desember 2012 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. A betaler sakskostnader til staten v/Skatt Midt-Norge med 140.036 – ethundreogførtitusenogtrettiseks kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.

A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt 17. og 18. desember 2013 i Borgarting lagmannsretts hus. A møtte og forklarte seg. Bokettersynsrevisor Mona Berg Moen og seniorrådgiver Jan Inge Fjørtoft fra Skattekontoret Midt-Norge, var til stede under ankeforhandlingen. Det ble avhørt elleve vitner. Den øvrige bevisføringen fremgår av rettsboken.

Den ankende part, A, har i hovedtrekk anført:

Hovedspørsmålet i saken er om det foreligger fiktiv fakturering. Dersom retten besvarer dette bekreftende, er spørsmålet om det er grunnlag for å tilordne beløpet som er gjenstand for fiktiv fakturering til A som lønnsinntekt, slik Skattekontoret Midt-Norge har gjort.

Fra høsten 2009 ble det avdekket flere tilfeller av fiktiv fakturering i byggebransjen som førte til at en rekke personer ble dømt for heleri. Disse hadde opprettet bankkonti hvor de mottok til dels store innbetalinger, og de hevet deretter pengene i kontanter og overleverte dem til sine bakmenn. Skattekontoret sendte ut en pressemelding om denne virksomheten. Vedtaket som er truffet i denne saken, bygger på en ensidig og overfladisk vurdering og er åpenbart farget av pressemeldingen fra sentralt hold om fiktiv fakturering. At A tar belastningen ved å prøve saken i to instanser, viser at vedtaket bygger på feil faktisk grunnlag.

Lagmannsretten skal prøve skattekontorets bevisvurdering fullt ut. Det skal herunder prøves om det er foretatt en fullstendig bevisbedømmelse, om det også er tatt hensyn til opplysninger i favør av A, og om skattekontoret har foretatt tilstrekkelig og egne undersøkelser.

Ved spørsmålet om det foreligger fiktiv fakturering, må lagmannsretten ta stilling til om de bokførte kostnader til fremmedtjenester er reelle. Dette må vurderes opp mot sannsynligheten for at tjenestene faktisk har vært levert, men at underleverandørene har benyttet svart arbeidskraft og lønnet disse i kontanter. Etter forklaringene til vitnene i saken som har hatt kontakt med A i den aktuelle perioden, er det ikke holdepunkter for at det er fakturert for tjenester som ikke er utført. A kontrollerte alltid at det arbeid som var satt bort var utført. Beløpene som er betalt til underforetakene er relativt små, og disse forhold tilsier at det ikke ble betalt for tjenester som ikke var utført.

Bygg og Mal Oslo var en svært lønnsom virksomhet selv med utgifter til fremmedtjenester. Det er lite trolig at selskapet kunne utført så mye arbeid uten bruk av underleverandører. Det vises til forklaring fra Morten Thuve og rapport fra revisjons- og rådgivningsfirmaet BDO om dette. A hadde også betydelige inntekter fra lønn og utbytte, og han hadde dermed ikke noe godt motiv for de påståtte unndragelsene. Dette er ikke i tilstrekkelig grad vurdert av tingretten. Dessuten er det gjennomgående tale om forholdsvis små beløp som er utbetalt fra de to underleverandørene til selskapene i uttaksleddet, og dette rimer dårlig med at det skal være tale om et organisert nettverk. Tilsvarende saker som har vært etterforsket av politiet, har blitt henlagt.

Når det gjelder de formelle manglene, er den groveste mangelen at det ikke er påført merverdiavgift på fakturaer fra E Mur og Flis. Fakturaene fra D var derimot påført dette. Når det gjelder nærhet i blankettnumre, skyldes det at E fikk hjelp til å utstede fakturaene. For øvrig bodde A, hans bor D og E i perioden i samme hus og hadde tilgang til de samme dokumentene som skulle fylles ut. Når det gjelder angivelse av ytelsesens art og omfang og leveringstidspunkt

og sted, ville det vært en fordel om fakturaene hadde vært mer utfyllende, men det medfører ikke nødvendigvis at de er i strid med bestemmelsen i bokføringsforskriften § 5-1-3.

At det ikke er levert skatte- og merverdiavgiftsoppgaver i underforetakene, og ikke er betalt arbeidsgiveravgift eller regninger over bank, betyr ikke nødvendigvis at det ikke har vært virksomhet i underforetakene. Heller ikke påvisning av at flere av de oppgitte innehavere har falsk identitet, er ensbetydende med dette.

Når skattekontoret har anført at det var fellestrekk ved blanketter/fakturaer, må dette vurderes i lys av forklaringen fra D om at han hjalp E med å skrive fakturaer. D skal også ha hjulpet flere av sine underleverandører med å utstede fakturaer. At det ikke er påvist aktivitet hos underforetakene, bygger på at det ikke er levert avgiftsoppgaver eller lønns- og trekkoppgaver fra disse, og at disse ikke har betalt arbeidsgiveravgift og heller ikke regninger over bank. At flere av innehaverne skal ha hatt falsk identitet, ble først avdekket i 2011. Dette var forhold A ikke var kjent med. Det er konstatert formelle mangler ved regnskapsførselen, og det foreligger ulike arbeidshypoteser, men skattekontoret har ikke foretatt undersøkelser av de underliggende forhold. Staten skulle blant annet undersøkt hvilke andre samarbeidspartnere underleverandørene har hatt.

Bokettersynet ble foretatt i perioden 2. juni 2009 til 30. august 2011. Til tross for spørsmål som ble stilt av skatterevisor i bokettersynsrapporten, foretok skattekontoret ikke noen oppfølging, men baserte vedtaket på en ren dokumentkontroll. Dette er ikke et tilstrekkelig og forsvarlig grunnlag for vedtaket. Hvis skatteetaten mente at det forelå fiktiv fakturering, burde dette vært anmeldt.

At det er avsagt dommer i saker om grovt utbytteheleri i bygg- og anleggsbransjen slik skattekontoret og tingretten har vist til, kan ikke få betydning for vurderingen i denne saken, som må skje konkret.

Hvis lagmannsretten likevel kommer til at det har skjedd fiktiv fakturering, må retten ta stilling til hvilke skattemessige virkninger dette har. Spørsmålet er da om utbetalingene fra selskapet faktisk og rettslig kan tilordnes A som lønn, fordel vunnet ved arbeid, jf. ligningsloven § 5-10 [skatteloven § 5-10]. En forutsetning for dette er at det er betalt og mottatt slikt vederlag, jf. Zimmer: Lærebok i skatterett side 113 og 122. Rene overføringer klassifiseres som utbytte, jf. Rt-1974-1956.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatt Midt-Norges vedtak 24. januar 2012 (ref. 2011/820052) oppheves.
2. A tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsrett og tingrett.

Ankemothparten, staten v/Skattekontoret Midt-Norge, har i hovedtrekk anført:

Det rettslige utgangspunkt for ligningen som er foretatt, er ligningsloven § 8-1. Det er enighet om at det skal være en fri bevisvurdering, og om at beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Hovedspørsmålet i saken er om Bygg og Mal Oslo har vært med i et opplegg med fiktiv fakturering. Bakgrunnen for saken er at politiet og skattemyndighetene avdekket et betydelig omfang av fiktiv fakturering i anleggsbransjen.

Det er påfallende at Bygg og Mal Oslo har benyttet Alfa Bygg og E Mur og Flis som underleverandører. Til tross for at disse har vært organisert som foretak, har de ikke hatt egne ansatte, men har benyttet seg av andre enkeltpersonforetak. Heller ikke disse har hatt ansatte, og det har ikke vært mulig å få tak i innehaverne. Det er fakturert betydelige beløp, cirka åtte til ni millioner kroner, til Alfa Bygg og E Mur og Flis fra disse foretakenes underleverandører i løpet av halvannet år. Opplysningene om at de to brødrene og E bodde i samme hus i den aktuelle perioden, er også påfallende og illustrerer den tette tilknytningen mellom aktørene i virksomhetene.

Et eksempel på den fiktive faktureringen som fant sted, er opplysningene om foretaket Casillo Vedlikehold som skal ha vært underleverandør til Alfa Bygg. Det fremgår av regnskapstallene at foretaket i 2008 mottok over seks millioner kroner fra forskjellige næringsdrivende. Dette skjedde til tross for at foretaket ikke hadde egne ansatte. Det er påvist at innehaverens identitet er falsk, og at pengene er tatt ut like etter at beløpene var innbetalt.

Når det gjelder de forskjellige underleverandørene, er det et gjennomgående trekk at det mangler dokumentasjonen for underforetakene og hva disse skal ha utført, i form av skriftlige avtaler, oppdragsbekreftelser, reklamasjoner, korrespondanse og timelister. Undersøkelser hos byggherrer som det skal ha vært utført tjenester for, som Bundebygg AS, BKC Bygg AS og Veidekke Entreprenør AS, har heller ikke bidratt til å opplyse saken. Det fremgår av byggherreforskriften at det skal føres lister over alle som utfører arbeid på bygg eller anleggsplass. Det er også på det rene at slike lister ble ført. Navn på personer som skal ha utført arbeid i den aktuelle periode, er ikke påvist på disse listene. Da varsel om endring ble sendt, svarte heller ikke A på dette før vedtaket ble truffet.

At bruken av fiktiv fakturering har vært omfattende i bransjen, fremgår av de straffedommer som er fremlagt i saken. Det er klare likhetstrekk mellom disse sakene og vår sak. Dette er et viktig moment i den helhetsvurderingen som retten skal foreta. Det er tilstrekkelig at det er sannsynlighetsovervekt for at fiktiv fakturering foreligger.

Etter bevisførselen er det sannsynliggjort for at det foreligger fiktiv fakturering slik skattekontoret har lagt til grunn. At det ikke har vært foretatt undersøkelser i forhold til andre virksomheter de ulike underforetakene kan ha fakturert for tjenester til, skyldtes behovet for å avgrense bokettersynet. Selv om det er ubesvarte spørsmål i saken, er det grunnlaget som foreligger tilstrekkelig for vedtaket som er truffet.

Når det gjelder tilordningsspørsmålet, er skattekontorets vurdering av det mest sannsynlige hendelsesforløpet riktig. Den synlige pengestrømmen stopper ved bankuttakene fra underforetakene. A har ikke hatt noen forklaring på de store overføringene via de to enkeltpersonforetakene til underforetakene, og han er selv nærmest til å gi opplysninger om dette. Ut fra den posisjon A hadde i Bygg og Mal Oslo, må det legges til grunn at han har vært sentral i gjennomføringen av det opplegget som har funnet sted. Det var også A som personlig godkjente

utbetalingene av fakturaene. A har ikke hatt noen forklaring på hva kontantuttakene ble brukt til hverken før eller etter at vedtaket var truffet. Det er han som er nærmest til å gi opplysninger om dette, jf premisser i Rt-1974-1056. Det er etter dette mest sannsynlig at A selv har mottatt det vesentlige av utbetalingene etter at de har passert de forskjellige ledd i kjeden.

Pengene som A har mottatt må tilordnes ham som fordel vunnet ved arbeid. Skattekontorets vedtak, og ligningen av A er følgelig korrekt.

Det er nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten bemerker:

Spørsmålet i saken er om Skatt Midt-Norges vedtak av 24. januar 2012 hvor As lønnsinntekt for inntektsårene 2008 og 2009 ble økt med henholdsvis 4 739 675 kroner og 2 328 692 kroner, er ugyldig.

Det rettslige grunnlaget for vedtaket er ligningsloven § 8-1. Det fremgår av bestemmelsen at:

Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. ...

I vedtaket er det lagt til grunn at bevisskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt. Lagmannsretten er enig i dette, og det er heller ikke bestridt av den ankende part.

Beløpene som lønnsinntektene er økt med, gjelder utbetalinger fra Bygg og Mal Oslo. Utbetalingene fremtrer i selskapets regnskap som betaling for mottatte tjenester fra Alfa Bygg og E Mur og Flis. Hovedspørsmålet i saken er om betalingene er vederlag for mottatte tjenester eller om fakturaene ikke korresponderer med bakenforliggende ytelser slik at det foreligger fiktiv fakturering.

Dersom lagmannsretten finner at det er sannsynliggjort at Bygg og Mal Oslo har betalt på grunnlag av «tomme» fakturaer, må retten ta stilling til om pengene skal tilordnes A som inntekt, slik det er gjort i skattekontorets vedtak.

For ordens skyld bemerker lagmannsretten at det ikke er ilagt tilleggs�skatt i forbindelse med den endrede ligningen. Det er heller ikke anført fra As side at de personer som skal ha utført arbeid på vegne av Alfa Bygg og E Mur og Flis, reelt sett skulle vært betraktet som arbeidstakere i Bygg og Mal Oslo.

Det er i dette tilfellet tale om fakturering og betaling i flere ledd. Fakturaer er sendt fra underleverandører (også kalt underunderforetak) til Alfa bygg og E Mur og Flis. Disse to foretakene har på sin side fakturert Bygg og Mal Oslo for tjenester som etter fakurateksten skal

være utført av dem. De utbetalingene Alfa Bygg og E Mur og Flis har mottatt fra Bygg og Mal Oslo som underleverandør til selskapet, er i det alt vesentlige viderebetalt av de to foretakene til en rekke underforetak slik det er illustrert i det fremlagte hjelpedokumentet.

Som det fremgår ovenfor, gjelder saken utbetalinger fra Bygg og Mal Oslo på cirka 8,8 millioner kroner før tillegg av merverdiavgift. Av dette utgjorde utbetalingene til Alfa Bygg 4 392 320 kroner i 2008 og 1 769 940 kroner i 2009, til sammen cirka 6,1 millioner kroner, og til E Mur og Flis 1 694 099 kroner i 2008 og 989 940 kroner i 2009, til sammen cirka 2,7 millioner kroner.

Innledningsvis bemerker lagmannsretten at det ved bokettersynet ble avdekket flere formelle og materielle feil og mangler ved bokføringen i Bygg og Mal Oslo. Det var mangler knyttet til de fakturaene som var mottatt fra Alfa Bygg og E Mur og Flis, i tillegg til enkelte andre leverandører til selskapet. Manglene besto gjennomgående i at det ikke var spesifisert hvilken ytelse som var levert, hvilket omfang den hadde, og når ytelsen var levert. I tillegg var fakturaer fra E Mur og Flis ikke påført MVA etter organisasjonsnummeret, noe som kreves som dokumentasjon for at virksomheten er registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Timelister var ikke oppbevart slik bokføringsforskriften krever, og prosjektregnskapene, som Bygg og Mal Oslo er pålagt å føre etter bokføringsforskriften, inneholdt ikke lønnsutgifter på de enkelte prosjektene.

Ligningen av skattepliktige personer og foretak er et masseforvaltningssystem som er bygget på selvdeklarasjonsprinsippet. Den skattepliktige skal uoppfordret gi ligningsmyndighetene fullstendige og korrekte opplysninger om inntekter og formue til bruk ved ligningen. Det er også den skattepliktige selv som er best i stand til å fremskaffe de opplysninger som ligningsmyndigheten trenger for å fastsette riktig skatt. De opplysninger som gis, skal kunne dokumenteres og etterprøves. Lover og forskrifter om regnskaper og bokføring gir anvisning på hvorledes dokumentasjonen for ulike transaksjoner skal utformes for å gi tilstrekkelig notoritet og etterprøvbarhet.

Når det foreligger formelle og materielle feil og mangler ved bokføring med underbilag, svekker dette troverdigheten av selskapets regnskaper. Særlig manglende timelister og mangelfulle prosjektregnskap umuliggjør en etterkontroll av hvilken virksomhet som faktisk har funnet sted i foretaket. Skattemyndigheten vil i slike tilfeller, som her, ha adgang til å fastsette inntekten ved skjønn. Selve skjønnet skal likevel ta sikte på å ligge så nær opp til virkeligheten som mulig, basert på de opplysninger som fremkommer under ligningsbehandlingen. Det er imidlertid fortsatt skattyter som først og fremst er ansvarlig for å fremskaffe opplysningene, og som er den som har faktisk mulighet til å gjøre dette.

Ved vurderingen av om det har skjedd fiktiv fakturering til Bygg og Mal Oslo, tar lagmannsretten utgangspunkt i de opplysninger som foreligger om virksomhetene.

Skattekontoret har ikke bestridt at Bygg og Mal Oslo har utført virksomhet for forskjellige oppdragsgivere i bokettersynsperioden, blant annet for Veidekke Entreprenør AS. Selskapet har hatt et varierende antall ansatte i perioden, og det er sendt inn lønns- og trekkoppgaver for disse. Spørsmålet er imidlertid om selskapet i tillegg har betalt de to underleverandørene Alfa Bygg og E Mur og Flis på grunnlag av tomme fakturaer som ble sendt fra disse to foretakene, og hvor store deler av disse summene er blitt videreført til en rekke underleverandører på grunnlag av tilsvarende tomme fakturaer.

Lagmannsretten ser først på de to foretakene som har opptrådt som underleverandører til Bygg og Mal Oslo, Alfa Bygg og E Mur og Flis. Som foran nevnt, eies og drives Alfa Bygg av As bror D, mens E Mur og Flis ble eid og drevet av E, en venn av brødrene A som også har hatt felles adresse med disse.

D har forklart at han etter at han kom til Norge i januar 2000, har gjennomført videregående skole og deretter var ansatt to år i Bygg og Mal Oslo før han etablerte enkeltpersonforetaket Alfa Bygg i januar 2007. Han har videre forklart at foretaket utførte arbeid med tømring, maling og flising for Bygg og Mal Oslo, og at det arbeidet han ikke selv hadde kapasitet til å utføre, ble satt bort til underleverandører. Han har også forklart at han bodde i samme hus som broren og E, at E fikk låne pc-en hans, og at han hjalp E med å skrive fakturaer.

E har forklart at han kom til Norge i slutten av 2006, og at han først var ansatt i Bygg og Mal Oslo, som murer og flislegger, i et halvt års tid før han etablerte sitt eget foretak. Også han har forklart at han utførte en del mur- og flisarbeid for Bygg og Mal Oslo, men at han også ga oppdrag til andre for å utføre dette. Han har opplyst at han flyttet fra Norge medio 2009 uten at han kan angi dette nærmere.

Det er på det rene at hverken Alfa Bygg eller E Mur og Flis har hatt egne ansatte.

Ved vurderingen av om det foreligger fiktiv fakturering, eller om fakturaene korresponderer med reelle ytelser, legger lagmannsretten som tingretten stor vekt på det som fremkommer i bokettersynsrapporten.

I bokettersynsrapporten på side 46 er det gitt en oversikt over hvilke underforetak Alfa Bygg og E Mur og Flis har foretatt videreutbetalinger til fra Bygg og Mal Oslo. Det fremgår der at det er ni underforetak som har sendt fakturaer til Alfa Bygg og fem som har sendt fakturaer til E Mur og Flis. Tre av disse underforetakene har sendt fakturaer til begge enkeltpersonforetakene. I rapporten er det påvist flere fellestrekk hos underleverandørene. I forbindelse med analysen av disse underforetakene – Alfa Bygg og E Mur og Flis samt deres påståtte underleverandører – fremgår innledningsvis jf punkt 6.3 side 22 følgende:

Siden den inngående dokumentasjonen er mangelfull og det ikke fremgår noen spesifisering av medgått tid av hver enkelt ansatt (innleid) på hvert prosjekt og prosjektregnskapet mangler oversikt over lønnskostnader samt at timelistene er kastet, er det vanskelig å vite hva som er realiteten i selskapet.

...

A har forklart at bakgrunnen for at han benyttet foretakene til D og E, var at han til enhver tid hadde en rekke oppdrag. Når oppdragsmengden ble for stor til at han kunne utføre disse ved hjelp av egne ansatte, kontaktet han broren og E. Disse to utførte selv arbeid på byggeplassene, og de fikk ansvar for å fremskaffe annen arbeidskraft hvis de ikke selv hadde tilstrekkelig kapasitet. På denne måten slapp A å forholde seg til flere enn disse to, og han hadde ingen oversikt over, eller kontakt med, de underleverandører som D og E valgte å benytte seg av. D har forklart at han jobbet enormt mye i den perioden. Dette underbygges av forklaringen til vitnet Odd Fredriksen,

som var arbeidsleder for Veidekke Entreprenør AS på byggeplassen kjøpesenteret Eger på Egertorget hvor D blant annet utførte arbeid for Bygg og Mal Oslo fra desember 2008.

Lagmannsretten finner som tingretten at det er påfallende at det med en så omfattende fakturering som det her er tale om, ikke foreligger noen avtaler mellom selskapet og de to foretakene, eller mellom disse to foretakene og deres underleverandører, om de oppdrag som skal danne grunnlaget for faktureringen. Det finnes ingen skriftlig dokumentasjon for hvilke forpliktelser Alfa bygg eller E Mur og Flis har påtatt seg i forhold til Bygg og Mal Oslo, verken med hensyn til pris, hvilke kostnader som skal godtgjøres, hvilken rett de to foretakene har til å sette bort arbeid videre til andre, hvilken kompetanse som i så fall kreves, eller annet. Det eneste som foreligger, er fakturaer fra disse to foretakene til Bygg og Mal Oslo; fakturaer som gjennomgående angir grunnlaget som «diverse» arbeider (maling, vask, riving, flising etc.) i henhold til avtale, men noen underliggende avtale foreligger ikke. Avtaler om tidspunktet for utførte tjenester, timeantall eller timepriser foreligger heller ikke, og fakturabeløpene er stort sett runde summer.

Når det gjelder føring av timelister, viser lagmannsretten til forklaringen til vitnet Odd Fredriksen i Veidekke Entreprenør AS. Fredriksen forklarte at alle nye arbeidstakere ble registrert, og at det ble ført timelister. Til tross for dette er slik dokumentasjon ikke gjenfunnet i Bygg og Mal Oslo.

Det fremgår også av bokettersynsrapporten at av beløpene som er registrert innbetalt til Alfa Bygg og E Mur og Flis i 2008, utgjorde 98,42 prosent betaling fra Bygg og Mal Oslo. I 2009 var andelen 100 prosent. Disse to foretakene har dermed ikke – eller i forsvinnende liten grad – hatt annen virksomhet enn som underleverandører for Bygg og Mal Oslo. Lagmannsretten viser videre til at av de ca. åtte millioner kronene D har fakturert Bygg og Mal Oslo for i perioden, har han selv tatt ut om lag to millioner kroner kontant. Dette utgjør en betydelig årslønn for en person som ikke har noen fagutdanning som håndverker, selv om han har arbeidet mye og med lange arbeidsdager. E, som har opplyst at han har fagskole som murer, har i perioden tatt ut over 850 000 kroner kontant.

Når det så gjelder foretakene som skal være brukt som leverandører av tjenester til Alfa Bygg og E Mur og Flis, fremgår det av bokettersynsrapporten at heller ikke disse foretakene har registrert ansatte, og foretakene har heller ikke innberettet arbeidsgiveravgift eller inngitt merverdiavgiftsoppgaver, på tross av at disse skal ha utført arbeid i betydelig grad for de to oppdragsgiverne.

Det fremgår videre av bokettersynsrapporten at disse underforetakene ikke fantes på de registrerte adresser, og at det heller ikke var mulig å oppspore de angivelige innehaverne på forretningsadressen, selv etter gjentatte forsøk. Varsel fra skattemyndighetene om bokettersyn medførte heller ingen reaksjon, og postbrev fra skattekontoret kom i retur påstemplet « ukjent adresse ». Det fremgår videre av rapporten at de oppgitte innehaverne av disse underforetakene gjennomgående har hatt falsk identitet. Lagmannsretten bemerker at det heller ikke i ettertid har fremkommet opplysninger om hvem noen av disse personene skal ha vært. D og E har for lagmannsretten forklart at det er tale om personer som de er kommet i kontakt med på byggeplasser hvor de selv har arbeidet, og at de beholdt kontakten og benyttet seg av disse når de hadde behov for ytterligere arbeidskraft. Det er etter lagmannsrettens syn påfallende at samtlige

av disse – med ett mulig unntak – er personer som har registrert sine enkeltpersonforetak under falsk identitet og adresse.

Også fakturaene fra disse foretakene til Alfa Bygg og E Bygg og Flis er beheftet med de samme manglene som fakturaene fra Alfa Bygg og E Bygg og Flis til Bygg og Mal Oslo. De er dermed uegnet som dokumentasjon for en reell omsetning. Det er i bokettersynsrapporten pkt. 5.3 påpekt at de inngående fakturaene ikke alltid var påført bokstavene MVA etter organisasjonsnummeret som dokumentasjon for at selskapet var registrert i avgiftsmanntallet, og at det ikke fremgår når tjenesten er levert og hvor mye som er levert. Bokettersynsrevisor har videre merket seg at:

På bankgiroene fremgår det et blankettnummer bestående av 10 tall. Blankettnumrene blir av trykkeriet fortløpende nummerert. Hos en leverandør vil normalt blankettnumrene ha en sammenheng på samme måte som fakturanumrene. ... Det er flere av leverandørene som har blankettnummer tett opp til hverandre. De har sammenheng på den måten at flere av leverandørene har blankettnummer i tett nummerrekkefølge både før og etter en annen leverandør. Man kan da stille spørsmål om det er selgerne som har utstedt disse fakturaene, eller om det er en og samme person som har utstedt fakturaene for flere virksomheter.

I bokettersynsrapporten er det påpekt at slik sammenheng forelå mellom flere av leverandørene.

I lagmannsretten har D riktignok forklart at han hjalp E med å skrive ut fakturaer og stilte sin pc til disposisjon for E. Dette kan forklare at det er sammenheng mellom blankettnumrene, men det illustrerer etter lagmannsretten syn også den tette tilknytning det var mellom brødrene A og E. Det samme gjør opplysningene om tidligere ansettelsesforhold, slektskap og felles adresser. I retten har de tre gitt overensstemmende forklaringer om dette.

Om D har hjulpet E med å utstede fakturaer, slik han forklarer, er en tilsvarende sammenheng også påvist i forhold til flere av de underforetakene som D og E har benyttet. Lagmannsretten finner at det ikke kan være tilfeldig at fakturaer fra det som angivelig skal være ulike, uavhengige foretak har slik sammenheng mellom blankettnumre som det er påvist i saken. Lagmannsretten anser det som mest sannsynlig at fakturaene er utstedt i et nært samarbeid mellom A, D og E.

Det er videre på det rene at beløpene som ble overført til underforetakene fra Alfa Bygg og E Mur og Flis som betaling etter de aktuelle fakturaene, ble tatt ut kontant kort tid etter at pengene ble mottatt. Det er tale om en betydelig mengde enkeltuttak, ofte fra minibank, og ofte flere uttak samme dag. Etter lagmannsrettens vurdering underbygger disse kontantuttakene at det ikke har vært noen reell virksomhet i disse underforetakene. Dersom underforetakene drev virksomhet av noe omfang, legger lagmannsretten til grunn at det må ha vært behov for noe midler til den løpende driften, selv om virksomheten bare skulle bestå i en enkelt håndverker som utførte arbeid for andre. Også dersom disse foretakene bare har benyttet svart arbeidskraft, ville det normalt vært visse driftsutgifter som skulle vises i foretakets bankkonto. Videre er det påfallende at det ikke er betaling av betydning fra disse foretakene til andre virksomheter. Dersom det har vært driftsutgifter i disse foretakene, er altså samtlige betalt kontant etter uttak fra foretakets konto.

Til As anførsel om at skatteetaten skulle foretatt ytterligere undersøkelser i saken, viser lagmannsretten til forklaringen fra bokettersynsrevisor Mona Berg Moen om at det ikke ble foretatt undersøkelser opp mot andre virksomheter som underforetakene skulle ha levert tjenester til, fordi det var nødvendig å avgrense bokettersynet av prosessøkonomiske grunner.

Lagmannsretten finner at denne avgrensningen ikke er avgjørende for vurderingen i saken, og viser til at det under enhver omstendighet er den skattepliktige selv som skal fremskaffe opplysningene til bruk for ligningen og dokumentere disse. Det kan ikke stilles særlig store krav til ligningsmyndighetenes egen etterforskning når mangelfull bokføring gjør det umulig å etterprøve de opplysninger skattyter gir.

Det fremgår også av bokettersynsrapporten at kontantstrømmen gjennom underforetakene er meget høy. A har anført at man ikke kan se hen til den totale pengestrømmen som er gått gjennom underforetakene, men må vurdere de beløpene som gjelder Bygg og Mal Oslo. Det er anført at selskapets andel i pengestrømmen til dels er liten, og ikke enn det som kan sies å utgjøre en årslønn.

Etter lagmannsrettens vurdering må man ved vurderingen av om det foreligger fiktiv fakturering, og vurdering av underforetakene, klart se hen til den samlede kontantstrøm for disse to leddene. Dette er nødvendig for å kunne foreta en helhetsvurdering av under- underforetakene. Det vises til bokettersynsrapporten side 46 og 48, hvor kontantstrømmene i underforetakene er brutt ned. Poenget i denne sammenheng er at den store kontantstrømmen gjennom disse foretakene, sett i sammenheng med det forhold at alle innbetalinger er tatt ut i kontanter så å si umiddelbart, underbygger at det ikke har vært noen reell virksomhet i disse foretakene, uansett hvor innbetalingene til foretakene er kommet fra.

Lagmannsretten legger ikke vekt på at skattemyndighetene ikke har anmeldt forholdet til politiet, eller at A ikke er ilagt tilleggsskatt. Manglende anmeldelse kan forklares med en viss resignasjon med hensyn til hvilken kapasitet politiet har til å etterforske og iredteføre disse sakene, slik også seniorskattejurist Kåre Lundeland ga uttrykk for i lagmannsretten. At politiet i samarbeid med skatteetaten har etterforsket andre saker fra i anleggsbransjen hvorav noen har ført til domfellelse og andre til henleggelse, får heller ikke betydning for den konkrete vurdering som skal foretas av saken her. Det er heller ikke holdepunkter for at skatteetaten har vært forutinntatt i saken som følge av at en stor kontroll av bygge- og anleggsbransjen avdekket betydelige misligheter i form av fiktiv fakturering. Lagmannsretten bemerker for øvrig at det i det samlede bevisbildet også må være anledning til å ta hensyn til at fremgangsmåten i de sakene som er endt med domfellelse, til forveksling ligner den som er benyttet her. Noen avgjørende betydning kan dette likevel ikke tillegges.

Etter en samlet vurdering av bevisene i saken finner lagmannsretten at det er sannsynliggjort at de fakturaer som Bygg og Mal Oslo har mottatt og betalt fra foretakene Alfa Bygg og E Mur og Flis, ikke korresponderer med utførte ytelse, og at fakturaene er fiktive. Lagmannsretten har da særlig lagt vekt på at fakturaene fra Alfa Bygg og E Mur og Flis omfatter betydelig arbeid som skal ha vært utført av personer som det ikke har vært mulig å oppspore, og at alle opplysningene i saken tyder på at disse personene – eller enkeltpersonforetakene - ikke har drevet noen reell virksomhet i Norge. Det er dermed mer sannsynlig at de fakturerte tjenestene ikke er blitt utført, enn at de – som anført av A – er utført av underleverandører som har benyttet svart arbeidskraft og lønnet disse i kontanter. Noen annen forklaringsmulighet er, som bemerket innledningsvis, ikke anført.

Lagmannsretten har i denne sammenheng også vurdert den analysen som revisjons- og rådgivningsselskapet BDO har gjort av regnskapene i Bygg og Mal Oslo, og hvor konklusjonen er at regnskapene ikke viser tegn til at selskapets kostnader er overvurdert. Lagmannsretten bemerker i denne sammenheng at med de formelle og materielle mangler som hefter ved Bygg og Mal Oslos bokføring, kan selskapets regnskaper ikke danne noe tilstrekkelig sikkert utgangspunkt for en slik analyse, og når BDOs analyse holdes opp mot de opplysningene man har om foretakene i uttaksleddet, er BDOs vurderinger ikke tilstrekkelig til at det må anses mest sannsynlig at det er utført reelle ytelser for de fakturerte beløpene.

Det neste spørsmål er om de kontantstrømmer som foretakene i uttaksleddet har mottatt uten at disse har utført korresponderende tjenester, kan tilordnes A som inntekt. Dette forutsetter at det finnes mest sannsynlig at disse midlene er gått tilbake til ham, slik skattekontorets vedtak bygger på.

Lagmannsretten er enig med Skattekontoret Midt-Norge i at det er overveiende sannsynlig at den vesentligste delen av de beløp som er utbetalt til uttaksleddet via Alfa Bygg og E Mur og Flis, og som dermed er kommet til fradrag i regnskapene til Bygg og Mal Oslo, er tilbakeført A. A var så vel styreleder som daglig leder i selskapet, og han var den største enkeltaksjonæren. Det er A som har besluttet at utbetalingene til Alfa Bygg og E Mur og Flis skulle finne sted. Når lagmannsretten først er kommet til at det er overveiende sannsynlig at utbetalingene ikke skjedde som vederlag for tilsvarende ytelser, er det lite sannsynlig at A ville dele ut midler i denne størrelsesorden som ren veldedighet. Den klart mest sannsynlige forklaringen er at disse midlene, med fratrett for honorar til mellomleddene, er ført tilbake til A selv. – I sitt skjønn har skattekontoret lagt til grunn at uttaksleddet har hatt en provisjon på ti prosent for sin medvirkning, og lagmannsretten finner at dette skjønnet klart er forsvarlig.

Etter dette finner lagmannsretten at de aktuelle beløpene må tilordnes A som fordel vunnet ved arbeid, enten som lønn eller som styrehonorar, jf. skatteloven § 5-10.

Etter dette foreligger det ikke grunner som medfører at skattekontorets vedtak er ugyldig, og anken forkastes.

Staten har vunnet saken og har krav på få dekket sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Lagmannsretten har ikke funnet at noen av unntaksbestemmelsene i § 20-2 tredje ledd er anvendelige.

Advokat Aarseth har fremlagt en kostnadsoppgave på totalt 191 929 kroner, av dette beløpet utgjør 132 950 kroner salær og 35 456 kroner merverdiavgift. Det resterende gjelder reiseutlegg. Motparten har ikke hatt bemerkninger til oppgaven. Lagmannsretten finner at kostnadene har vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og fastsetter beløpet i overensstemmelse med oppgaven.

Det gjøres ingen endringer i tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Anken forkastes.
2. A dømmes til å erstatte staten ved Skattekontoret Midt-Norge sakskostnader for lagmannsretten med 191.929 – etthundrognittientusennihundreog tjue ni – kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.

SKN 14-006 Gevinstbeskatning ved omdanning av konvertibel obligasjon

Lovstoff: Skatteloven § 5-1 og § 9-2.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 6. januar 2014, **sak nr.:** LB-2012-89527

Dommere: Lagdommer Nils Ihlen Ramm, lagdommer Espen Lindbøl, ekstraordinær lagdommer Sissel R. Langseth.

Saksgang: Oslo tingrett TOSLO-2011-37100 – Borgarting lagmannsrett LB-2012-89527 (12-089527ASD-BORG/02).

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

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

Kort sammendrag: Saken gjelder gyldighet av ligning for to selskaper som hadde fått den alminnelige inntekt forhøyet som følge av at konvertibel obligasjon etter endring ble ansett som skattemessig realisert. Lagmannsretten kom i likhet med skattekontoret til at den konvertible obligasjonen etter avtalemessig omdanning hadde opphørt å eksistere, og at den måtte anses realisert, jf. skatteloven § 9-2. Dette måtte innebære at gevinsten ved realiseringen var skattepliktig inntekt etter hovedregelen i skatteloven § 5-1 annet ledd, slik som bestemt for realisasjon ved normal konvertering i Rt-2011-1620. Det kunne således ikke være rom for direkte anvendelse av fritaksmetoden på tegningsrettselementet, og separat beskatning av tegningsretten kunne heller ikke hjemles i dekomponeringsbetraktninger. Lagmannsretten la til grunn at den ikke ved dette bygget på noen annen transaksjon enn skattekontoret, jf. Rt-2010-999. På grunn av mangler ved gevinstberegningen, ble vedtakene i saken likevel opphevet.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA for inntektsåret 2006. Selskapene har reist søksmål mot staten v/Skatt øst med krav om opphevelse av to vedtak fattet av skattekontoret 10. januar 2011 i endringssak, hvoretter hvert av selskapenes alminnelige inntekt ble forhøyet. Grunnlaget for forhøyelsene var at inngått konvertibel obligasjon etter endring ble ansett skattemessig realisert i medhold av skatteloven § 5-1, § 5-30 og kapittel 9.

Sakens faktiske bakgrunn er i korthet:

Den 2. mars 2004 vedtok styret i Fred. Olsen Energy ASA, i samsvar med fullmakt styret hadde fått på generalforsamlingen i selskapet, å utstede et konvertibelt obligasjonslån på inntil kr 435 millioner. Lånet kunne konverteres til aksjer i Fred. Olsen Energy ASA til en tegningskurs på kr 68 pr. aksje. Løpetiden på lånet var til 30. mars 2009, og lånerenten var 4,5 % p.a. Utleggelsen av det konvertible obligasjonslånet var en del av en refinansiering av gjelden i Fred. Olsen Energy ASA. Av totalbeløpet på kr 435 millioner ble kr 376 millioner tegnet gjennom en privat plassering, mens de resterende kr 59 millioner ble tilbudt gjennom en etterfølgende offentlig emisjon.

På vegne av långiverne inngikk Norsk Tillitsmann ASA 24. mars 2004 avtale med Fred. Olsen Energy ASA som låntager om et konvertibelt obligasjonslån pålydende kr 435 millioner. Det fremgikk av avtalen at konvertering til aksjer i Fred. Olsen Energy ASA kunne foretas når som helst i låneperioden, og at konverteringsretten ikke kunne skilles fra fordringen.

Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA eide i 2004 direkte og indirekte 63,2 prosent av aksjene i Fred. Olsen Energy ASA. De to førstnevnte selskapene tegnet seg hver for kr 150 millioner i det konvertible obligasjonslånet. I alt tegnet 50 juridiske eller fysiske personer seg.

Ved brev 18. oktober 2005 til Finansdepartementet ba KPMG Law Advokatfirma DA, som fullmektig for Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA, om en uttalelse fra departementet om hvorvidt konvertible obligasjoner omfattes av skatteloven § 2-38 (fritaksmetoden) som objekt. Ved prinsipputtalelse 6. desember 2005 ga departementet uttrykk for at konvertible obligasjoner ikke omfattes av fritaksmetoden. Etter fornyet henvendelse fra KPMG fastholdt departementet sitt standpunkt i brev 1. mars 2006.

Styret i Fred. Olsen Energy ASA besluttet 22. mars 2006 å tilby obligasjonseierne å avslutte deres konverteringsrett i henhold til obligasjonene, mot å få rett til å delta i en rettet emisjon i form av en privat plassering til en kurs på kr 68 pr aksje. Ved generalforsamlingsvedtak 29. mai 2006 fikk styret i Fred. Olsen Energy ASA formell fullmakt til å gjennomføre endringen i avtaleforholdet.

De av obligasjonseierne som ønsket å akseptere tilbudet, måtte gjøre dette ved å sende inn et akseptskjema innen 31. mai 2006. I møte mellom obligasjonseierne 20. juni 2006 ble forslaget om endring av avtaleverket akseptert, med 82,91 % av stemmene. Norsk Tillitsmann ASA ble gitt fullmakt til å inngå de nødvendige avtaler i forbindelse med gjennomføringen av endringsavtalen.

Blant obligasjonseierne som godtok tilbudet, var Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA, med en beholdning på til sammen kr 300 millioner. I tillegg deltok 13 obligasjonseiere med en beholdning på totalt kr 0,7 millioner. De resterende obligasjonseierne, med en beholdning på kr 58,1 millioner, videreførte den opprinnelige konvertible obligasjonen uendret.

Styret i Fred. Olsen Energy ASA vedtok tegning av nye aksjer 17. juli 2006. Endringsavtale mellom Fred. Olsen Energy ASA og Norsk Tillitsmann ASA på vegne av obligasjonseierne som deltok i endringen, ble inngått 4. august 2006. Etter avtalen fikk deltagerne, i samsvar med tilbudet, rett til å delta i en rettet emisjon i form av en privat plassering til en kurs på kr 68 pr. aksje, mot at retten til å konvertere i henhold til den konvertible obligasjonen ble frafalt. Lånet fortsatte å løpe på samme betingelser som tidligere, deriblant forfall av hovedstolen 30. mars

2009. I henhold til endringsavtalen skulle endringene tre i kraft 8. august 2006. Emisjonen ble straks gjennomført etter det.

Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA tegnet hver 2 202 882 aksjer ved kontant innbetaling av kr 149 795 976, med tillegg av tegningsgebyr. Ny aksjebeholdning ble registrert på VPS-konto 29. august 2006.

I kvartalsrapport for 3. kvartal 2006 for Fred. Olsen Energy ASA er den gjennomførte transaksjon beskrevet. I beskrivelsen fremgår det bl.a. at « [i] henhold til IFRS [Internasjonale standarder for finansiell rapportering] er transaksjonen med de deltagende obligasjonseiere behandlet som et bytte av konverteringsretten mot nytt lån og aksjer til en kurs til NOK 68,- pr. aksje ».

Børskursen på aksjene i Fred. Olsen Energy ASA da endringsavtalen ble inngått 4. august, var kr 276, på ikrafttredelsestidspunktet 8. august var den kr 266,50 og på registreringstidspunktet 29. august var den kr 269,50. Uansett hvilket tidspunkt som legges til grunn, oppsto det således en betydelig gevinst ved emisjonen, siden tegningsrettighetene som nevnt ble utnyttet til kr 68 pr. aksje.

I selvangivelsene for 2006 fra Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA ble det lagt til grunn at emisjonen var skattefri i medhold av skatteloven § 2-38 nr. 2 c, etter den såkalte fritaksmetoden. Ved ordinær ligning ble dette lagt til grunn.

Skattekontoret varslet selskapene om endring av ligningene i brev 1. oktober 2008. I varselet ble det uttalt at kontoret var av den oppfatning at selskapene ved å benytte seg av tegning av aksjer mot frasigelse av konverteringsretten knyttet til obligasjonen, skattemessig hadde realisert den konvertible obligasjonen. Den skattepliktige gevinsten ble ansett å utgjøre differansen mellom tegningsbeløpet og omsetningsverdien på aksjene. Selskapene tok til motmæle.

Ved ligningsvedtakene 10. januar 2011, som er likelydende for begge selskapene, fikk hver av dem inntekten forhøyet med kr 443 880 723, senere justert til kr 442 682 355. Problemstillingen ble av skattekontoret angitt å være « hvorvidt strukturendringen fra en konvertibel obligasjon til et ordinært låneforhold, med forutgående rettet emisjon, er å anse som skattemessig realisasjon av de opprinnelige konvertible obligasjonene ». Etter en omfattende drøftelse konkluderte skattekontoret med at skattyter hadde realisert obligasjonene. Kontoret la videre til grunn at selskapenes anførsler vedrørende såkalt dekomponering av de konvertible obligasjonene ikke førte frem, og at de ikke var omfattet av fritaksmetoden. Gevinstberegningen ble foretatt på grunnlag av børskurs 29. august 2006.

Etter at Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA hadde gått til søksmål med krav om opphevelse av ligningsvedtakene, avsa Oslo tingrett 27. januar 2012 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Partene bærer hver sine omkostninger.

Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA har anket dommen. Det ble søkt om tillatelse til å bringe anken direkte inn for Høyesterett. Dette ble nektet ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 25.

mai 2012, hvorpå ankebehandlingen fortsatte for Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt 4.-6. desember 2013 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. I tillegg møtte for de ankende parter selskapenes rådgiver, advokat Thor Leegaard i KPMG Law Advokatfirma AS, og vice president i Fred. Olsen & Co AS, Bjørn Gulbransen. For ankemotparten møtte seniorskattejuristene Nina Schlytter og Veslemøy Grong. Det ble foretatt dokumentasjon, men ikke avgitt forklaringer under ankeforhandlingen.

De ankende parter, Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA, har i hovedtrekk anført:

Hovedproblemstillingen i saken er om endringen av avtalen/termineringen av konverteringsretten, medfører at underkursen ved den rettede emisjonen er skattepliktig, eller om gevinsten ved emisjonen er omfattet av fritaksmetoden. Videre er det spørsmål om gevinstberegning, samt prosessuelt om vedtakene kan opprettholdes på bakgrunn av en annen privatrettslig begivenhet enn den som skattekontoret har lagt til grunn for beskatningen.

Benevnelsen av et finansielt instrument er ikke avgjørende for den skatterettslige behandlingen. Ut fra allmennaksjeloven er det ikke noe i veien for at et lån med rett til å kreve utstedt aksjer mot at fordringen nyttes til motregning, kan endres til et lån med rett til å kreve utstedt aksjer mot innskudd i penger hvor tegningsretten kan utnyttes uavhengig av lånet. Heller ikke regnskapsrettslige forhold kan begrunne beskatning.

Høyesterett har i dommen inntatt i Rt-2011-1620, som gjaldt tradisjonell konvertering av en konvertibel obligasjon, lagt til grunn at fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse når en fordring konverteres til aksjer ved utløpet av låneperioden. I nærværende sak er situasjonen annerledes, ved at tegningsretten og lånet ble separert, og tegningsretten ble anvendt ved en rettet emisjon med innbetaling av tegningsbeløpet. Det er da grunnlag for anvendelse av fritaksmetoden, som kommer direkte til anvendelse på tegningsretten som er realisert ved emisjonen. Selve splittingen av tegningsretten og fordringen innebærer ingen realisasjon.

Tegningsretten er et finansielt instrument som har aksjer i Fred. Olsen Energy ASA som underliggende objekt, og er således direkte omfattet av ordlyden i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav c. Når det er tegningsretten som er realisert, fremgår det av forarbeidene at utstedelsesretter er omfattet av fritaksmetoden, jf. Ot.prp nr.1 (2004-2005) punkt 6.5.2.4. Hensynet bak fritaksmetoden, å avverge kjedebeskatning, taler også for at fritaksmetoden kommer til anvendelse. Det samme gjelder symmetrihensynet.

At det er tegningsretten, og ikke fordringen, som ble realisert, understrekes også av at den skatteutløsende begivenhet i vedtakene er satt til hendelsen 29. august 2006, tidspunktet for realisasjon av tegningsretten, og ikke til 8. august som var tidspunktet da endringene i avtaleverket trådte i kraft.

Når skattekontoret har bygget på at det er emisjonen 29. august 2006 som er den skatteutløsende begivenhet, kan ikke vedtakene opprettholdes på grunnlag av en annen skatteutløsende begivenhet. Dersom retten kommer til at det er selve separasjonen av tegningsretten og fordringen som er skatteutløsende, kan vedtakene således ikke stå seg. Det vises til Høyesteretts dom i Rt-2010-999 (First Securities), avsnitt 51-56.

Vilkåret om realisasjon av lånet er uansett ikke oppfylt. Det sentrale i realisasjonsbegrepet er om en eierposisjon i et formuesobjekt opphører. Når både fordringselementet og tegningselementet videreføres i en litt annen form, uten annen endring enn at de separeres, kan det vanskelig sies å være grunnlag for realisasjon. En gjennomgang av rettspraksis, ligningspraksis, administrative uttalelser og teori underbygger at separasjonen i seg selv ikke representerer noen realisasjon.

Separat beskatning av tegningsretten kan under enhver omstendighet hjemles i dekomponeringsbetraktninger. I vår sak, hvor tegningsretten faktisk ble splittet fra fordringen, er det grunn til å se hen til det rettskildematerialet som knytter seg til de tilfeller hvor fordring og tegningsrett splittes. Dette materialet viser at tegningsretter må beskattes som selvstendige finansielle instrumenter ved fraskilt tegningsrett, noe som også ble gitt tilslutning av Høyesterett i Rt-2011-1620, jf. avsnitt 48 og 61.

Med hensyn til spørsmålet om dekomponering, er det ikke grunn til å legge avgjørende vekt på Høyesteretts (flertalls) syn på situasjonen når en konvertibel obligasjon blir konvertert, jf. Rt-2011-1620 avsnitt 64. Det er reelle faktiske, økonomiske og rettslige forskjeller mellom vårt tilfelle og saksforholdet i høyesterettsdommen. Videre er det på flere punkter grunnlag for å fremme innvendinger mot flertallets argumentasjon og avgjørelse. Det vises for så vidt til de forhold som er kritisert av professor Frederik Zimmer i hans gjennomgang av dommen i Skatterett nr. 1 for 2012 s. 49 flg. Disse innvendingene mot flertallets avgjørelse må medføre at dommens prejudikatsvirkning ikke utvides.

Statens subsidiære anførsel om at fordelene ved å tegne aksjer til gunstig kurs må anses som fordel vunnet ved det konvertible obligasjonslånet, og dermed gi skatteplikt i medhold av skatteloven § 5-1 jf. § 5-20 som fordel vunnet ved kapital, kan ikke føre frem. Det vises til skillet i § 5-1 mellom første ledd, som omfatter løpende kapitalavkastning, og annet ledd som omhandler kapitalgevinster, samt til rettsoppfatningen i Løvenskiold-dommene, som senere er lagt til grunn.

Subsidiært vil de ankende parter anføre at gevinstberegningen i vedtakene er feil. Det var således feil å benytte børskursen 29. august 2006 ved gevinstberegningen. Den alminnelige inntekt må nedjusteres basert på forskjellen mellom tegningskurs og børskurs enten 8. august 2006, som var datoen da splittingen av den konvertible obligasjonen trådte i kraft, eller 14. august 2006, som var ti dager etter signering av avtaleendring, eller 18. august 2006, som var ti dager etter ikrafttredelse av endringen. Den subsidiære påstanden er formulert på grunnlag av den laveste av disse alternative børskursene, som er kursen 14. august på kr 251,50.

Det bemerkes for øvrig at dersom det er splittingen av tegningsretten og obligasjonen som regnes som skatteutløsende, er gevinstberegningen i vedtakene ufullstendig. Dersom den konvertible obligasjonen anses realisert som følge av avtaleendringen, skulle så vel fordringsdelen som tegningsretten vært gevinstberegnet. I vedtakene er det kun emisjonen som er tatt til beskatning.

Bonheur ASA har nedlagt slik påstand:

1. Prinsipalt: Endringsvedtak av 10. januar 2011 (med senere korrigeringer) for Bonheur ASA oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at fritaksmetoden kommer til anvendelse på realisasjonen av tegningsretten den 29. august 2006.

2. Subsidiært: Endringsvedtak av 10. januar 2011 (med senere korrigeringer) for Bonheur ASA oppheves. Ved ny ligning reduseres alminnelig inntekt med NOK 39 651 876.

3. Bonheur ASA tilkjennes saksomkostninger for Oslo tingrett og Borgarting lagmannsrett.

Ganger Rolf ASA har nedlagt slik påstand:

1. Prinsipalt: Endringsvedtak av 10. januar 2011 (med senere korrigeringer) for Ganger Rolf ASA oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at fritaksmetoden kommer til anvendelse på realisasjonen av tegningsretten den 29. august 2006.

2. Subsidiært: Endringsvedtak av 10. januar 2011 (med senere korrigeringer) for Ganger Rolf ASA oppheves. Ved ny ligning reduseres alminnelig inntekt med NOK 39 651 876.

3. Ganger Rolf ASA tilkjennes saksomkostninger for Oslo tingrett og Borgarting lagmannsrett.

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

Ved låneavtalen av 24. mars 2004 ble det etablert en konvertibel obligasjon.

Konseptuelt består en konvertibel obligasjon av to deler; en ordinær obligasjon/fordring og en tegningsrett til aksjer. En konvertibel obligasjon utgjør imidlertid selskapsrettslig ett finansielt instrument, idet fordringen og tegningsretten ikke kan utøves uavhengig av hverandre. Tegningsretten kan ikke skilles fra obligasjonene fordi utøvelsen av tegningsretten forutsetter bruk av obligasjonen. Den konvertible obligasjonen utgjør således en udelelig enhet, jf. også Rt-2011-1620 avsnitt 61 in fine. Foretas det endringer i avtaleverket som medfører at tegningsretten kan utnyttes uavhengig av fordringen, har man ikke lenger å gjøre med en konvertibel obligasjon.

Høyesterett har i Rt-2011-1620 avgjort at gevinst ved realisasjon av en konvertibel obligasjon skattemessig følger reglene for ordinære obligasjoner/fordringer.

Den andre hovedtypen av lån med rett til å kreve utstedt aksjer er lån som gir tegningsrett til nye aksjer mot innskudd (warrants). Ved denne type lån kan tegningsretten skilles fra lånet, slik at tegningsretten kan benyttes uten at fordringen faller bort. Når tegningsretten kan skilles fra fordringen, er det separat beskatning av tegningsrett og fordringen.

I nærværende sak ble det ved endringen av låneavtalen i 2006 etablert et rettighetsforhold som tilsvarer lån med tilhørende tegningsrett, hvorpå tegningsretten umiddelbart ble benyttet.

Sakens prinsipale problemstilling er etter dette om den opprinnelige konvertible obligasjonen ble realisert da denne ble erstattet av en obligasjon med tilhørende tegningsrett.

De ankende parter konvertible obligasjon ble realisert i 2006, jf. skatteloven § 9-2. Man kan se det enten slik at den konvertible obligasjonen ble byttet til aksjer og en ordinær fordring, eller slik at den konvertible obligasjonen ble byttet i en ordinær obligasjon og en selvstendig tegningsrett,

hvorpå tegningsretten umiddelbart ble benyttet til å tegne aksjer. Uansett tilnæringsmåte har den konvertible obligasjonen opphørt å eksistere. Overgangen fra en konvertibel obligasjon til et låneforhold som følger andre skatteregler, må medføre at obligasjonen er realisert. Hensynet til nødvendig sammenheng i regelverket tilsier det. En annen løsning ville åpne for en enkel tilpasningsmulighet og en uheldig asymmetri.

Ved realisasjonen oppsto det en gevinst som skal beskattes etter reglene for ordinære obligasjoner/fordringer, jf. Rt-2011-1620. Dommen gjelder et tilfelle der realisasjonen skjedde ved ordinær konvertering, men den skattemessige behandlingen må være lik i alle tilfeller der en konvertibel obligasjon er realisert. Det foreligger således skatteplikt etter skatteloven § 5-1, fordi obligasjonen er mengdegjeldsbrev, jf. skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1.

Statens prinsipielle syn for domstolene er at overgangen fra en konvertibel obligasjon til et låneforhold som tilsvarer en warrant i seg selv er en skattemessig realisasjon. I vedtakene er det ikke oppstilt noe skille mellom endringen av låneforholdet og utøvelsen av tegningsretten. Det var det heller ikke foranledning til, da endringen av låneforholdet og utøvelsen av tegningsretten skjedde samtidig. Det hadde således ikke noen betydning å foreta noe skille i saken her.

Staten bygger for domstolen på samme privatrettslige disposisjon som vedtakene, nemlig at strukturendringene i avtaleverket i 2006 medførte en realisasjon av den konvertible obligasjonen. Lagmannsretten står således fritt til å velge hvilken av de to alternative tilnæringsmåter til transaksjonen retten vil bygge på, jf. ovenfor, uten hinder av begrensningene som følger av Rt-2010-999 (First Securities), avsnitt 51-56.

Dersom lagmannsretten skulle komme til at den konvertible obligasjonen ikke er realisert, vil staten subsidiært anføre at fordelene ved å tegne aksjer til en svært gunstig pris må anses som fordel vunnet ved det konvertible obligasjonslånet, og dermed gi skatteplikt i medhold av skatteloven § 5-1 jf. § 5-20, som fordel vunnet ved kapital. Tegningsrettselementet er et vederlag for kredittytelsen på samme måte som rentebetalingene.

Staten er enig med de ankende parter i at gevinstberegningen i vedtaket ikke er korrekt. Etter statens syn skulle gevinstberegningen bygget på børskursen 4. august 2006, da alle selskapsvedtak, vedtak fra obligasjonseiere og nye avtaler var på plass. Det vises til at det følger av Rt-2005-1171 avsnitt 50-60 at gevinsten beregnes på det tidspunkt skattyter ble privatrettslig bundet til å gjennomføre endringen fra konvertibel obligasjon til obligasjon med tilhørende tegningsrett. Dette vil i så fall lede til en høyere gevinst enn det som er lagt til grunn i vedtaket, og det kan ikke anses å ligge innenfor de ankende parters påstand at vedtakene oppheves på dette grunnlaget.

Staten har nedlagt slik påstand:

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

Lagmannsretten bemerker:

Allmennaksjeloven § 11-1 bestemmer at et allmennaksjeselskap ved avtale om lån kan gi fordringshaveren rett til å kreve utstedt aksjer enten mot innskudd i penger, eller mot at fordringen nyttes til motregning. Det førstnevnte tilfelle omtales gjerne som «warrants». I det andre tilfellet har man et konvertibelt lån.

En konvertibel obligasjon har i utgangspunktet de samme egenskaper som et vanlig obligasjonslån med fastsatt rente og løpetid. I tillegg inneholder en konvertibel obligasjon en rettighet, men ikke en plikt, for investorene til å omdanne lånebeløpet til egenkapital ved utgangen av låneperioden til en på forhånd fastsatt pris. Dersom aksjekursen på innløsningstidspunktet overstiger den avtalte prisen, vil obligasjonseierne kunne oppnå en ekstragevinst ut over den løpende renten på lånet. I et slikt tilfelle vil lånet bli omgjort til egenkapital i stedet for at det blir tilbakebetalt. Fordelen med et slikt lån sett fra låntagers side kan blant annet være lavere lånekostnader (rente).

En konvertibel obligasjon har således to elementer: en fordring og en tegningsrettighet. Obligasjonen er, som nevnt, kjennetegnet ved at fordringen nyttes til motregning når tegningsretten benyttes. Tegningsretten kan ikke utøves uavhengig av fordringen, fordi utøvelsen av tegningsretten forutsetter bruk av obligasjonen. De to elementene kan således ikke skilles fra hverandre. I Høyesteretts dom inntatt i Rt-2011-1620, som lagmannsretten kommer tilbake til, er det i avsnitt 61 uttrykt om den konvertible obligasjonen saken gjaldt at fordringen og tegningsretten utgjorde en «udelelig enhet».

Om dette viser lagmannsretten også til Mads Henry Andenæs, *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper* (2006) s. 544, der det heter at ved konvertible lån «er retten til å kreve utstedt aksjer knyttet til det konkrete lån, og kan kun utnyttes sammen med dette». Videre viser retten til Hugo P. Matre, *Studier i det skatterettslige rentefradraget* (2010), s. 199, hvorfra hitsettes:

Ved konvertible lån har fordringshaver rett til å benytte fordringen som tingsinnskudd. Det følger således av selve strukturen på det finansielle instrumentet at tegningsretten ikke kan utnyttes uavhengig av lånet.

Det samme følger av Frederik Zimmer; *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 195.

Ved den andre formen for lån som gir fordringshaveren rett til å kreve utstedt aksjer mot å yte innskudd i penger (warrant), kan tegningsretten skilles fra lånet. At fordringshaveren benytter seg av retten til å få utstedt aksjer, forhindrer således ikke at fordringen består, jf. Andenæs, *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper* (2006), s. 542.

Det er ikke omstridt i saken at det ved låneavtalen 24. mars 2004 som ble inngått mellom Fred. Olsen Energy ASA som låntager og Norsk Tillitsmann ASA på vegne av långiverne, ble etablert en konvertibel obligasjon. Konverteringsretten til aksjer fremgår av avtalens punkt 13.1. Ved utnyttelse av konverteringsretten skal det skje en motregning mot fordringen, jf. avtalens punkt 13.3 tredje ledd, og tegningsretten kan ikke skilles fra lånet, jf. punkt 13.2.

Spørsmålet om skatteplikt for gevinst ved realisasjon av konvertible obligasjoner ble behandlet i nevnte dom i Rt-2011-1620. Høyesterett la til grunn at det regnes som realisasjon når

innehaveren av en konvertibel obligasjon konverterer obligasjonen til aksjer. Spørsmålet i saken var om hovedregelen i skatteloven § 5-1 annet ledd om at gevinst ved realisasjon av formuesgoder er skattepliktig inntekt gjelder, eller om fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 kommer til anvendelse, enten for den del av gevinsten som kan knyttes til tegningsrettselementet i den konvertible obligasjonen, eller for hele gevinsten.

Høyesterett tok (i avsnitt 40) utgangspunkt i at en frittstående tegningsrett utvilsomt er et slikt finansielt instrument som omfattes av fritaksmetoden, mens en obligasjon ikke er det. Når det gjelder en konvertibel obligasjon, la Høyesterett til grunn at lovens ordlyd ikke gir svar på om § 2-38 får anvendelse. Etter en gjennomgang av det øvrige rettskildematerialet fant Høyesterett (et flertall på fire dommere) at ikke (noen del av) gevinsten ved realisasjonen av den konvertible obligasjonen var omfattet av fritaksregelen i skatteloven § 2-38. Høyesterett la herunder til grunn at det ikke var grunnlag for separat beskatning gjennom dekomponering av den konvertible obligasjonen i en fordringsdel og en tegningsdel.

Lagmannsretten legger til grunn at det gjennom Høyesteretts dom er avgjort at ved vanlig konvertering av en konvertibel obligasjon ved motregning ved låneavtalens utløp, er gevinsten i sin helhet skattepliktig etter skatteloven § 5-1 annet ledd, etter reglene for (ordinære) obligasjoner/fordringer. Hadde således ankende parter obligasjon blitt konvertert til aksjer ved utløpet av låneperioden slik avtalen opprinnelig ga rett til, ville en gevinst ha vært skattepliktig som inntekt ved realisasjon av obligasjon/fordring.

I nærværende sak har det ikke skjedd en ordinær konvertering, men en endring av de avtalte lånevilkår, slik som beskrevet innledningsvis i dommen her. Problemstillingen i saken er for det første om denne endringen har utløst en skatteplikt etter gevinstbeskatningsreglene for fordringer, eller om fritaksmetoden kommer til anvendelse. I tilfelle skatteplikt er det spørsmål om hva som er den skatteutløsende begivenhet, og om retten eventuelt kan bygge på en annen skatteutløsende faktor enn det vedtakene i saken er basert på. Subsidiært er problemstillingen om det foreligger hjemmel for beskatning etter reglene om avkastning på kapital. Videre er det spørsmål om det er feil ved gevinstberegningen.

De ankende parter har primært anført at fritaksmodellen kommer direkte til anvendelse på tegningsretten som er realisert. Lagmannsretten finner det for sin del naturlig først å ta stilling til statens anførsel om at den konvertible obligasjonen som sådan ble skattemessig realisert gjennom endringsavtalen 4. august 2006. Hva som omfattes av skattelovens realisasjonsbegrep, er regulert i § 9-2. Første ledd i bestemmelsen lyder slik:

Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder blant annet:

- a. salg og gavesalg
- b. tvangsavståelse ved blant annet ekspropriasjon, odelsløsning og tvangssalg
- c. makeskifte og bytte
- d. innfrielse eller bortfall av fordring
- e. endelig avkall på rettighet
- f. tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse
- g. utrangering
- h. innløsning av aksje og oppgivelse av aksje ved likvidasjon etter § 10-37

i. - - -

Staten ser det slik at den konvertible obligasjonen er realisert ved at den er byttet i en ordinær obligasjon med tilhørende tegningsrett, det vil si et annet finansielt instrument, jf. § 9-2 første ledd bokstav c. De ankende parter anfører på sin side at det ikke foreligger noen realisasjon når de to elementene i den konvertible obligasjonen – fordringselementet og tegningselementet – videreføres uten annen endring enn at de separeres.

Lagmannsretten bemerker at det fremgår av Ot.prp.nr.35 1990-91 (Skattereformen 1992) punkt 29.2.3 at kjernen i realisasjonsbegrepet er at det har skjedd et opphør av eierposisjonen i formuesobjektet. Realisasjonsbegrepet forutsetter imidlertid ikke noe eierskifte.

De ankende parter har til støtte for sitt syn vist til en del høyesterettspraksis, ligningspraksis og administrative uttalelser som gjelder realisasjon av formuesobjekter. Lagmannsretten bemerker at dette materialet omhandler til dels andre formuesobjekter enn i nærværende sak, og dels andre endringsbegivenheter. Så vidt lagmannsretten kan se, er det i praksis ikke tatt direkte stilling til om en endringsdisposisjon som den foreliggende representerer en realisasjon. Retten har således funnet begrenset veiledning i materialet.

Lagmannsretten antar for sin del at det er naturlig å vurdere om det gjennom endringsavtalen er skjedd en slik kvalitativ endring av avtaleforholdet at den konvertible obligasjonen må anses å ha opphørt å eksistere for de av obligasjonseierne som aksepterte endringen. Retten har i denne sammenheng funnet veiledning i det som i teorien og Oljeskattenemndas praksis er formulert som kriterium ved vurdering av om et lån skal anses innfridd og således realisert ved refinansiering: om lånet etter refinansieringen etter en helhetsvurdering har karakter av et nytt låneforhold. Det vises til Zimmer/BAHR, Bedrift, selskap og skatt 3. utg. 2001 s. 234.

Den endringen av låneavtalen som skjedde ved avtalen 4. august 2006, kjennetegnes ved at de obligasjonseierne som deltok i endringsavtalen frafalt retten til å konvertere lånet til aksjer i henhold til den opprinnelige låneavtalen. Til gjengjeld fikk de en rett til å tegne aksjer til en fastsatt pris, hvorpå tegningsretten umiddelbart ble benyttet, mens låneforholdet fortsatte å løpe på ellers uendrede vilkår. Endringen innebar at de to elementene i den konvertible obligasjonen – fordringen og tegningsretten – ble separert, slik at tegningsretten kunne utnyttes uavhengig av fordringen. Dermed mistet låneforholdet det som er et grunnleggende kjennetegn ved en konvertibel obligasjon, nemlig at den er ett finansielt instrument, hvor tegningsretten ikke kan utnyttes uavhengig av lånet.

For lagmannsretten er det ikke nødvendig å gå inn på spørsmålet om det selskapsrettslig var noe i veien for en slik endring. Det sentrale for spørsmålet om det foreligger skattemessig realisasjon er, slik lagmannsretten ser det, at endringen uansett medførte at låneforholdet kvalitativt sett endret karakter. Lagmannsretten mener at endringen innebar at den konvertible obligasjonen ble omdannet til et annet finansielt instrument, ved at fordringselementet og tegningsretten ble separert. Etter omdanningen hadde man i realiteten etablert et låneforhold som gir rett til å kreve utstedt aksjer mot innskudd i penger, altså et rettighetsforhold som kan likestilles med warrant, og hvor fordringselementet løp videre etter utøvelse av tegningsretten.

I nærværende sak er det således, slik lagmannsretten ser det, tale om noe annet og mer enn mindre justeringer i bestående rettighetsforhold, som det ikke er tradisjon for å beskatte, jf. Hugo P. Matre, Studier i det skatterettslige rentefradraget (2010), s. 200, som de ankende parter har vist til. De ankende parter har også vist til Matres uttalelse samme sted knyttet til en situasjon der selskapet gir adgang til å skille utstedelsesretten fra fordringen, men hvor lånevilkårene ellers vil forbli uforandret og innskuddsvilkårene knyttet til utstedelsesretten heller ikke vil påvirkes. Ifølge Matre vil endring av lånevilkårene som nevnt « [a]ntagelig ... normalt ikke utgjøre realisasjon ». Lagmannsretten bemerker at det fremgår uttrykkelig at uttalelsen er knyttet til en warrant. I nærværende sak er situasjonen annerledes, siden det er snakk om en konvertibel obligasjon, hvor instrumentet etter sin egen struktur ikke kan endres slik at fordringen og tegningsretten splittes.

Etter lagmannsrettens oppfatning må konsekvensen av omdanningen være at den konvertible obligasjonen må anses å ha opphørt å eksistere. Dette må gjelde selv om de to elementene i obligasjonen - fordringen og tegningsretten – etter separasjonen hver for seg er videreført. At det etter endringen ikke lenger fantes noen konvertibel obligasjon, har støtte i NOU 1992:29 Lov om aksjeselskaper s. 53, hvorfra hitsettes:

Forbudet [i § 5-1 annet ledd mot å skille tegningsrett fra aksjen/fordringen] er uten interesse når det gjelder konvertible obligasjoner, i den forstand at dersom man her skiller tegningsretten fra fordringen, har man ikke lenger å gjøre med en konvertibel obligasjon.

Det samme fremgår av Magnus Aarbakke mfl., Aksjeloven og allmennaksjeloven (2004) s. 724. Videre vises det til Andreas Bullen, Skatterett 2/2007 s. 106, der det uttales at en obligasjon ikke lenger vil være konvertibel etter en transformasjon der tegningsretten skilles ut.

At den konvertible obligasjonen har opphørt å eksistere og i realiteten blitt erstattet med et kvalitativt annet finansielt instrument, tilsier etter lagmannsrettens oppfatning at eierposisjonen til obligasjonen må anses opphørt, og at obligasjonen er realisert.

Som det fremgår ovenfor, følger det av Rt-2011-1620 at gevinst ved konvertering av konvertible obligasjoner i sin helhet følger reglene for gevinst ved realisasjon av vanlige fordringer, noe som normalt vil innebære skatteplikt. For lån som gir fordringshaveren rett til å kreve utstedt aksjer mot innskudd (warrant), er det antatt at tegningsretten og fordringen må anses som selvstendige finansielle instrumenter ved beskatningen, jf. Ot.prp.nr.1 (1999-2000) punkt 15.2.5. En slik tegningsrett vil falle inn under fritaksmetoden. Lagmannsretten er enig med staten i at overgang til et låneforhold som følger andre skatteregler tilsier at det foreligger en realisasjon. En annen løsning ville gi dårlig sammenheng i regelverket og åpne for skattemessige tilpasninger. I den forbindelse bemerkes at det er vanskelig å ikke se endringstransaksjonen i nærværende sak i sammenheng med den uttalelse Finansdepartementet avga i desember 2005 om at konvertible obligasjoner ikke er omfattet av fritaksmetoden, jf. redegjørelsen for saksforholdet ovenfor.

Lagmannsretten finner på denne bakgrunn, ut fra en helhetsvurdering, at de konvertible obligasjoner som ble etablert ved låneavtale 24. mars 2004 ble skattemessig realisert ved endringen av låneavtalen som fant sted ved avtale 4. august 2006. Det har skjedd en omdanning av obligasjonene som innebar at obligasjonene opphørte å eksistere, slik at eierposisjonen til disse også er opphørt, jf. skatteloven § 9-2 første ledd. Etter lagmannsrettens oppfatning er det de

konvertible obligasjonene som sådan, det vil si så vel fordringselementet som tegningsrettselementet, som ble realisert.

De ankende parter prosessuelle anførsler i saken gjør det nødvendig å vurdere hvordan lagmannsrettens syn på realisasjonsspørsmålet forholder seg til vedtakene i saken. Det fremgår av vedtakene punkt 3.4.3 (nest siste avsnitt) at også skattekontorets konklusjon var at de konvertible obligasjonene var realisert. Videre fremgår det (vedtakene s. 50 siste avsnitt) at skattekontoret har lagt til grunn at den konvertible obligasjonsavtalen må anses omgjort ved at elementene i avtalen som endres er så vidt grunnleggende, og at obligasjonen ikke lenger er en konvertibel obligasjon. Dette er i samsvar med lagmannsrettens syn.

Det fremgår også at skattekontoret har lagt «betydelig, om ikke avgjørende vekt på at eierposisjonen for retten til å utøve konverteringen er opphørt, men likevel benyttet gjennom en rettet emisjon». At skattekontoret med dette også har lagt vekt på utøvelsen av tegningsretten, innebærer etter lagmannsrettens oppfatning ikke at retten bygger sin avgjørelse på noen annen transaksjon eller begivenhet enn skattekontoret, heller ikke sett hen til at registreringstidspunktet 29. august 2006 ble lagt til grunn ved gevinstberegningen, jf. Rt-2010-999, avsnitt 51 flg. I nærværende sak har endring av avtalen og utøvelsen av tegningsretten i realiteten skjedd samtidig, og må etter lagmannsrettens syn anses som elementer i samme transaksjon.

At de konvertible obligasjonene i saken anses skattemessig realisert, må etter lagmannsrettens syn innebære at gevinsten ved realisasjonen er skattepliktig inntekt etter hovedregelen i skatteloven § 5-1, slik som bestemt for realisasjon ved normal konvertering i Rt-2011-1620. Lagmannsretten er således enig med staten i at den skattemessige behandlingen må være lik i alle tilfeller der en konvertibel obligasjon er realisert, uavhengig av om dette skjer ved konvertering eller på annen måte.

Når de konvertible obligasjonene som sådan, herunder tegningsrettselementet, er realisert, og tegningsretten er utøvet som ledd i samme transaksjon, kan det etter lagmannsrettens oppfatning heller ikke være rom for noen direkte anvendelse av fritaksmodellen på tegningsretten eller utøvelsen av denne. Slik som avtaleforholdet ble endret i vår sak, er det ikke nødvendig å ta stilling til spørsmålet om beskatningen av gevinst dersom utøvelsen av tegningsretten hadde skjedd på et senere tidspunkt.

Etter lagmannsrettens oppfatning kan separat beskatning av tegningsretten heller ikke hjemles i dekomponerings-betraktninger. Når de konvertible obligasjonene som sådan er realisert, må Høyesteretts dom i Rt-2011-1620 også på dette punkt være avgjørende. I dommen er det avgjort at det ikke skal foretas dekomponering når en konvertibel obligasjon er realisert ved konvertering, jf. avsnitt 64. Denne løsningen må, slik lagmannsretten ser det, få anvendelse også ved andre former for realisasjon av en konvertibel obligasjon.

De rettskilder som de ankende parter har påberopt til støtte for dekomponering, gjelder – slik lagmannsretten oppfatter dem – i det vesentlige situasjonen der det allerede i utgangspunktet er avtalt at tegningsretten og obligasjonen kan utnyttes separat, noe allmennaksjeloven § 11-2 annet ledd nr. 13 gir generalforsamlingen adgang til å beslutte. I nærværende sak var det imidlertid ikke opprinnelig avtalt noen adgang til å splitte tegningsretten fra lånet. Tvert i mot var det uttrykkelig avtalt at konverteringsretten ikke kunne separeres fra obligasjonen. En annen sak er at man etter

endringsavtalen hadde et låneforhold der obligasjonen og tegningsretten faktisk var separert. Dette kan imidlertid ikke gi grunnlag for dekomponering, når endringsavtalen i seg selv må anses som realisering av den konvertible obligasjonen.

De ankende parter har videre argumentert med at de innvendinger som er reist mot Høyesteretts (flertallets) avgjørelse i Rt-2011-1620, må lede til at dommens prejudikatsvirkning ikke utvides. Etter lagmannsrettens oppfatning må hensynet til sammenheng i regelverket medføre at Høyesteretts løsning legges til grunn, også ved annen realisasjon enn konvertering.

Etter dette konkluderer lagmannsretten så langt med at gevinsten ved realisasjon av de konvertible obligasjonene skattemessig skal bedømmes som gevinst av ordinære fordringer, i samsvar med Høyesteretts avgjørelse i Rt-2011-1620. Det er ikke bestridt at obligasjonene er mengdegjeldsbrev, slik at unntaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 ikke får anvendelse. Gevinsten ved konvertering av de konvertible obligasjonene er etter dette skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1 annet ledd, som lagt til grunn av skattekontoret.

Som følge av denne konklusjonen er det ikke nødvendig for lagmannsretten å komme inn på statens subsidiære anførsel om at fordelene ved å tegne aksjer til en svært gunstig kurs uansett må anses som fordel vunnet ved kapital.

Det som gjenstår i saken er å vurdere gevinstberegningen.

Skattekontoret har ved beregningen tatt utgangspunkt i at skattepliktig gevinst ved realisasjon av obligasjoner er lik differansen mellom obligasjonens inngangsverdi og obligasjonens utgangsverdi. Det er med henvisning til Ot.prp.nr.11 (1990-1991) s. 10 lagt til grunn at inngangsverdien som hovedregel settes lik obligasjonens verdi på ervervstidspunktet, og at kostprisen normalt vil gi uttrykk for verdien på dette tidspunktet, når obligasjonen er ervervet mot vederlag. For så vidt gjelder utgangsverdien for obligasjoner som konverteres i aksjer, er det – under henvisning til Utv. 1995 s. 1065 FIN – lagt til grunn at denne settes til verdien av de aksjer som mottas på konverteringstidspunktet. Videre er det uttalt at det følger av Rt-2005-1171, Utv. 2005 s. 1085, at konverteringstidspunktet må vurderes ut i fra når skattyter privatrettslig ble bundet til å gjennomføre konverteringen, og at dette må bedømmes med grunnlag i avtaleverket som er inngått mellom partene. Gevinstberegningen er videre begrunnet slik:

I henhold til avtalen mellom Fred Olsen Energy ASA og obligasjonsinnehaverne er det lagt til grunn at konverteringstidspunktet er ti virkedager etter at erklæring om konvertering er mottatt av verdipapirservice hos DnB NOR.

I varslet er det lagt til grunn at transaksjonsdatoen var 29. august 2006, og denne datoen er ikke bestridt av skattyter i senere korrespondanse, hvilket skattekontoret finner å legge til grunn.

Omsetningskursen på aksjene i Fred Olsen Energy ASA var denne dagen på kr 269,50, og samlet omsetningsverdi på aksjene utgjorde da kr 593 676 699. Fratrasket tegningsbeløpet på kr 149 795 976 utgjorde Bonheur ASAs skattepliktige gevinst kr 443 880 723.

De ankende parter har i anken anført at det er feil å benytte 29. august 2006 ved gevinstberegningen. I anketilsvaret anførte staten at gevinstberegningen er korrekt. Det ble gjort gjeldende at det i vedtakene er tatt et riktig rettslig utgangspunkt, og at det ikke er holdepunkter for at det er valgt en realisasjonsdato som gir for høy gevinst. I prosesskrift 14. november 2013 sa staten seg enig i at gevinstberegningen i vedtakene er uriktig. Ut fra statens syn for lagmannsretten burde gevinstberegningen vært basert på børskurs 4. august 2006. Kursen den dagen var høyere enn 29. august, slik at den skattepliktige gevinsten var blitt for lav, ifølge staten.

Etter lagmannsrettens oppfatning er det på grunnlag av Høyesteretts dom i Rt-2005-1171 korrekt å beregne gevinsten på det tidspunkt skattyter – her Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA – ble privatrettslig bundet til å gjennomføre endringen fra konvertibel obligasjon til obligasjon med en tegningsrett, jf. dommens avsnitt 57 flg. Når dette tidspunkt var, må vurderes ut fra partenes avtaleverk. Endringsavtalen ble inngått 4. august 2006. Forut for dette var endringen akseptert i møte mellom obligasjonseierne, og de nødvendige selskapsrettslige vedtak var truffet i Fred. Olsen Energy ASA. Imidlertid er det naturlig å se det slik at det først var ved undertegning av endringsavtalen 4. august at partene ble endelig bundet til å gjennomføre endringen. At det i endringsavtalen ble bestemt at denne først skulle tre i kraft 8. august 2006, kan ikke være avgjørende etter lagmannsrettens oppfatning. Heller ikke kan det være relevant, for vurdering av når skattyterne ble privatrettslig bundet til å gjennomføre endringen, at det i den opprinnelige låneavtalen 24. mars 2004 ble bestemt at konverteringstidspunktet er ti virkedager etter at erklæring om konvertering er mottatt av «Account Manager».

Etter dette er lagmannsretten enig med staten i at korrekt tidspunkt for beregning av gevinsten er børsverdien 4. august 2006. Det er på det rene at børsverdien på dette tidspunktet leder til en høyere gevinst enn det som er lagt til grunn i vedtakene. Når det er situasjonen, er det enighet mellom partene at det ikke ligger innenfor de ankende parters påstand at vedtakene oppheves. At det er benyttet feil beregningstidspunkt for gevinstberegningen, kan således ikke føre til opphevelse.

Under ankeforhandlingen har de ankende parter anført at dersom staten får medhold i sitt prinsipale syn om at overgangen fra en konvertibel obligasjon til et låneforhold som tilsvarer en warrant, er en skattemessig realisasjon, er gevinstberegningen i vedtakene ufullstendig, idet det kun er utøvelsen av tegningsretten som er gevinstberegnet. Det er ikke foretatt noen splitt av inngangsverdien for fordringselementet og tegningsretten, og ingen fordeling av gevinsten på de to elementene.

Lagmannsretten bemerker at denne anførselen kom svært sent under ankeforhandlingen, først under de ankende parters replikk. Staten måtte således ta stilling til anførselen direkte i duplikken. Anførselen er derfor i svært begrenset grad prosedert.

Lagmannsretten forsto staten slik at det ikke ble satt frem prosessuell protest mot at lagmannsretten tar stilling til anførselen, jf. tvisteloven § 9-16 første ledd. Lagmannsretten forsto videre staten slik at den prinsipielt sa seg enig i at det skulle vært foretatt en separat gevinstberegning av henholdsvis fordringselementet og tegningsretten, med splitt av inngangsverdi og fordeling av gevinst, og at det således må foretas ny gevinstberegning.

Lagmannsretten finner for sin del, slik saken ble prosedert, at den ikke har tilstrekkelig grunnlag for å ta stilling til spørsmålet om det skulle vært foretatt en separat gevinstberegning for henholdsvis fordringselementet og tegningsretten. Imidlertid legger lagmannsretten til grunn at det er en mangel ved vedtakene at det ikke fremgår at spørsmålet er vurdert av skattekontoret. Denne mangelen, også sett hen til partenes anførsler, tilsier at skattekontoret vurderer gevinstberegningen på nytt.

Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at skattekontorets to vedtak 10. januar 2011 oppheves. Ved den nye behandlingen legges det fortsatt til grunn at de konvertible obligasjonene er realisert. Gevinsten ved realisasjon av de konvertible obligasjonene skal skattemessig bedømmes som ordinære fordringer, slik at gevinsten er skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1 annet ledd, som lagt til grunn i vedtakene. Ved ny vurdering av gevinstberegningen må skattekontoret vurdere om det er grunnlag for separat gevinstberegning av henholdsvis fordringselementet og tegningsretten. I og med at vedtakene ikke er opphevet på det grunnlag at gevinstberegningen er foretatt ut fra børsverdi på feil tidspunkt, gjøres ingen endring til skade for skattyterne på dette grunnlag.

Lagmannsretten vil nå ta stilling til sakskostnadene.

Staten har vunnet frem med det som har vært de sentrale tvistetemaene i saken: om de konvertible obligasjonene er realisert, om fritaksmetoden helt eller delvis kommer til anvendelse samt med hva som er riktig tidspunkt for gevinstberegningen. De ankende parter har imidlertid fått medhold i sin påstand om opphevelse av vedtakene og at gevinstberegningen må vurderes på nytt. Hvordan dette vil slå ut økonomisk for de ankende parter har lagmannsretten ikke grunnlag for å vurdere. Det kan etter dette være tvilsomt om staten kan anses å ha vunnet saken i det vesentlige, slik at tvisteloven § 20-2 kommer til anvendelse, eller om de ankende parter må anses å ha fått medhold av betydning, slik at § 20-3 gjelder. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å ta stilling til spørsmålet, idet tungtveiende grunner uansett gjør det rimelig at partene dekker hver sine kostnader. Ved vurderingen har retten lagt vekt på at saken har reist spørsmål som ikke kan ses å ha vært avklart tidligere og at den gjelder betydelige beløp, slik at de ankende parter etter lagmannsrettens oppfatning har hatt god grunn til å få saken prøvd. Videre er det lagt vekt på at de ankende parter har vunnet frem med at gevinstberegningen må vurderes på nytt, og på den tvil som foreligger om hvordan resultatet av en ny vurdering vil slå ut økonomisk.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at sakskostnader ikke tilkjennes, verken for tingretten eller lagmannsretten.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Endringsvedtak 10. januar 2011 for Bonheur ASA oppheves.
2. Endringsvedtak 10. januar 2011 for Ganger Rolf ASA oppheves.
3. Sakskostnader tilkjennes ikke, verken for tingretten eller lagmannsretten.

SkN 14-007 Ulovfestet gjennomskjæring

Borgarting lagmannsrett: Dom av 7. januar 2014, **sak nr.:** LB-2012-142361

Dommere: Lagmann Anders Bøhn, lagdommer Ole Nyfløt, ekstraordinær lagdommer Peter Christian Meyer.

Saksgang: Oslo tingrett TOSLO-2012-1288 – Borgarting lagmannsrett LB-2012-142361 (12-142361ASD-BORG/03).

Ankende part: Essec A/S (advokat Finn Backer-Grøndahl)

Ankemotpart: Staten v/Skatt øst (advokat Tore Skar)

Kort sammendrag: Konsern oppnådde lavere skatt ved erverv av et insolvent aksjeselskap med et ikke ubetydelig framførbart underskudd som ble avregnet mot konsernbidrag. Det var ikke grunnlag for gjennomskjæring. Lagmannsretten tok ikke standpunkt til om skatteposisjonen var det hovedsakelige motivet for aksjekjøpet. Kjøpet innebar samtidig overtakelse av en betydelig næringseiendom, noe som ga transaksjonen en forretningsmessig egenverdi som innebar en klar økonomisk realitet. Bruken av konsernbidrag og det forholdet at aksjonærenes billiggjøp av en fordring mot det solgte selskapet også ga skattemessige fordeler for dem, kunne ikke gi grunnlag for nektet underskuddsframføring.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 27. juni 2011 om endring av ligningen for selskapet Essec AS for inntektsårene 2001 til og med 2006. Endringsvedtaket innebar at et underskudd fra 1990-årene i selskapet Høvik Gruppen AS, som er fusjonert inn i Essec AS, ble nektet framført med hjemmel i de ulovfestede skatterettslige reglene om gjennomskjæring.

Høvik Gruppen AS var fram til 2001 morselskap i et større konsern som drev med belysningsartikler. I 2000 fikk konsernet økonomiske problemer, og i løpet av våren 2001 var samtlige datterselskaper enten solgt eller konkurs. Høvik Gruppen AS hadde etter dette bare én større eiendel, eiendommen Sommerro i Halden. Dette var et kombinasjonsbygg for administrasjon, lager og produksjon med samlet bruksareal på vel 11 000 kvadratmeter. Tomten var på 60 mål.

Våren 2001 besluttet styret i Høvik Gruppen AS å avvikle virksomheten og selge selskapet. Selskapet hadde på det tidspunktet en usikret gjeld på vel 24 millioner kroner til det tidligere datterselskapet Høvik Forvaltning AS. På den faste eiendommen var det tinglyst pantegjeld til DnB på ca. 20 millioner kroner. Selskapet hadde et samlet underskudd fra tidligere år på ca. 63 millioner kroner, hovedsakelig som følge av tap på salg av aksjer i datterselskapene.

I juni 2001 ble aksjene i Høvik Gruppen AS solgt til selskapet Vindeggen Invest AS (senere Karken AS). Kjøpesummen var 4 millioner kroner med tillegg av 250 000 kroner i meglerhonorar. Som en del av avtalen fikk kjøperen i forhandlinger med DnB redusert pantegjelden i eiendommen til 17,5 millioner kroner, og denne gjelden til DnB ble i det alt vesentlige innfridd ved lån i en annen bank med sikkerhet i eiendommen og kausjon fra kjøperen, samt noe midler fra nærstående selskaper. Grunnbokshjemmelen til den faste eiendommen lå i et

annet selskap og ble overført Høvik Gruppen AS. Ifølge kjøpsavtalen svarte summen av dokumentavgiften og kortsiktig gjeld til omløpsmidlene i selskapet.

Eierne av aksjene Vindeggen Invest AS, Stange senior og søsknene Stange, kjøpte personlig den fordringen på vel 24 millioner kroner som Høvik Forvaltning AS hadde på Høvik Gruppen AS. De betalte til sammen 250 000 kroner for den.

Vindeggen Invest AS, som altså senere skiftet navn til Karken AS, var et selskap i et konsern med selskapet Essec AS som konsernspiss. Familien Stange eide i den perioden denne saken gjelder alle aksjene i selskapene i konsernet. Senere, etter Stange seniors død, har Essec AS blitt fisjonert i flere selskaper slik at søsknene Stange har hvert sitt selskap.

Høvik Gruppen AS mottok i 2001, etter å ha blitt en del av Essec-konsernet, et konsernbidrag på 15 897 525 kroner. Ved ligningen av selskapet i 2001 var alminnelig inntekt 0 og underskuddet på ca. 47 millioner kroner, altså tilsvarende resten av framførbart underskudd etter utlikningen av konsernbidraget. Til sammen er Høvik Gruppen AS' inntekter for årene 2001 til og med 2006 redusert med 26 935 668 kroner ved hjelp av framførbare underskudd.

I 2007 ble eiendommen i Halden solgt for 21 287 500 kroner. Etter dette salget ble Høvik Gruppen AS 30. august 2007 fusjonert inn i Essec AS. Det er derfor Essec AS som er part i saken og som ligningsvedtaket formelt gjelder.

I vedtak 23. og 29. april 2010 endret Skatt øst ligningen for Høvik Gruppen AS (Essec AS) for inntektsårene 2001-2006 under henvisning til de ulovfestede reglene om gjennomskjæring. I vedtakene ble alminnelig inntekt økt ved at det ble sett bort fra det framførbare underskuddet. For selskapet representerer dette en samlet økning i alminnelig inntekt på de nevnte 26 343 653 kronene og en økt skattebelastning på 7 376 222 kroner.

Etter klage holdt skatteklagenemnda i vedtak 27. juni 2011 fast ved endringsvedtakene.

Essec AS reiste i desember 2011 søksmål mot staten ved Skatt øst med krav om at skatteklagenemndas vedtak skulle oppheves.

Oslo tingrett avsa 31. mai 2012 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Essec AS dømmes til å betale erstatning for sakskostnader til Staten v/Skatt øst på 137 275 – etthundreogtrettisyvtusentohundreogsyttifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

Essec AS har anket dommen til Borgarting lagmannsrett og gjør i hovedsak gjeldende:

Vilkårene for gjennomskjæring er ikke til stede. Det hovedsakelige formålet med Essecs kjøp av aksjene i Høvik Gruppen AS var ikke å spare skatt. Uansett vil det ikke ut fra en totalvurdering stride mot skattereglenes formål at underskuddet framføres. Ny § 14-90 i skatteloven om bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner er vedtatt senere, og gjelder ikke for denne saken.

Utgangspunktet er at et aksjeselskap er et eget skattesubjekt, og at overdragelse av aksjer ikke påvirker selskapets skatteposisjon. Det er adgang til framføring av underskudd etter skatteloven § 14-6, og det er adgang til å fordele overskuddet innenfor et konsern gjennom konsernbidrag etter skatteloven §§ 10-2 flg. Etter disse reglene skal framføringen av underskuddet godkjennes til avregning mot konsernbidraget. Det skal mye til for å fravike det utgangspunktet som følger av loven. Dette følger også av Høyesteretts praksis. Essec viser til Zenith-dommen i Rt-1997-1580. Saken gjaldt kjøp av aksjene i et selskap med et betydelig latent skatteansvar som var oppnådd gjennom reinvestering av gevinst. Flertallet i Høyesterett la her til grunn at hovedmotivet for aksjekjøpet utvilsomt var skattekreditten, men at anskaffelsen av aksjene også hadde en viss egenverdi for kjøperen gjennom overtakelsen av fast eiendom. Eiendommenes verdi var 4 millioner kroner, som bare var to prosent av aktiva i selskapet. Dette var likevel tilstrekkelig til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring, i motsetning til andre saker som Høyesterett viste til i dommen, der det var snakk om overtakelse av helt tomme selskaper. Transaksjonen hadde forretningsmessig egenverdi. At gjennomskjæring ikke kan benyttes i saken her, følger også av Dyvi-dommen i Rt-2012-1888. Der ervervet kjøperne aksjene i et morselskap som ikke hadde aktiva utover egne framførbare underskudd og aksjer i to datterselskaper som eide fast eiendom. Selv om kjøpet av morselskapet åpenbart var motivert av skattefordelen der, og eiendommene ellers kunne vært kjøpt direkte eller gjennom kjøp av aksjene i datterselskapene, så Høyesterett transaksjonene i sammenheng og kom til at gjennomskjæring ikke kunne skje.

Ervervet av aksjene i Høvik Gruppen AS hadde betydelig forretningsmessig egenverdi. Selskapet eide en fast eiendom som etter forhandlinger med banken ble prissatt til 17,5 millioner kroner. Eiendommen kunne gi en salgsgevinst, noe den også gjorde ved det senere salget i 2007. Dette var et næringslokale av betydelig størrelse med mye ledig leieareal slik at eiendommen kunne utvikles. Kjøperne fikk da også inn en ny stor leietaker da de overtok eiendommen. Ervervet av skatteposisjonen i form av framførbart underskudd var derfor ikke noe sentralt eller hovedsakelig motiv for transaksjonen, og gjennomskjæring kan ikke skje allerede som følge av at grunnvilkåret ikke er oppfylt. Kjøperne tok en ikke ubetydelig risiko ved ervervet av eiendommen. Videre hadde den en løpende positiv kontantstrøm på 3 millioner kroner i de seks årene fram til den ble solgt for vel 21,2 millioner kroner i 2007. Totalavkastningen på eiendommen var 7 millioner kroner. Transaksjonen hadde langt større egenverdi og realitet enn situasjonen var i Zenith-dommen.

Ankeparten bestrider ikke at skatteposisjonen i Høvik Gruppen AS hadde betydning for handelen, men dette var ikke noe hovedmotiv. Statens anførsel om at man kunne kjøpt eiendommen direkte i stedet for å gå veien om aksjene i Høvik Gruppen AS, er ikke holdbar. Nesten alle eiendomstransaksjoner skjer i dag ved overtakelse av aksjer i det selskapet som eier eiendommen, ikke ved kjøp av selve eiendommen, blant annet på grunn av aksjebeskatningsreglene. I dette tilfellet var for øvrig eiendommen ikke til salgs separat, man måtte kjøpe aksjene.

Høvik Gruppen AS hadde en betydelig gjeld til Høvik Forvaltning AS som eierne av Essec overtok for 250 000 kroner. Overtakelsen hadde skattemessige effekter ved at salget ikke medførte reduksjon av det framførbare underskuddet, i motsetning til situasjonen hvis gjelden var blitt ettergitt. Videre innebar transaksjonen at aksjeeierne kunne ta ut midler fra Høvik Gruppen AS i form av nedbetaling av gjelden, som i motsetning til utbytte ikke er inntektsbeskattet. Dette kan likevel ikke anføres til støtte for gjennomskjæring i form av nektet framføring av

underskudd. Eventuelt måtte staten ha gjennomført en ligning der kjøpet av fordringen til underpris måtte likestilles med en ettergivelse slik at det framførbare underskuddet ble tilsvarende redusert. Alternativt måtte staten ha endret ligningen for dem som har fått nedbetalt gjeld, ikke framføringen av underskuddet. Staten kan ikke trekke inn andre skattefordeler og skatteregler, det vil si utbytteskatt og bortfall av underskudd ved gjeldsettergivelse, i gjennomskjæringsvurderingen i saken her.

Notatet fra kjøpernes daværende juridiske rådgiver, som kjøperne selv har lagt fram for ligningsmyndighetene, er uten betydning for vurderingen. Notatet har ingen betydning for transaksjonens egenverdi, det vil si for totalvurderingen, og kan eventuelt bare påberopes for så vidt gjelder grunnvilkåret om skattyters motiv. Men heller ikke her har det noen betydning: Anskaffelsen og utviklingen av næringseiendommen var reell, og medførte mulighet for gevinst eller tap hos kjøperselskapet avhengig av verdifall eller verdistigning.

Tingretten har lagt betydelig vekt på utfallet av Karken-dommen, Borgarting lagmannsretts avgjørelse LB-2008-159929 (anke til Høyesterett ikke fremmet), der Essec-konsernet ved gjennomskjæring ble nektet framføring av underskudd etter kjøpet av aksjene i Karken AS (Vindeggen Invest AS). Det er klare forskjeller mellom sakene ved at Høvik Gruppen AS i saken her eide den faste eiendommen da aksjekjøpet ble besluttet. I tillegg må den skatteposisjonen Essec mente å ha oppnådd gjennom kjøp av framførbart underskudd i Karken, nødvendigvis ha medført at skattemotivet ved det senere kjøpet av aksjene i Høvik Gruppen AS var mindre framtreddende.

Det er etter ankepartens mening ingen eksempler på at gjennomskjæring er benyttet der kjøp av selskaper har hatt en viss forretningsmessig realitet for kjøper og selger utover de skattemessige fordelene. Kjøp av en fast eiendom for 17,5 millioner kroner, som etter kjøpers syn var verdt mer, og som har gitt en samlet avkastning på 7 millioner kroner eller mer, er klart en forretningsmessig realitet.

Ankeparten har lagt ned slik endelig påstand:

1. Skatteklagenemndas vedtak for Essec AS for inntektsårene 2001 til 2006 datert 27. juni 2011, oppheves.
2. Essec AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, staten ved Skatt øst, gjør i hovedsak gjeldende:

Det er enighet om at endringer på eiersiden i et aksjeselskap som utgangspunkt ikke påvirker selskapets skatteposisjon. Det er videre på det rene at skatteloven § 14-90, som ble vedtatt i oktober 2004 og bare gjelder for senere transaksjoner, ikke kommer til bruk i saken her.

Staten er enig i tingrettens resultat og slutter seg i det vesentlige til tingrettens og skatteklagenemndas begrunnelse. Et grunnvilkår for å benytte gjennomskjæringsregelen er at det var et hovedsakelig formål med transaksjonen å spare skatt. Det avgjørende er hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på, og det er vanlige bevisbyrdebetraktninger som gjelder. Hva som har vært den hovedsakelige motivasjonsfaktoren, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de

opplysningene som indikerer skattemotiv og andre forhold. Hvis den dominerende virkningen av transaksjonen er at man sparer skatt, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktoren.

Situasjonen ved kjøpet var at Høvik-konsernet var i krise. To datterselskaper var slått konkurs, og alle øvrige aktiva var solgt bortsett fra næringseiendommen i Halden. Men denne eiendommen var overbeholdt gjennom pantelån til DnB. Høvik Gruppen AS hadde en høyst reell gjeld på 24,6 millioner kroner til datterselskapet Høvik Forvaltning AS.

Essec kjøpte en underskuddsposisjon på nominelt vel 63,2 millioner kroner. Med en skatteprosent på 28 innebar dette en potensiell mulighet for å spare vel 17,7 millioner kroner i skatt. Kjøpesummen for aksjene var 4,25 millioner kroner, som tilsvarer i underkant av 25 prosent av den nominelle verdien av underskuddet. Kjøper må ha vært klar over at underskuddet kunne utnyttes via konsernbidrag. Konsernbidragene til Høvik Gruppen AS for årene 2001 til og med 2006 utgjorde til sammen vel 25,7 millioner kroner, slik at en vesentlig del av underskuddsposisjonen rent faktisk kunne benyttes. Ser man på kombinasjonen av det framførbare underskuddet, den skattemessige fordelene for aksjeeierne ved billig overtakelse av en stor fordring uten at underskuddet i selskapet ble redusert og muligheten for konsernbidrag fra andre selskaper, framstår risikoen ved eiendomsinvesteringen som så liten at ervervet av skatteposisjonen må anses som det klare hovedmotivet.

Også en totalvurdering tilsier at gjennomskjæringsregelen må benyttes. Formålet med reglene om framføring av underskudd er å sikre at den skattyteren som har hatt underskuddet, også er den som skal få fradrag når det senere oppstår overskudd. Videre er formålet med reglene om konsernbeskatning å gi selskaper innen samme konsern anledning til å utjevne inntektsforskjeller. Staten anfører at i motsetning til Dyvi Eiendom-saken og Zenith-saken ble det her ervervet et selskap uten noen frie verdier: Den faste eiendommen var belånt «til pipa», omløpsmidlene tilsvarte kortsiktig gjeld, og gjelden til Høvik forvaltning AS på 24,6 millioner kroner var høyst reell, noe som viser seg ved at Stangefamilien personlig fikk den nedbetalt i løpet av tre år. Det forelå derfor ingen forretningsmessig egenverdi ved å kjøpe aksjene for 4,25 millioner kroner i denne situasjonen. Når eiendommen ble solgt for vel 21,2 millioner kroner i 2007, fikk Essec betalt mindre enn samlet kjøpesum, som var 17,5 millioner kroner for eiendommen til sletting av gjelden i DnB og aksjekjøpet på 4,25 millioner kroner. Det må da konkluderes med at aksjene ble ervervet utelukkende ut fra underskuddsposisjonen. Det strider da mot formålet bak reglene å tillate underskuddsframføring: Selv om fradraget gjøres i det opprinnelige selskapet, blir det « i realiteten » en ny skattyter som nyter godt av fradragsretten for underskuddet. Videre slår formålet bak konsernbeskatningsreglene, nemlig å utjevne forskjellene i inntektssituasjonen for selskaper i samme skattekonsern, ikke til hvor det er et selskap uten frie verdier som « kobles inn i skattekonsernet » og hvor det er en ren skatteposisjon som skal utnyttes. I tillegg går man rundt utbytteregele i dette tilfellet, slik at konsernbidraget er gått med til å nedbetale gjeld på en fordring aksjonærene personlig sikret seg ved transaksjonsrekken. Transaksjonene må ses i sammenheng.

Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:

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

Lagmannsretten er kommet til et annet resultat enn tingretten.

Lagmannsretten slutter seg til det utgangspunktet tingretten har tatt og tingrettens oppsummering av rettstilstanden, som er gjort slik:

«Etter skatteloven § 14-6 kan det gis fradrag for underskudd en skattytere har hatt i et tidligere år. Regelen innebærer at overskudd et[t] år kan reduseres tilsvarende et tidligere års underskudd. Er underskuddet større enn det aktuelle overskuddet, kan det resterende underskuddet fremføres til senere inntektsår.

I et skattemessig konsern vil det kunne gis konsernbidrag mellom selskapene etter skatteloven § 10-2 til § 10-4. Bidraget vil da være fradragsberettiget ved ligningen hos giveren, mens det vil bli regnet som skattepliktig inntekt hos mottakerselskapet.

Salg av aksjene i et aksjeselskap påvirker ikke selskapets skattemessige posisjoner. Det betyr at retten til å fremføre underskudd består også etter en overdragelse, og et slikt underskudd vil da kunne brukes til å spare skatt f.eks. ved at det ytes konsernbidrag fra andre selskap i samme konsern. Fra dette utgangspunktet kan det gjøres unntak dersom den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kommer til anvendelse.

Formålet med gjennomskjæringsnormen er i Høyesteretts avgjørelse publisert i Rt-2006-1232 (Telenor-dommen) beskrevet på denne måten:

«Det er sikker rett at den skatterettslige virkning av privatrettslige disposisjoner som utgangspunkt må bedømmes ut fra disposisjonenes reelle innhold. Bakgrunnen for gjennomskjæringsregelen er at det forekommer at den privatrettslige form blir søkt utnyttet av skattytere for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre dette.»

Selve omgåelsesnormen er utviklet gjennom langvarig rettspraksis, og er formulert slik i Høyesteretts avgjørelse gjengitt i Rt-2007-209 (Hex-dommen):

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen».

Overført til denne saken, blir det for det første et spørsmål [...] om formålet med oppkjøpet av aksjene i Høvik Gruppen AS hovedsakelig har vært å spare skatt. Dersom så er tilfelle, blir det neste spørsmålet hvorvidt det er i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn ved ligningen. I den sammenhengen er det ikke disposisjonen som sådan som settes til side, men den skattemessige virkningen. I denne saken vil det si adgangen til å fremføre underskuddet.»

Tingretten gjengir omgåelsesnormen gjennom henvisning til Hex-dommen fra 2007. Disse formuleringene er gjentatt i Dyvi-dommen i Rt-2012-1888 avsnitt 37.

Lagmannsretten bemerker at som det går fram ovenfor, er det et grunnvilkår for å benytte den ulovfestede gjennomskjæringsregelen at det hovedsakelige formålet med disposisjonen, i dette tilfellet kjøpet av aksjene i Høvik Gruppen AS, må ha vært å spare skatt. Dette er som utgangspunkt et spørsmål om å finne fram til hva beslutningstakerne i kjøperselskapet rent faktisk har latt seg motivere av da kjøpet ble bestemt, det vil si hvilke vurderinger de har foretatt og hvilke forhold eller argumenter som har veid tyngst da beslutningen om kjøp ble tatt. Slike subjektive forhold kan det være vanskelig å bringe på det rene, og den etterfølgende vurderingen av om gjennomskjæring er berettiget, må i atskillig grad ta utgangspunkt i de objektive forholdene rundt og virkningene av transaksjonen. Som det går fram av Dyvi-dommen avsnitt 42 er spørsmålet om grunnvilkåret for gjennomskjæring foreligger, som utgangspunkt et spørsmål om rent faktisk motivasjon, noe som avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysningene som indikerer skattemotiv og andre forhold. Men Høyesterett føyer til, under henvisning til Telenor-dommen i Rt-2006-1232 avsnitt 51, at hvis den dominerende virkningen av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktoren.

Sverre Stange, som må anses som sentral i forbindelse med beslutningen om kjøp, har som vitne forklart at selger og megler understreket skatteposisjonen som gunstig da aksjene ble lagt ut for salg. Stange har forklart at han selv ikke var så opptatt av skatteposisjonen, ikke minst fordi han på dette tidspunktet regnet med at konsernet allerede hadde sikret seg en betydelig mulighet for framføring av underskudd gjennom det nevnte ervervet av aksjene i Vindeggen Invest AS (Karken AS). Dette var en framføringsmulighet som senere viste seg ikke å bli godtatt av skattemyndighetene og domstolene, men dette var ukjent på den tiden aksjene ble ervervet. Lagmannsretten bemerker at det ikke er grunn til å tvile på at kjøperne regnet med at de gjennom Karken-ervervet hadde oppnådd framførbare underskudd som var egnet til å redusere skatten knyttet til fortjenesten på en utbygging de var i ferd med å gjennomføre på Etterstad i Oslo, slik at ervervet av skattefordelen i Høvik Gruppen AS ikke var like sentralt. Slike forhold er relevante for hovedsakelighetsvurderingen, jf. avsnitt 45 i Dyvi-dommen om usikkerheten hos kjøperne knyttet til i hvilken grad tidligere underskudd ville kunne framføres i den saken.

Stange har forklart at han anså næringseiendommen i Halden som interessant som en utviklingsmulighet, ikke minst fordi det var atskillig ledig leiekapasitet. Stange har forklart at skatteposisjonen var en del av beslutningsgrunnlaget, men at han selv la betydelig vekt på mulighetene knyttet til Halden-eiendommen, som han også foretok omfattende undersøkelser rundt og senere la ned mye arbeid i utviklingen av.

Den prisen som er betalt for aksjene, avspeiler åpenbart verdien av underskuddet som framførbart, men om man på denne bakgrunnen skal anse aksjekjøpet for å være «hovedsakelig» motivert av dette, framstår etter lagmannsrettens mening som et tvilsomt spørsmål. Lagmannsretten anser det ikke nødvendig å ta standpunkt til dette, ettersom retten mener at tilleggsvilkåret om at gjennomskjæring må framstå som riktig ut fra en totalvurdering av forholdene, ikke er oppfylt.

Som nevnt ovenfor kreves det for å gjennomføre gjennomskjæring at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger, herunder dens forretningsmessige egenverdi, kjøperens formål med disposisjonen og omstendighetene ellers framstår som i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for ligningen.

Lagmannsretten mener at en totalvurdering av saken tilsier at det ikke er grunnlag for å benytte den ulovfestede regelen om gjennomskjæring. Utgangspunktet er at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt, og at selskapets skatteposisjon ikke påvirkes av endinger på eiersiden, jf. blant annet Dyvi-dommens avsnitt 61. I avsnitt 62 pekte Høyesterett på at gjennomskjæringsregelen er benyttet der hvor overdragelsen ikke har vært reell, men at dette har gjeldt tomme selskaper. Som førstvoterende sa: «Det er ingen eksempler fra høyesterettspraksis på at gjennomskjæring er godtatt ved overdragelser som har hatt en viss forretningsmessig realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger.» Førstvoterende viste her særskilt til Zenith-dommen fra 1997. Selv om avgjørelsen har vært kritisert, påpekte førstvoterende i avsnitt 63 at den ikke er satt til side i senere praksis. I Dyvi-dommen viste Høyesterett til at den forretningsmessige realiteten i aksjeoverdragelsen var langt større enn i Zenith-dommen. Det samme er etter lagmannsrettens mening tilfellet i saken her.

De vesentlige aktivaene i Høvik Gruppen AS var det framførbare underskuddet og Halden-eiendommen. Men sistnevnte eiendel hadde ingen salgsverdi for selskapet fordi den var overbeheftet med pantelån til DnB. Ved aksjeovertakelsen overtok Vindeggen Invest AS begge aktiva, idet kjøpet av aksjene også innebar erverv av eiendommen. «Prisen» ble fastsatt etter forhandlinger med DnB, som på grunn av sin pantesikkerhet hadde den reelle økonomiske interessen i eiendommen. Kjøper betalte 17,5 millioner kroner som oppgjør for låneforpliktelsen, en pris som ble finansiert ved lån i en annen bank mot pantesikkerhet og kausjon. Dette er som nevnt en bygning for kontor- og lager/produksjonslokaler på 60 mål tomt og et betydelig leieareal på over 11 000 kvadratmeter. Lagmannsretten finner det klart at allerede overtakelsen av denne eiendommen til en betydelig pris, var en åpenbar økonomisk realitet. Selv om eiendommen tidligere i det vesentlige hadde vært benyttet av Høvik Gruppens egne selskaper, og mindre til utleie, representerte fortsatt drift av eiendommen som utleieareal til en viss grad en fortsettelse av selskapets tidligere virksomhet. Etter det opplyste var ca. 4 000 kvadratmeter ledig på den tiden eiendommen ble solgt. En vellykket utvikling av leiepotensialet og en mulighet for salgsgevinst på eiendommen, avhengig av egenutvikling og økonomisk utvikling ellers i forretningsseidomsmarkedet, var selskapets, og gjennom investering og kausjon kjøperselskapets, gevinstmulighet og risiko.

Etter lagmannsrettens mening er det vanskelig å forstå statens argumentasjon om at ervervet av eiendommen ikke innebar noe reelt økonomisk engasjement. Anførlene må forstås slik at eiendomsdelen av transaksjonen ikke hadde noe økonomisk motiv, men bare var en oppfølging av tidligere skatterådgivers anbefaling om «fokusering» på eiendomskjøpet, og dermed bare et

slags skalkeskjul for den reelle interessen i aksjeervervet, nemlig skatteposisjonen. Staten har vist til at driften av næringseiendommen ikke medførte særlig overskudd, og at heller ikke salget av eiendommen i 2007 innebar noen gevinst. Anførselen synes å være at næringseiendommens verdi var så lav, prisen Essec i realiteten betalte for den så høy og muligheten for fortjeneste så usikker at kjøperne selv ikke kan ha hatt noen tro på at denne delen av transaksjonen skulle gi noen inntjening.

Dette har etter lagmannsrettens mening preg av etterpåklokskap, og argumentene er ikke egnet til å frata eiendomservervets karakter av reelt økonomisk engasjement og reell økonomisk risiko. Spørsmålet om forretningsmessig egenverdi må vurderes ut fra den risikoen som ble tatt og det engasjementet som ble gjennomført i forbindelse med ervervet. Betaler man 17,5 millioner kroner for en næringseiendom man vil leie ut, kan man tjene penger, men man tar samtidig risikoen for generell nedgang eller sammenbrudd i forretningseiendomsmarkedet, jf. situasjonen i Norge på slutten av 1980-tallet. Man tar også risikoen for den alminnelige økonomiske utviklingen lokalt og internasjonalt, jf. finanskrisen, og for ulike svingninger i rentabiliteten for utleie av forretningseiendommer i forskjellige regioner i Norge. Videre er inntjening og tap på engasjementet avhengig av om man kan gjøre lokalene attraktive og skaffe leietakere til rentable priser. Resultatregnskapet for eiendommen har i de aktuelle inntektsårene variert fra minus 140 000 kroner til et overskudd på vel 1,2 millioner kroner, blant annet avhengig av i hvilken grad man har måttet foreta større investeringer for å tilpasse seg leietakernes behov. Også selve beslutningen om hva man var villig til å betale banken for eiendommen, måtte inneholde taps- og vinningsvurderinger, blant annet med hensyn til om utgifter til nødvendige branntekniske utbedringer, som var priset høyt i forbindelse med uavhengige verdiansettelser av eiendommen, kunne bli mindre enn anslått. At ervervet av eiendommen var gjenstand for alminnelige vurderinger av fortjenestepotensiale, illustreres etter rettens mening også av at kjøperne fikk inn en større leietaker i forbindelse med aksjeovertakelsen. Den prisen kjøper forhandlet fram, innebar en kvadratmeterpris på vel 1 500 kroner, som må sies å være billig, og her lå det åpenbart muligheter for en betydelig salgsgevinst etter noen år, avhengig av hvilken utvikling man kunne få til. Dette var etter lagmannsrettens mening ikke en eiendom som bare «fulgte med» ved aksjekjøpet for å kamuflere kjøpet av et framførbart underskudd, men en stor eiendom med et betydelig potensiale, og man er da etter rettens mening et godt stykke unna den typiske gjennomskjærings-situasjonen.

Om eiendommen kunne vært ervervet direkte fra banken/Høvik Gruppen uten at kjøper gikk veien om kjøpet av aksjene, kan etter lagmannsrettens mening ikke være avgjørende for spørsmålet om gjennomskjæringsregelen skal kunne benyttes. Dels synes det tvilsomt om selger overhodet var villig til å selge eiendommen separat. Men også i Dyvi-saken kunne eiendommene vært kjøpt direkte. Der ble en oppkjøpsmodell som gikk ut på erverv av aksjene i eiendomsselskapenes morselskap, som bortsett fra aksjene i datterselskapene selv ikke hadde andre aktiva enn en skatteposisjon, slik at datterselskapene i prinsippet kunne vært ervervet separat, akseptert uten gjennomskjæring. Valg av kjøp av aksjene i eiendomsselskaper i stedet for direktekjøp av selskapenes faste eiendommer må anses som en så alminnelig del av eiendomsmarkedet at det ikke kan få særlig betydning for gjennomskjæringsvurderingen.

Staten har i sin argumentasjon lagt vesentlig vekt på at man må se samlet på transaksjonene knyttet til aksjeervervet ved vurderingen av om gjennomskjæring skal skje. Det anføres at Essec-konsernet har oppnådd betydelige skattefordeler gjennom kombinasjonen av ervervet av

skatteposisjonen og bruken av konsernbidrag, i tillegg til at aksjeeierne personlig, i kraft av å være kreditorer for Høvik Gruppen AS' betydelige gjeld på vel 24 millioner kroner, har kunnet ta ut midlene fra selskapet som betaling av gjeld i stedet for som skattbart utbytte. Lagmannsretten bemerker at samtlige av disse disposisjonene åpenbart er skatterettslig motivert, uten at retten som nevnt har sett det nødvendig å ta standpunkt til om ervervet av underskuddet var det hovedsakelige formålet med aksjekjøpet. At de forskjellige disposisjonene knyttet til aksjekjøpet skal ses «i sammenheng», innebærer etter lagmannsrettens mening likevel ikke at man i dette tilfellet kan underkjenne underskuddsframføringsretten under henvisning til andre skatteregler og til skattefordeler som oppnås av andre skattesubjekter enn de involverte selskapene. Når det gjelder det forholdet at skatt spares gjennom en kombinasjon av framføringsreglene og reglene om konsernbidrag, viser lagmannsretten til Dyvi-dommen avsnitt 59 og 60, der Høyesterett sier:

«Det er ikke riktig – slik staten hevder – at fradrag i tilfelle vil bli gjort i inntekten til et annet selskap enn det som har opparbeidet underskuddet. Underskuddet er opparbeidet i Salko AS/Dyvi Eiendom AS og ført til fradrag i dette selskapets inntekter. Riktignok har skattefordelen kommet de selskaper i konsernet til gode som har ytt konsernbidrag. Men dette er et resultat av reglene om konsernbidrag og i samsvar med reglenes formål – å gi selskaper innenfor samme konsern adgang til å utjevne inntektsforskjeller.

Så langt er følgelig fradraget ikke i strid med skattereglenes formål.»

Tilsvarende synspunkter gjør seg etter lagmannsrettens mening gjeldende når det gjelder den skattefordelen aksjeeierne personlig har oppnådd ved det billige kjøpet av fordringen på Høvik Gruppen AS. Høvik Forvaltning AS' fordring reduserte som utgangspunkt verdien av aksjene i Høvik Gruppen AS med vel 24 millioner kroner. Samtidig var den som utgangspunkt nærmest verdiløs for kreditor på grunn av Høvik Gruppens økonomiske stilling. For at aksjene i selskapet skulle kunne selges, måtte denne gjelden ordnes, noe som blant annet kunne skje ved ettergivelse eller ved salg av fordringen til selskapet selv eller selskapets aksjonærer, som i dette tilfellet. Dette reiser etter lagmannsrettens mening andre skatterettslige spørsmål som ikke har noen direkte tilknytning til spørsmålet om adgang til framføring av underskudd. Skattemyndighetene måtte eventuelt vurdere om et billigsalg av fordringen til debtors aksjonærer i realiteten måtte anses som en ettergivelse, med den følge at underskuddet måtte reduseres tilsvarende. Alternativt måtte skattemyndighetene vurdere om utbetalingene til aksjonærene i dette tilfellet måtte likestilles med utbytte selv om det formelt var gjeldsbetaling. Adgangen til videreføring av en skatteposisjon ved aksjeoverdragelse er utviklet gjennom langvarig rettspraksis knyttet til spørsmålet om blant annet forretningsmessig egenverdi ved transaksjonen, som redegjort for ovenfor. Selv om man skal vurdere transaksjonsbildet samlet, kan de skattemessige virkningene av fordringsovertakelsen etter lagmannsrettens mening ikke medføre gjennomskjæring når det gjelder framføringsretten. Her måtte ligningsmyndighetene eventuelt i stedet som nevnt vurdere spørsmålet om gjeldsnedskrivning i Høvik Gruppen AS eller endring av ligningen for aksjonærene.

Lagmannsretten ser ikke grunn til å gå nærmere inn på Karken-dommen. Ervervet av Halden-eiendommen i saken her innebærer at de to sakene ligger vesentlig forskjellig an.

Lagmannsretten tilføyer at hvis man ser bort fra Essec-konsernets erverv av aksjene i Høvik Gruppen og bruken av konsernbidrag, er det ikke tvilsomt at Høvik Gruppen AS selv ville vært

berettiget til å framføre tidligere underskudd mot eventuelle overskudd ved fortsatt drift av sin egen eiendom i Halden i samsvar med hensynet bak regelen, nemlig at et selskap som har hatt underskudd i virksomheten tidligere kan jevne ut skattebyrden over tid gjennom framføring. Bruk av gjennomskjæringsregelen vil innebære at også denne ordinære benyttelsen av tidligere underskudd i forbindelse med fortsettelse av selskapets opprinnelige virksomhet avskjæres ved aksjeoverdragelse. Som påpekt av ankeparten kan dette sies å være en del av begrunnelsen for at tidligere underskudd uten hinder av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i et tilfelle som dette kan framføres så lenge overdragelsen av aksjene i underskuddsselskapet har en forretningsmessig egenverdi.

Etter dette må anken tas til følge, og ligningen for Essec AS (Høvik Gruppen AS) for inntektsårene 2001 til og med 2006 må oppheves.

Essec AS har vunnet saken, og tilkjennes i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten. Det er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen. I samsvar med omkostningsoppgavene settes beløpet for tingretten til 262 901 kroner og for lagmannsretten til 333 084 kroner, begge beløp inkludert merverdiavgift. Omkostningene anses nødvendige.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Ligningen for Essec AS for inntektsårene 2001 til og med 2006 oppheves.
2. I saksomkostninger for tingretten betaler staten ved Skatt øst 262.901 - tohundreogsekstiotusenihundreog- kroner til Essec AS senest to uker etter forkynnelsen av denne dommen.
3. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler staten ved Skatt øst 333.084 - trehundreogtrettitretusenogåttifire- kroner til Essec AS senest to uker etter forkynnelsen av denne dommen.

SKN 14-008 Erstatningsansvar, skattetrekk

Lovstoff: Skattebetalingsloven § 11 og § 12.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 16. desember 2013. **Sak nr.:** LB-2012-110407
Dommere: Lagmann Ellen Mo. Lagdommer Anne M. Samuelson. Lagdommer Kristel Heyerdahl.

Saksgang: Oslo tingrett TOSLO-2011-206449 – Borgarting lagmannsrett LB-2012-110407 (12-110407ASD-BORG/01).

Ankende part: Gunnar Holen (advokat Paal Joakim Marstrander) (advokatfullmektig Henriette Holmen)

Ankematpart: Staten v/kemneren i Oslo (advokat Christine Halvorsen Thaulow).

Kort sammendrag: Erstatningsansvar. Skattetrekk. Tidligere daglig leder i et aksjeselskap ble holdt ansvarlig for manglende avsetning og innbetaling av forskuddstrekk.

Saken gjelder erstatningskrav mot tidligere daglig leder og styremedlem i et allmennaksjeselskap på grunn av manglende forskuddstrekk i lønnsutbetaling.

Fremstilling av saken

Selskapet CAR ASA drev investeringstjenester og virksomhet i tilknytning til dette. Selskapet meldte oppbud og ble tatt under konkursbehandling den 26. august 2008. Selskapet var eid av Gunnar Holen og Per Christian Greter Hoel med halvparten av aksjene hver. Holen var daglig leder fra 27. desember 2005 og frem til konkurstidspunktet. Han var også styremedlem i samme periode. Hoel var styreleder fra 9. desember 2005 og frem til konkurstidspunktet. Hoel fungerte som arbeidende styreleder. Det er ikke omtvistet at han håndterte mange av de administrative oppgavene i selskapet.

Ved konkursåpningen var det 66 ansatte i selskapet. Ved lønnsutbetalingen den 25. juli 2008 ble det ikke overført tilstrekkelig midler til skattetrekkkontoen. Uoppgjort forskuddstrekk ved konkursåpningen var 1 683 080 kroner. Etter omberegning ved den såkalte «nettometoden» fremmet staten v/kemneren i Oslo krav om erstatning mot Holen og Hoel med 981 124 kroner. Kravet er senere korrigert, og utgjør for lagmannsretten 740 105 kroner.

Den 10. november 2011 avsa Oslo forliksråd uteblivelsesdom mot Holen og Hoel, hvor statens krav ble tatt til følge.

Holen brakte saken inn for Oslo tingrett, som den 27. april 2012 avsa dom med slik domsslutning:

1. Gunnar Holen dømmes til solidarisk å betale staten v/ kemneren i Oslo kr 936 480,- - kronernihundreogtrettisekstusenfirehundreogåtti-, med tillegg av lovens forsinkelsesrenter fra 01.09.2011.
2. Gunnar Holen dømmes til å erstatte staten v/ kemneren i Oslo sakens omkostninger med kr 37 060,- -kronertrettisyvtusenogseksti-.

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

Gunnar Holen har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 29. november 2013 i Borgarting lagmannsretts hus. Holen møtte sammen med sin prosessfullmektig

og avga forklaring. For staten v/kemneren i Oslo møtte juridisk rådgiver Marianne Songli og avga forklaring. Det ble i tillegg avhørt to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboka.

Gunnar Holens påstandsgrunnlag

Holen var ikke reell daglig leder i selskapet. Det var arbeidende styreleder Per Christian Hoel som i betydelig omfang hadde ansvaret for de arbeidsoppgavene som vanligvis ligger hos daglig leder, herunder ansvaret for lønnsutbetaling og skattetrekk. Holens reelle ansvar var som leder for selskapets analyseavdeling. Det er de reelle ansvarsforholdene i selskapet som er avgjørende for daglig leders ansvar.

Hoel instruerte administrasjonssjefen til å foreta lønnsutbetalingen i juli 2008. Holen var på ferie og ble verken konsultert eller informert.

Holen har ikke opptrådt uaktsomt verken med hensyn til selskapets rutiner eller den konkrete utbetalingen. Selskapets arbeidsfordeling var slik at han formelt og reelt var fratatt ansvaret for lønnsutbetalingene. Han hadde ingen grunn til å tro at selskapets økonomi var dårlig forsommeren 2008, og hadde ikke foranledning til å etterprøve arbeidende styreleder.

Når Holen som selvprosederende tidligere har gitt uttrykk for at han hadde ansvar for lønnsutbetalingene, skyldes det at han feilaktig har lagt til grunn at hans formelle posisjon som daglig leder var avgjørende for ansvaret.

Det er ikke grunnlag for å ilegge Holen ansvar i egenskap av styremedlem.

Subsidiært anføres at et eventuelt erstatningsansvar må lempes på grunn av kravets størrelse og Holens dårlige økonomi. Det foreligger ingen ansvarsforsikring. Holens skyld er liten, og det er urimelig at han må bære hele ansvaret. Et solidaransvar med Hoel er ikke effektivt.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Gunnar Holen frifinnes.
2. Staten v/ Kemneren i Oslo dømmes til å betale Gunnar Holen sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Staten v/kemneren i Oslo sitt påstandsgrunnlag

Ansvar for at det blir gjennomført skattetrekk i samsvar med skattebetalingsloven § 10, § 11 og § 12 ligger vanligvis hos daglig leder i selskapet, jf. allmennaksjeloven § 6-14 første og fjerde ledd. Holen var daglig leder i selskapet i juli 2008, og er erstatningsansvarlig etter det alminnelige ulovfestede uaktsomhetsansvaret.

Daglig leder kan ikke fraskrive seg ansvaret selv om oppgaver delegeres eller overlates til andre. Han har en kontrollplikt. En rent faktisk, ikke formalisert arbeidsfordeling mellom de to eierne i selskapet, er ikke tilstrekkelig til at daglig leder kan fritas for sitt ansvar for forskuddstrekket.

Holen var ikke i aktsom god tro sommeren 2008. Som eier, styremedlem og daglig leder hadde han inngående innsikt i selskapet, og kjente til den vanskelige økonomiske situasjonen. Dette skjerper kravene til hans aktsomhet.

Subsidiært, under forutsetning av at Holen fritas for erstatningsansvaret på grunn av arbeidsfordelingen i selskapet, anføres at han uansett er ansvarlig som styremedlem. Han sto i en særstilling som styremedlem på grunn av sine mange roller og særlige innsikt i selskapet.

Det er ikke grunnlag for å fravike hovedregelen om full erstatning. Ansvaret er ikke urimelig tyngende. Holen har stort inntektspotensial.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Gunnar Holen dømmes til å betale staten v/kemneren i Oslo 740 105 – sjuhundreogførtitusenett hundreogfem – kroner med tillegg av lovsatt forsinkelsesrente fra 01.09.11.
2. Staten v/kemneren i Oslo tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsrettens vurdering

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten.

Det er på det rene at plikten til å gjennomføre forskuddstrekk i henhold til bestemmelsene i dagjeldende skattebetalingslov § 10 og § 11 ble brutt ved lønnsutbetalingen i CAR ASA i juli 2008 ved at trukket beløp ikke ble innsatt på særskilt skattetrekkkonto. Det er ikke omtvistet for lagmannsretten at ansvaret for å gjennomføre forskuddstrekk i utgangspunktet ligger hos selskapets daglige leder, jf. allmennaksjeloven § 6-14 første og fjerde ledd. Lagmannsretten oppfatter det heller ikke som omtvistet mellom partene at daglig leder i utgangspunktet ikke fritas for sitt ansvar ved at arbeidsoppgavene delegeres til andre. Daglig leder vil ha plikt til å sørge for forsvarlige systemer og rutiner i selskapet, og til å føre nødvendig kontroll med utførelsen av delegerte arbeidsoppgaver.

Det sentrale spørsmålet for lagmannsretten er om den faktiske arbeidsfordelingen mellom daglig leder Holen og arbeidende styreleder Hoel var slik at Holen ikke kan holdes erstatningsansvarlig for manglende gjennomført skattetrekk.

Det fremgår av rettspraksis at den formelle stillingsbetegnelsen ikke uten videre vil være avgjørende for vurderingen av hvem i selskapet som har ansvar for å sørge for at det gjennomføres skattetrekk. Det må foretas en konkret vurdering på grunnlag av forholdene i det aktuelle selskapet, se blant annet Rt-1974-38, Rt-1979-393 og Rt-1983-1280, som gjelder straffansvar.

Holen har anført at Hoel var den reelle daglige leder i CAR ASA, og at det blant annet innebar at Holen formelt og reelt var fratatt ansvaret for lønnsutbetalingene og gjennomføring av skattetrekk.

Lagmannsretten er ikke enig i dette.

Selv om de formelle ansvarsforholdene ikke ubetinget kan legges til grunn, vil lagmannsretten for det første påpeke at det ikke foreligger noen formalisering i selskapet av en annen ansvarsfordeling enn den som følger av allmennaksjeloven og de registrerte opplysningene i foretaksregisteret. Det foreligger ingen dokumentasjon for arbeidende styreleders rolle, ansvarsområder og arbeidsoppgaver. For daglig leder foreligger det som må betegnes som relativt standardmessig stillingsinstruks, som er vedtatt i styremøte den 17. februar 2006 og signert av Gunnar Holen. Av denne instruksen fremgår det blant annet at administrerende direktør er ansvarlig for å etablere regelverk, rutiner og internkontrollsystem samt for å sørge for at alle ansatte er kjent med regelverk og rutiner. Det fremgår avslutningsvis at «(f)or øvrig gjelder det ansvar som er tillagt Administrerende direktør i henhold til Allmennaksjeloven og Verdipapirhandeloven og andre relevante bestemmelser». For både Holen og Hoel er det gitt stillingsinstrukser for deres stillinger som avdelingsleder i henholdsvis megleravdelingen og analyseavdelingen.

På grunnlag av bevisførselen for lagmannsretten legges det til grunn at det var Hoel som i betydelig grad håndterte mange av de arbeidsoppgavene som vanligvis ligger hos daglig leder. Han har blant annet signert arbeidsavtaler som arbeidende styreleder. Det er også Hoel som i all hovedsak har signert lønnsutbetalingslistene med unntak for noen måneder, hvor listene ikke er signert samt for juli og august 2007, hvor Holen har signert i Hoels feriefravær. For én måned har selskapets administrasjonssjef signert etter fullmakt fra Holen. Den tidligere administrasjonssjefen i selskapet og en tidligere sekretær har i lagmannsretten forklart at det var Hoel som ledet den daglige driften i selskapet, og at de forholdt seg til ham.

Det er imidlertid ikke holdepunkter for at Holen formelt eller reelt var fratatt ansvaret som daglig leder i selskapet. Herunder må det legges til grunn at han ikke var hindret fra innsyn, mulighet til å gripe inn eller reell innflytelse. Lagmannsretten legger tvert i mot til grunn at Holen hadde en helt sentral posisjon i selskapet på linje med Hoel, og at han hadde inngående innsikt i selskapets løpende drift og økonomiske situasjon.

I likhet med Hoel var Holen eier, styremedlem og sentral i ledelsen av den løpende driften i selskapet. Han deltok i styremøtene, og det fremgår av styrereferatene at han orienterte styret om selskapets økonomi og drift. Lagmannsretten legger til grunn at han hadde full innsikt i selskapets økonomiske utvikling, og viser til at han mottok månedlige økonomirapporter fra administrasjonssjefen.

Etter lagmannsrettens vurdering skiller Holens sentrale posisjon i selskapet seg markert fra det som var saksforholdet i de høyesterettsavgjørelsene som han har påberopt til støtte for at han må fritas for erstatningsansvaret. Det er gjennomgående trekk ved disse sakene at den formelle daglige leder formelt eller reelt var forhindret fra å gjennomføre lovlig skattetrekk. I Rt-1974-38 ble daglig leders stilling ansett for å være av underordnet art, og selskapets eiere hindret ham i å gjennomføre skattetrekk. I Rt-1979-393 var det truffet styrevedtak som påla daglig leder å utbetale lønn uten å gjennomføre forskuddstrekk. I Rt-1982-1141 fant Høyesterett det tvilsomt om en daglig leder kunne holdes ansvarlig for manglende skattetrekk etter at det var truffet styrevedtak som fratok ham ansvaret for bedriftens økonomiske virksomhet og administrasjonen forbundet med denne. I Rt-1983-1280 sto selskapets hovedeier og enestyre for den merkantile og

regnskapsmessige driften av selskapet, mens den formelle daglige leder sto for arbeidsledelsen og ble ansett for en arbeidsformann « som i tillegg til denne stillingens vanlige funksjoner har vært tillagt noen oppdrag til hjelp under administrasjonen ». I Rt-1984-886 kom Høyesterett til at en styreformann og daglig leder ikke kunne anses for ansvarlig for manglende skattetrekk for perioden etter at han i realiteten var avsatt som daglig leder.

I tilknytning til anførselene om at Holen ikke var den reelle daglig leder, finner lagmannsretten grunn til å vise til Rt-2008-592. I denne saken fremhevet Høyesterett i avsnitt 20 at både hensynet til myndighetene og eventuelle medkontrahenter tilsier at de opplysningene som etter loven skal registreres i Foretaksregisteret, må være i samsvar med de reelle forhold. Videre understreket Høyesterett at styret og daglig leder har omfattende plikter med hensyn til forvaltningen av selskapet. Hensynet til en effektiv ivaretagelse av disse pliktene tilsier at personer som aksepterer å bli proforma registrert i disse stillingene, risikerer å bli holdt strafferettslig ansvarlig både etter aksjeloven og den øvrige lovgivning. Etter å ha vurdert betydningen av Rt-1983-1280 og Rt-1974-38 konkluderte Høyesterett i avsnitt 23 med at det ikke uten videre hindrer straffansvar for en som er daglig leder, at stillingen er proforma. Proforma kan imidlertid medføre at straffansvar er utelukket fordi vedkommende ikke har oppfylt skyldkravet.

De samme hensyn og synspunkter som Høyesterett fremhevet i Rt-2008-592, gjør seg gjeldende med minst like stor styrke når det gjelder erstatningsrettslig ansvar for personer med registrerte tillitsverv i et allmennaksjeselskap og verdipapirhandelforetak.

Etter lagmannsrettens vurdering er det ikke grunnlag for å si at registreringen av Holen som daglig leder var proforma. Det vises til hva som er anført ovenfor om hans stillingsinstruks som administrerende direktør og hans faktisk sentrale posisjon i ledelsen av selskapet. Rt-2008-592 viser imidlertid at selv om det hadde blitt lagt til grunn at hans stilling som daglig leder ikke var reell, så ville ikke det i seg selv fritatt ham for erstatningsansvaret. Det avgjørende vil uansett være om vilkåret om uaktsomhet er oppfylt.

Ved aktsomhetsvurderingen tar lagmannsretten etter dette utgangspunkt i at Holen som daglig leder hadde et overordnet ansvar for å sørge for at forskuddstrekk ble gjennomført på lovlig måte selv om oppgaven ble overlatt til andre. Lagmannsretten finner ikke at det gir grunn til en annen vurdering at det ikke forelå noen egentlig delegasjon, men at oppgaven ble håndtert av arbeidende styreleder. Lagmannsretten er enig med staten i at en uformell avtale om arbeidsfordelingen mellom de to eierne av selskapet ikke er tilstrekkelig til å fritta Holen for hans ansvar for selskapets daglige drift og formuesforvaltning.

Lagmannsretten legger videre vekt på Holens sentrale rolle og inngående innsikt i selskapets virksomhet. Holen hadde ikke bare et oppfølgings- og kontrollansvar i kraft av sin formelle posisjon, men etter lagmannsrettens syn også en slik faktisk posisjon og innsikt at det ga ham konkret foranledning til å gripe inn. Lagmannsretten er ikke i tvil om at Holen fullt ut kjente selskapets vanskelige likviditetssituasjon våren 2008, og anser det også som overveiende sannsynlig at han kjente til at forskuddstrekk ikke ble avsatt og innbetalt ved forfall i samsvar med lovens krav i denne perioden. Det er imidlertid ikke avgjørende for lagmannsrettens vurdering om Holen kjente til misligholdet ved de tre tidligere terminene i 2008.

Kvartalsrapporten for 2008 viste et underskudd på 8,5 millioner kroner for perioden. Selskapets egenkapitalsituasjon forverret seg på grunn av stadige tap, og selskapets bankforbindelse krevde

tilførsel av egenkapital som følge av brudd på lånevilkår som satte krav til egenkapitalens størrelse. Verken styret eller banken fikk perioderegnskaper etter første kvartal 2008 til tross for at dette ble etterlyst. Det er ikke tvilsomt at Holen kjente til disse forholdene. Holen har anført at han mente at selskapets likviditetsproblemer ble løst på forsommeren 2008 gjennom en emisjon samt ved at Hoel tok opp et lån på seks millioner kroner i DnB Nor gjennom et av sine selskaper. Av dette lånebeløpet var det forutsatt at 4,6 millioner skulle tilføres CAR ASA.

Etter lagmannsrettens syn hadde ikke Holen noen grunn til å mene at likviditetsproblemene ble løst uten at han forsikret seg om at selskapet var tilført tilstrekkelig midler til å håndtere sine løpende forpliktelser. I tillegg til sin kunnskap om selskapets anstrengte likviditet var han kjent med at Hoel - til tross for selskapets dårlige økonomi - i april 2008 hadde tatt opp et usikret lån i selskapet i strid med aksjelovens regler om lån til eier. En del av lånet i DnB Nor gikk til nedbetaling av dette lånet slik at CAR ASA bare ble tilført 3,2 millioner kroner i stedet for 4,6 millioner kroner. Mens han var på ferie i juli 2008, ble Holen også orientert om at selskapet hadde mottatt brev fra Kredittilsynet datert 16. juli 2008 med varsel om at selskapet ville bli fratatt konsesjonen til å drive verdipapirhandelforetak som følge av brudd på kravene til egenkapital med mindre forholdene ble brakt i orden. Holen foretok seg likevel ingenting. Etter lagmannsrettens syn kunne ikke Holen våren og sommeren 2008 aktsomt legge til grunn at Hoel sto for den daglige ledelsen av selskapet på en betryggende måte. Han kan derfor bebreides for manglende oppfølging og kontroll med selskapets daglige ledelse i denne perioden, og herunder for at han ikke sørget for tilfredsstillende instruksjoner til og kontroll med administrasjonen med hensyn gjennomføring av forskuddstrekk. Dersom Holen ikke hadde nådd frem i administrasjonen, skulle han som daglig leder ha orientert styret om situasjonen, jf. allmennaksjeloven § 6-15 første ledd.

Etter dette er lagmannsrettens konklusjon at Gunnar Holen i egenskap av daglig leder opptrådte uaktsomt i forbindelse med manglende avsetning og innbetaling av forskuddstrekk ved lønnsutbetalingen i juli 2008. Han pålegges derfor å erstatte statens tap som følge av dette, jf. allmennaksjeloven § 17-1.

Etter dette er det ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til om Holen også ville vært ansvarlig i egenskap av styremedlem.

Staten har oppgitt at tapet utgjør 740 105 kroner. Beløpet størrelse er ikke omtvistet. Lagmannsretten finner ikke grunn til å lempe kravet i medhold av skadeserstatningsloven § 5-2, jf. allmennaksjeloven 17-2. Beløpets størrelse er ikke i seg selv spesielt stort. Holens økonomiske situasjon er vanskelig på grunn av stor gjeldsbyrde og lave inntekter de siste årene. Han er imidlertid omtalt som en svært dyktig og anerkjent analytiker, og det må legges til grunn at han har et betydelig inntekspotensial. Han eier også egen bolig. Etter lagmannsrettens syn tilsier heller ikke Holens skyld eller andre omstendigheter i saken lemping. Etter en samlet vurdering finner lagmannsretten at erstatningsansvaret ikke er urimelig tyngende.

Sakskostnader

Etter dette har staten v/kemneren i Oslo fått medhold i sin påstand. Denne er redusert med om lag 40 000 kroner fra påstanden i ankeklæringen, men beløpet er så vidt lite at staten må anses for å ha vunnet ankesaken i det vesentligste, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd.

Statens påstand for lagmannsretten er imidlertid redusert med cirka 200 000 kroner i forhold til tingrettens domsslutning. Lagmannsretten finner derfor grunn til å fritta Holen for omkostningsansvaret i medhold av tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a, idet han hadde god grunn til å prøve saken. Det var først etter uttak av anke at staten avklarte hvordan omberegningen til nettometoden skulle skje.

Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn ved avgjørelsen av sakskostnadsansvaret for tingretten, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd. Dette innebærer at ingen av partene fikk medhold fullt ut eller i det vesentlige for tingretten. Lagmannsretten finner ikke grunn til å anvende unntaksregelen i § 20-3. Sakskostnader for tingretten tilkjennes etter dette ikke.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Gunnar Holen dømmes til å betale staten v/kemneren i Oslo 740.105 – sjuhundreogførtitusenettthundreogfem – kroner med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra 1. september 2011.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for tingretten eller lagmannsretten.

Uttalelser Skattedirektoratet

SKN 14-009 Hvem skal registreres i personallisten?

Lovstoff: Bokføringsforskriften § 8-5-6 annet ledd

Kort referat: Uttalelsen omhandler spørsmålet om hvem som skal føres i personallisten. Utgangspunktet er at alle som arbeider i virksomhetslokalet skal være registrert, også innleid personale. Oppdragstakere som er næringsdrivende skal ikke føres i oppdragsgivers personalliste, men kan ha plikt til å føre personalliste som ledd i sin egen næringsvirksomhet.

Skattedirektoratet har den 23. januar 2014 uttalt:

Hvem skal registreres i personallisten?

Skattedirektoratet har fått mange spørsmål om hvem som skal føres inn i personallisten. Denne uttalelsen omhandler blant annet innleid personale og oppdragstakere som er næringsdrivende.

Personallisten skal gi en oversikt over personer som arbeider i virksomheten, herunder også ulønnet og innleid personale, jf. bokføringsforskriften § 8-5-6 annet ledd. Det er derfor et utgangspunkt at alle som arbeider i virksomhetslokalet skal være registrert i personallisten, uavhengig av om vedkommende er ansatt eller driver egen virksomhet. Det er gitt unntak fra kravet til å føre personalliste for små virksomheter, der personalet kun består av eier, eller daglig leder som også er deltaker eller aksjonær i foretaket, samt dennes ektefelle/samboer eller barn under 16 år, jf. bokføringsforskriften § 8-5-6 siste ledd. Se også Skattedirektoratets melding nr. 8/13 om krav til føring av personalliste i enkelte bransjer, pkt. 1.4.1.

Hva menes med innleid personale?

Med innleid personale menes personale som er leid fra vikarbyråer eller lignende virksomheter som stiller arbeidskraft til disposisjon for andre. Et eksempel kan være et serveringssted som henvender seg til et vikarbyrå for å leie to personer som skal jobbe med servering i julebordsesongen.

Alle yrkesgrupper skal registreres i personallisten

Alle yrkesgrupper som kan påtreffes i lokalet skal føres i personallisten. Dette medfører for eksempel at også vakter og garderobepersonell på et serveringssted skal føres i personallisten.

I prinsippet omfatter kravet til å føre seg inn i personallisten også administrativt personale som arbeider i nær tilknytning til øvrige personale, for eksempel en person som jobber med fakturering og lignende i et verksteds kundemottak. Derimot mener Skattedirektoratet at personale som utelukkende jobber administrativt, helt adskilt fra den operative virksomheten, ikke skal føres inn i personallisten. Et eksempel på dette er et større verksted som har en egen kontoravdeling, fysisk adskilt fra den øvrige virksomheten, som ivaretar funksjoner som lønn, fakturering og regnskap.

Ansatte i foretak som driver vaktvirksomhet skal ikke registreres

Det kan tenkes at et serveringssted eller annen virksomhet har engasjert et foretak med tillatelse til å utøve ervervsmessig vaktvirksomhet, jf. vaktvirksomhetsloven § 3, til å drive vakthold på serveringsstedet. Personer som er ansatt i dette foretaket anses ikke å arbeide på serveringsstedet, og skal ikke føres inn i listen. Personer som utfører vakttjenester skal bære uniform og synlig ID-kort for vektere. ID-kortet skal ha bilde og inneholder opplysninger om bl.a. selskap og ansettelsesnummer.

Ansatte i renholdsvirksomhet skal ikke registreres

Heller ikke rengjøringspersonale ansatt i en renholdsvirksomhet, eller som driver renholdsvirksomhet som enkeltpersonforetak, skal registreres i personallisten. Også slikt personale skal bære ID-kort. ID-kortet skal ha bilde og inneholde opplysninger om bl.a. navn på arbeidsgiver eller enkeltpersonforetak, og navn på kortinnehaveren, jf. forskrift om godkjenning av renholdsvirksomheter m.m. § 12.

Oppdragstakere som er næringsdrivende skal ikke registreres i personallisten

Skattedirektoratet legger til grunn at eventuelle oppdragstakere som er selvstendige næringsdrivende eller ansatt i en annen virksomhet ikke skal registreres i oppdragsgivers personalliste, dersom det kan dokumenteres at arbeidet er utført som ledd i annen næringsvirksomhet. Dette kan for eksempel være en DJ eller musikere på et serveringssted.

Et annet eksempel på oppdragstakere som ikke kreves ført inn i listen kan være en elektriker som utfører en reparasjon på et kjøleanlegg på et serveringssted.

I den grad oppdragstaker driver i en bransje hvor det er plikt til å føre personalliste, for eksempel et foretak som blir leid inn som underleverandør på et bilverksted, vil vedkommende ha plikt til å føre personalliste som ledd i sin egen næringsvirksomhet.

Se også Skattedirektoratets melding 8/13 pkt. 3.

SKN 14-010 Bloggvirksomhet - fradragsrett for kostnader til klær

Lovstoff: Skatteloven § 6-1 og § 5-2.

Kort referat: Skattedirektoratet uttaler seg om fradragsretten for kostnader til klær i forbindelse med bloggvirksomhet. Klær er etter sin art egnet til privat bruk, men Skattedirektoratet mener likevel at dette ikke kan stenge for fradragsrett på generelt grunnlag. For en moteblogg hvor skattyter kjøper inn nye klær for å omtale disse på bloggen med det formål å tjene penger i form av annonseinntekter fra klesbutikker, antar Skattedirektoratet at tilknytningskravet for kostnader til klær vil være oppfylt.

Hvis det er gitt fradrag for klær i bloggvirksomhet og klærne selges, anses dette som skattepliktig realisasjon. Tas klærne i bruk privat, eller gis bort, vil dette være fordel ved uttak, jf. skatteloven § 5-2. Skattedirektoratet anser en sjablonmessig inntektsføring på 60 % av varens kostpris som passende.

Skattedirektoratet har den 31. januar 2014 uttalt:

Skattedirektoratet har foretatt en generell vurdering av fradragrett for kostnader til klær i forbindelse med bloggvirksomhet.

Rettslige utgangspunkter

Det gis fradrag for kostnader pådratt for å erverve skattepliktig inntekt jf. skatteloven § 6-1 (1). Dette innebærer at hvis blogginntektene er skattepliktige, vil kostnader pådratt for å erverve inntektene være fradragsberettiget. Kostnader til privat forbruk er på den annen side ikke fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-1 (2).

Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet

Ved bloggaktiviteter vil det kunne forekomme glidende og gradvis overgang over tid fra hobby til skattepliktig virksomhet. Om hobbyen har gått over til å bli en virksomhet må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Det avgjørende er om aktiviteten objektivt sett er egnet til å gi overskudd når en ser aktiviteten over en passende tid. For en nærmere redegjørelse om denne vurderingen viser vi til den alminnelige avgrensningen i Lignings-ABC 2013 Virksomhet – allment pkt. 3.3. Vi påpeker at ved vurderingen vil aktivitetens omfang ha stor betydning, og dette vil lett gjenspeile seg i de inntektene som genereres. Inntektenes størrelse vil derfor være et sentralt moment i denne vurderingen.

Tilknytningskravet / flere formål

Det er et vilkår for fradrag at det foreligger en tilknytning mellom kostnaden og den skattepliktige inntekten. I denne vurderingen må det tas stilling til om hovedformålet med kostnaden har vært å erverve skattepliktig inntekt. Er klærne for eksempel innkjøpt til personlig bruk eller med gaveformål vil kostnaden ikke være fradragsberettiget.

Klær er etter sin art egnet til privat bruk. Skattedirektoratet mener likevel at dette ikke kan stenge for fradragsrett på generelt grunnlag.

For en moteblogg hvor skattyter kjøper inn nye klær for å omtale disse på bloggen med det formål å tjene penger i form av annonseinntekter fra klesbutikker, antar Skattedirektoratet at tilknytningskravet for kostnader til klær vil være oppfylt.

Uttak

Hvis det er gitt fradrag for klær i bloggvirksomhet og klærne selges, anses dette som skattepliktig realisasjon. Tas klærne i bruk privat, vil dette være "fordel ved uttak til egen bruk" jf. skatteloven § 5-2. Det samme gjelder hvis klærne gis bort til venner, frelsesarmeen eller lignende. Klærne skal da verdsettes til omsetningsverdi jf. skatteloven § 5-3, og føres som skattepliktig inntekt på skattyters hånd.

Hvis klærne realiseres etter at de er tatt i privat bruk og dermed uttaksbeskattet, vil gevinsten være skattefri jf. skatteloven. § 9-3 (1) bokstav a.

Den nærmere grensen for når det foreligger en omdisponering som medfører skattepliktig uttak følger av Lignings-ABC 2013 s. 1456:

"Egen bruk forutsetter at det må skje en viss nyttiggjøring av formuesobjektet/tjenesten i forhold til type objekt/tjeneste. Egen bruk foreligger ikke der formuesobjektet blir stående ubrukt eller hvor det kondemneres."

I forhold til klær som er brukt i bloggvirksomhet blir spørsmålet hva som skal til for at klærne skal anses å være "nyttiggjort" slik at klærne anses å være tatt i "egen bruk".

Det er på det rene at klærne må anses nyttiggjort i den grad de blir tatt i bruk privat. Skattedirektoratet mener videre at klærne må anses nyttiggjort i den grad klærne sammenblandes med andre private klær, f.eks. henges opp i privat klesskap.

Hvis klærne ikke selges etter at de er benyttet i bloggvirksomheten, vil det være en presumsjon for at de brukes privat. For å unngå uttaksbeskatning, må skattyter sannsynliggjøre at klærne ikke brukes privat. Privat bruk omfatter også at klærne gis bort som gave.

I praksis må det antas at det lett vil oppstå tvil om hvilken verdi som skal legges til grunn ved uttaket. Skattedirektoratet ser at det her kan være behov for å fastsette fordelene ved hjelp av standardiserte takseringsregler. Skattedirektoratet anser en sjablonmessig inntektsføring på 60 % av varens kostpris som passende.

Merverdiavgift

Skattedirektoratet vurderer bloggvirksomhet som avgiftspliktig virksomhet med omsetning av reklametjenester.

I forhold til næringsbegrepet, gjelder de vanlige regler, se merverdiavgiftsloven § 2-1. Vurderingstema i pkt. 2.1 ovenfor vil være veiledende også for merverdiavgift.

Skattedirektoratet antar virksomheten har fradragsrett for inngående merverdiavgift etter vanlige regler, se merverdiavgiftsloven kap. 8, herunder delvis fradragsrett (fastsettes skjønnsmessig).

Reglene om uttak kommer til anvendelse hvis anskaffelsen tas ut av virksomheten (privat bruk), se merverdiavgiftsloven § 3-21. Beregningsgrunnlag er «alminnelig omsetningsverdi», jf. merverdiavgiftsloven § 4-9.

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 14-011 BFU 1/14 – Pendler, skattemessig bosted

Lovstoff: Skatteloven § 3-1, jf. §§ 6-13 og 6-44

Kort referat: Saken gjaldt spørsmål om fradragsrett for merkostnader som pendler. Skattyter som var enslig og mer enn 22 år, bodde i en uselvstendig bolig på arbeidsstedet på Østlandet. Han eide en leilighet på 39 kvm på Vestlandet, som var utleid som bolig til moren. Leiligheten ble i hht. fsfin § 3-1-3 (4) ansett som skattyters foreldrehjem og skattyter ble ansett som skattemessig bosatt i leiligheten sammen med moren. Forutsatt at øvrige vilkår var oppfylt, ville skattyter ha fradragsrett for merkostnader og besøksreiser, men ikke for kostnader til losji.

Skattedirektoratet har den 16. januar 2014 uttalt:

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at skattyter planlegger å foreta slike disposisjoner at han kan regnes som pendler med rett til fradrag for merkostnader etter skatteloven §§ 6-13 og 6-44.

Da skattyter som er født i 1979, ikke er gift eller bor sammen med barn, hevder han å skulle behandles etter reglene for enslig pendler som er 22 år eller eldre.

Han opplyser at han per i dag er skattemessig bosatt på Østlandet i en liten leilighet. Denne leiligheten er uselvstendig.

Han ønsker å flytte til foreldrehjemmet med sin mor på Vestlandet. Hun er i dag leietaker hos skattyter i en 2 roms leilighet som skattyter opplyser er på ca. 39 kvm primærrom. Skattyter vil ordne det slik at han kan dokumentere at han bor i en uselvstendig bolig på Østlandet. Han kommer til å reise hver tredje uke med fly på besøksreise hjem slik at han oppfyller vilkårene til reisehyppighet etter FSFIN § 3-1-5.

Skattyter viser til at det av Lignings-ABC 2012/13 side 259 pkt. 5.4.2 følger at en slik person som er fylt 22 år, anses bosatt i foreldrehjemmet såfremt boligen på arbeidsstedet er uselvstendig. Det er ikke noe krav til boligstørrelse for foreldrehjemmet. Det viktige er at boligen på arbeidsstedet ikke er selvstendig.

Skattyter skriver at det fra Skattedirektoratet er kommet signaler om at årsaken og tidspunkt for hvorfor man flytter, ikke spiller noen rolle. Det viktige er ifølge skattyter, at man dersom man

oppfyller vilkårene for å være bosatt f.eks. på Vestlandet, mens man arbeider og har pendlerbolig på Østlandet, så er vilkårene oppfylt for fradrag for merkostnader.

Skattyter mener dette medfører at han vil ha fradragsrett for kostnader til losji, da han vil regnes som bosatt i egen bolig. Han viser til Lignings-ABC 2012/13 side 838 pkt. 4.4.

Han ønsker en bindende forhåndsuttalelse på at hans planlagte disposisjoner oppfyller vilkårene for rett til fradrag for merkostnader til kost, losji og besøksreiser etter skatteloven §§ 6-13 og 6-44.

Skattedirektoratets vurderinger

1. Problemstillingen

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av beskrivelsen av faktum og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om skattyter oppfyller vilkårene for å få fradrag for merkostnader til kost, losji og besøksreiser

2. Forutsetninger og avgrensning

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det beskrevne faktum enn de spørsmål som drøftes i det følgende. Det tas heller ikke stilling til spørsmål som gjelder andre skattytere enn den uttalelsen er angitt å gjelde for.

Det forutsettes at premissene og faktum som er tatt inn over er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Det følger av forskriften om bindende forhåndsuttalelse av 14. juni 2005 nr. 550 (forskriften) § 5 femte ledd tredje punktum at det i en bindende forhåndsuttalelse ikke kan tas stilling til spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen. Skattyters opplysninger om faktum legges derfor til grunn uten nærmere vurdering. Faktumopplysningenes riktighet må sannsynliggjøres ved ligningen for de aktuelle år, samtidig som fradragenes beløpsmessige størrelser må legitimeres.

3. Spørsmål om skattemessig bosted

Før vi tar stilling til om skattyter har fradragsrett for merkostnader, må vi ta stilling til hvor han skattemessig vil være bosatt; hvor han skattemessig skal anses for å ha sitt hjem etter skatteloven § 3-1, jf. FSFIN § 3-1.

Vi legger til grunn som opplyst at skattyter av hensyn til sitt arbeid vil pendle mellom Vestlandet og Østlandet. Vi legger videre til grunn at skattyter vil besøke leiligheten på Vestlandet hver tredje uke og at kravet til besøkshyppighet vil bli oppfylt, jf. FSFIN § 3-1-5.

Bestemmelser om skattemessig bosted for pendlere er inntatt i FSFIN §§ 3-1-1 flg. Det følger av § 3-1-3 annet ledd og fjerde ledd:

"(2) Enslig som pendler mellom foreldrehjem og annen bolig, anses bosatt i foreldrehjemmet. Fyller personen 22 år eller mer i inntektsåret, og den andre boligen er

selvstendig etter § 3-1-4, anses vedkommende likevel som bosatt i den selvstendige boligen.

(3)...

(4) Med foreldrehjem forstås det skattemessige bostedet til foreldre eller andre som personen har vokst opp hos. ..."

Utgangspunktet er som det fremgår, at enslig person anses bosatt i foreldrehjemmet. Dette gjelder likevel ikke for personer som er 22 år eller mer og som bor i bolig som er selvstendig etter FSFIN § 3-1-4.

I Lignings-ABC 2012/13 pkt. 5.4.2., side 259, er det foretatt følgende rangering av skattemessig bosted for enslige personer som er 22 år eldre:

- Selvstendig bolig
- Foreldrehjemmet
- Uselvstendig bolig

Selvstendig og uselvstendig bolig er nærmere definert i FSFIN § 3-1-4. Det følger av denne bestemmelsen at hus eller leilighet på minst 30 kvm primærrrom, som har innlagt vann og avløp, som pendleren eier eller disponerer for et tidsrom som forutsettes å ha varighet på minst ett år, og som han har tilgang til alle ukens dager, er å anse som selvstendig bolig. Bor det mer enn én person i boenheten skal arealet tillegges 20 kvm for hver person som er over 15 år.

FSFIN § 3-1-3 fjerde ledd, sitert over, definerer "foreldrehjem" som det skattemessige bostedet til foreldre eller andre som personen har vokst opp hos. I Lignings-ABC 2012/13 under emnet "Bosted – skattemessig bosted" pkt. 6.3, side 262, er foreldrehjemmet omtalt som "bolig (boenhet) hvor en eller begge av skattyterens foreldre anses skattemessig bosatt". Under pkt. 6.4, samme sted, er foreldrehjem omtalt som "den boenhet som foreldrene disponerer".

Det har i praksis ikke vært stilt noe krav til "foreldrehjemmet" for så vidt gjelder størrelse eller med hensyn til fasiliteter.

Det er i Lignings-ABC samme sted som nevnt over, lagt til grunn at et foreldrehjem aldri vil kunne anses som selvstendig bolig for skattyter.

Vi forstår det slik at skattyter er eier av 2-roms-leiligheten på Vestlandet, men at den er leid ut som bolig for hans mor, og at det er i egenskap av dette at leiligheten blir hans foreldrehjem.

Under forutsetning av at skattyter som er over 22 år, disponerer uselvstendig bolig på Østlandet og oppfyller kravene til besøkshyppighet i FSFIN § 3-1-5, er Skattedirektoratet kommet til at han skattemessig vil anses for bosatt i boligen på Vestlandet som er hans foreldrehjem etter FSFIN § 3-1-3 fjerde ledd.

4. Merknader til kost, losji og besøksreiser

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

Skattyter mener at han som skattemessig bosatt på Vestlandet med arbeid på Østlandet, vil ha fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet. Dette gjelder kostnader til kost, losji og besøksreiser.

Det følger av skatteloven § 6-13 første ledd:

"Skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet. Fradrag gis etter satser som fastsettes av departementet. Dersom skattyter godtgjør å ha større kostnader, kan det kreves fradrag for disse. Skattyter som ikke legitimerer arten av bosted slik departementet har bestemt, gis fradrag etter laveste sats. Fradrag for reisekostnader ved besøk i hjemmet gis etter § 6-44."

Skatteloven § 6-44 første lyder:

"(1) Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 13.500 kroner."

Finansdepartementet er i begge bestemmelsenes siste ledd gitt adgang til å gi nærmere/utfyllende regler, hvorav noe er videredelegert til Skattedirektoratet.

4.1 Besøksreiser

Skattyter som etter ovenstående skattemessig vil anses bosatt på Vestlandet med arbeid på Østlandet, vil ha fradrag for reisekostnader ved besøk i hjemmet, jf. §§ 6-13 og 6-44, og nærmere regler fastsatt i FSFIN § 6-44-5 "Fradrag for besøksreiser til hjemmet for pendlere".

4.2 Kost og losji

Fradragsretten for merutgifter til kost og losji er nærmere regulert i FSSD § 6-13 "Krav til legitimasjon vedrørende fradrag for merkostnader til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet".

4.2.1 Kost

Ved lovendring i dagjeldende skattelov § 44 første ledd bokstav g nr. 2, som ble gjort gjeldende første gang for inntektsåret 1992, ble fradragsretten for kostnader til kost for enslige likestilt med fradragsretten for familieforsørgere. Hovedregelen er at fradrag for merkostnader til kost gis etter satser som fastsettes årlig av Skattedirektoratet. Se någjeldende skattelov § 6-13 med forskrift, jf. FSSD § 6-13-1 "Fradrag for merkostnader til kost."

Skattyter vil med bakgrunn i ovenstående ha fradrag for kostnader til kost etter regler fastsatt med grunnlag i skatteloven § 6-13.

4.2.2 Losji

Fradragsretten for kostnader til losji på arbeidsstedet bygger på en forutsetning om at skattyter har kostnader til bolig der han skattemessig anses bosatt, og at kostnadene til losji på arbeidsstedet derfor er en merkostnad. I praksis er det lagt til grunn for fradrag for at boligen skattyter har på hjemstedet ikke er leid bort under fraværet, se Lignings-ABC 2012/13

"Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet" pkt. 4.4, side 838. Skattyter har opplyst at boligen han har på Vestlandet er leid bort til moren. Det fremgår videre i Lignings-ABC pkt. 4.4:

"Enslige vil ved pendleropphold ha krav på fradrag for merkostnader til losji på arbeidsstedet bare når de på hjemstedet, enten

- er omfattet av reglene om skattefritak for fordel ved å bo i egen bolig, (understreket her)
- bor i andres bolig hvor skattyteren enten tillegges fordel ved fri bruk eller dekker alle kostnader vedrørende boligen slik at den fritakslignes,
- har kostnader til leid selvstendig bolig, eller
- har kostnader til leid uselvstendig bolig utenom foreldrehjem og fraværet fra denne boligen gjelder midlertidig arbeidsfravær."

Skattyter har påberopt som grunnlag for fradragsrett for losji, at han på Vestlandet bor i leilighet han selv eier og at han derfor omfattes av reglene om skattefritak for fordel ved å bo i egen bolig.

Slik saken er opplyst er leiligheten på Vestlandet eid av skattyter, men leid bort til moren. Det er på grunn av denne utleien og morens disponering av den som sin bolig, at leiligheten blir å anse som skattyters foreldrehjem. På grunn av utleien oppfyller ikke leiligheten kravet til å være skattyters egen bolig. Reglene om skattefritak for fordel ved å bo i egen bolig (som det er henvist til i sitatet fra Ligning-ABC over) vil da ikke komme til anvendelse. Vi kan heller ikke se at noen av de andre situasjonene som er beskrevet i sitatet fra Lignings-ABC'n, er aktuelle i denne saken.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at skattyter ikke oppfyller kravene til fradragsrett for merkostnader til losji.

Konklusjon

Skattyter vil med de forutsetninger som er tatt, ha fradragsrett for merutgifter til kost og besøksreiser, men ikke for kostnader til losji, jf. skatteloven § 3-1, jf. §§ 6-13 og 6-44.

Forskriftsendringer

SkN 14-012 Endringer i forskrift til skatteloven

Lovstoff: Skatteloven § 16-40, FSFIN § 16-40-6

Kort referat: Timesatsen for i egne ansatte er i FOU-ordningen økt til kr 600.

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

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 10. januar 2014 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 16-40.

I

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

§ 16-40-6 tredje ledd femte punktum skal lyde:

Ved beregningen av kostnader etter første punktum begrenses antall timer for egne ansatte til maksimalt 1850 timer pr. år, og timesatsen begrenses til maksimum 600 kroner pr. time.

II

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

SkN 14-013 Endringer i forskrift til skatteloven

Lovstoff: Skatteloven § 5-12, FSSD §§ 5-12-1, 5-12-2

Kort referat: Utfyllende regler om arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon er opphevet i FSSD. Nye, og til dels endrede regler, er i stedet tatt inn i FSFIN § 5-12-20 og § 5-12-21.

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

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 20. desember 2013 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-12 og forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 5-12-24.

I

I forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

§ 5-12-1 og § 5-12-2 oppheves.

II

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

SkN 14-014 Endringer i samleforskrift til ligningsloven

Lovstoff: Ligningsloven § 5-2, jf. § 5-12.

Kort referat: Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt av 17. sept.

Romertall I: Endringen i romertall I gjelder for 2013. Henvisningen § 5-2-1 tredje og fjerde ledd er endret fra tredje til annet ledd.

Endringene i § 5-5 b om forsikringsutbetalinger er utvidet til å omfatte alle som utbetaler forsikrings- eller erstatningsutbetalinger.

Endringen i § 5-5-41 gjelder krav om elektronisk levering.

Romertall II: Endringene gjelder fra inntektsåret 2014. Grensen for innberetningsplikt for arbeid i private hjem og for skattefrie organisasjoner hevet til kr 6.000, jf. endringene i § 5-2-1.

Endringen i § 5-2-3 første og annet ledd og § 5-2-11 skyldes at arbeidsgiver ikke lenger har plikter å innberette skattefrie EKOM-tjenester.

Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 18. desember 2013 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-2, jf. § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

I

I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endringer:

§ 5-2-1 tredje og fjerde ledd skal lyde:

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter *annet* ledd eller lønn som overstiger kr 4 000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt fra lønnsinnberetningsplikt. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap mv. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10 000, skal likevel hele utgiftsgodtgjørelsen lønnsinnberettes.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangement dog ikke fri bil, kost og losji ved slike, fritt utstyr mv., når slikt ytes i organisasjonens interesse, er unntatt fra lønnsinnberetning uten hensyn til om det er betalt lønn som er fritatt for innberetning etter annet ledd, lønn som overstiger kr 4 000 eller utgiftsgodtgjørelser som nevnt i foregående ledd.

Overskriften § 5-5 B skal lyde:

B. Utbetalinger av skadeserstatninger og skadeforsikringer

§ 5-5-10 skal lyde:

§ 5-5-10. Utbetalinger av skadeserstatninger og skadeforsikringer mv.

Forsikringsselskaper og Norsk Pasientskadeserstatning og andre utbetalere av erstatning for personskade og tap av forsørger og andre utbetalere av erstatning for personskade og tap av forsørger skal ukrevet levere oppgaver over utbetalinger siste år. Fysiske personer er unntatt fra oppgaveplikten. Det skal gis oppgave over følgende utbetalinger:

- a. Alle utbetalinger ved personskade som skal dekke ervervstap frem til oppgjørstidspunktet og for et tidfestet fremtidig tidsrom. Alle periodiske utbetalinger ved personskade, med unntak av dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4.
- b. Renter på alle utbetalinger.
- c. Retur av forsikringspremie (ristornering), som i året overstiger kr 25 000 pr. forsikringstaker
- d. Alle andre utbetalinger i året som overstiger kr 100 000 på en enkelt forsikring. Ved avgjørelsen av om en utbetaling overstiger kr 100 000 i året skal det legges til grunn den samlede utbetaling, eksklusiv eventuell rentegodtgjørelse, til samme mottaker vedrørende samme skadetilfelle. Ansvarlige selskaper og sameiere regnes som en mottaker.
- e. Utbetaling fra garanti- og kredittforsikringsselskaper og reassuranseselskaper skal ikke innberettes etter § 5-5-10 – § 5-5-15. Det samme gjelder utbetalinger på skipskaskoforsikringer (tingskade), P & I-

forsikringer (Protection and Indemnity), energiforsikringer og utbetalinger til stat, kommune eller fylkeskommune.

Overskriften i § 5-5-31 skal lyde:

§ 5-5-31. Andre forsikringssummer, gjenkjøps- og tilbakebetalingsbeløp (også vedrørende livrenteforsikring) - som ikke går inn under § 5-5-30

§ 5-5-41 skal lyde:

§ 5-5-41. Oppgavene skal leveres elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer. Oppgavene skal leveres innen 1. februar året etter inntektsåret. Skattedirektoratet kan bestemme en senere frist.

II

§ 5-2-1 skal lyde:

§ 5-2-1. Når samlede lønnsutbetalinger til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1 000, kreves dette ikke lønnsinnberettet. Samlede lønnsutbetalinger som ikke overstiger kr 6 000, kreves likevel ikke innberettet når utbetalingene bare gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig eller arbeid som verge eller representant som godtgjøres etter vergemålsloven § 30 eller utlendingsloven § 98f. Overskrides beløpsgrensene etter første eller annet punktum, skal hele beløpet innberettes. Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter første eller annet punktum eller om det ikke er utbetalt slik ytelse, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter, være fritatt fra lønnsinnberetning når beløpet ikke overstiger kr 1 000.

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt fra plikten til å sende inn lønnsoppgave når samlet utbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 6 000. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet lønnsinnberettes.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter annet ledd eller lønn som overstiger kr 6 000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt fra lønnsinnberetningsplikt. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap mv. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10 000, skal likevel hele utgiftsgodtgjørelsen lønnsinnberettes.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangement dog ikke fri bil, kost og losji ved slike, fritt utstyr mv., når slikt ytes i organisasjonens interesse, er unntatt fra lønnsinnberetning uten hensyn til om det er betalt lønn som er fritatt for innberetning etter annet ledd, lønn som overstiger kr 6 000 eller utgiftsgodtgjørelser som nevnt i foregående ledd.

Ytelse som er skattefri i medhold av skattelovforskriften § 5-15-6 niende og tiende ledd kreves ikke lønnsinnberettet når årlig utbetaling til skattyteren ikke overskrider kr 10 000.

§ 5-2-3 første ledd skal lyde:

Naturalytelser som i sin helhet er skattefrie kreves ikke lønnsinnberettet. Dette gjelder ikke for naturalytelser til pendlere i form av helt eller delvis fri kost, losji og besøksreiser i hjemmet, dekning av reiser til og fra hjemmet for stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet samt arbeidsgivers tilskudd til barnehageplass for ansattes barn. Tilsvarende kreves naturalytelser i form av fri kost på sokkelinnretning lønnsinnberettet.

§ 5-2-3 nytt annet ledd skal lyde:

Det er ikke opplysningsplikt for den del av fordel ved bruk av arbeidsgivers elektronisk kommunikasjonstjeneste som overstiger kr 4 392 i inntektsåret. Tilsvarende er det ikke opplysningsplikt for fordel som er skattefri etter bestemmelsen i skattelovforskriften § 5-12-21 annet ledd.

Ny overskrift (til § 5-2-11) skal lyde: Andre utgiftsgodtgjørelser

Ny § 5-2-11 skal lyde:

Det er ikke opplysningsplikt for utgiftsgodtgjørelse for kostnader til elektronisk kommunikasjonstjeneste som ikke er skattepliktig etter skattelovforskriften § 5-11-10.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2013. Endringene under II trer i kraft 1. januar 2014 med virkning fra og med inntektsåret 2014.

SkN 14-015 Endringer i forskrift til ligningsloven

Lovstoff: Ligningsloven § 6-3 nr. 4, jf. § 6-10

Kort referat: En gjennomgående endring i forskriftens ordlyd, blant annet fra «oppgavepliktige» til «opplysningspliktige». Opplysninger skal sendes elektronisk til Skattedirektoratet (tidligere «maskinlesbart medium»). Ny § 6 som omhandler identifikasjon av bidragspliktige og kopi av opplysninger.

Forskrift om endring i forskrift om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv.

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 18. desember 2013 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 6-3 nr. 4, jf. § 6-10 og delegeringsvedtak 25. januar 1996 nr. 106.

I

I forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv. gjøres følgende endringer:

Overskrift til § 1 skal lyde:

§ 1. Hvem som er opplysningspliktige

§ 1 skal lyde:

Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsssentral og Statens Innkrevingsssentral skal, når de krever inn underholdsbidrag som gir rett til fradrag for den bidragspliktige etter skatteloven § 6-41, uoppfordret levere opplysninger etter bestemmelsene i denne forskrift.

Overskrift til § 2 skal lyde:

§ 2. Opplysningspliktens omfang

Overskrift til § 3 skal lyde:

§ 3. Oppgavens innhold

§ 3 skal lyde:

Det skal gis opplysninger om:

1. Den bidragspliktiges fødselsnummer, navn og adresse.
2. Samlet tidfestet underholdsbidrag i inntektsåret.
3. Samlet gjeld eller tilgodehavende pr. 1. januar året etter inntektsåret.
4. Tilbakebetaling av underholdsbidrag for tidligere år.

§ 4 skal lyde:

§ 4. Hvordan oppgavene skal gis

Oppgavene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

Ny § 6 skal lyde:

§ 6. Identifikasjon av bidragspliktige og kopi av opplysninger

Den opplysningspliktige kan kreve at den bidragspliktige oppgir sitt fødselsnummer. Den opplysningspliktige kan registrere slik identifikasjon også på grunnlag av opplysninger fra andre enn bidragspliktige.

Bidragspliktige skal innen 1. februar i året etter inntektsåret ha kopi av opplysninger som nevnt i denne forskriften. Det skal fremgå av kopien (årsoppgaven) at opplysninger også er sendt ligningsmyndighetene. Skattedirektoratet kan bestemme at kopien sendes til skattyter i en bestemt form.

Oppgave som er forhåndsutfylt med opplysninger om den opplysningspliktige og bidragspliktige, kan gjøres tilgjengelig for den opplysningspliktige ved elektronisk kommunikasjon.

Den gamle § 6 blir ny § 7 Ikrafttreden og skal lyde:

Forskriften trer i kraft med virkning for oppgaver som skal leveres for inntektsåret 1996.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

SKN 14-016 Endringer i forskrift til skattebetalingsloven

Lovstoff: Skattebetalingsloven § 5-6 og § 5-8, skattebetalingsforskriften § 4, § 5, § 6 og § 7.

Kort referat: Endringen i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 og 5-8-14 gjelder endrede regler for arbeidsgivers innberetning av EKOM - tjenester.

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

Hjemmel: Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 20. desember 2013 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-6 og § 5-8 og forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 4, § 5, § 6 og § 7.

I

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

§ 5-6-11 fjerde ledd skal lyde:

Refusjon av utgifter til elektronisk kommunikasjonstjeneste er trekkfri i den utstrekning refusjonen er skattefri etter bestemmelsene i Finansdepartementets forskrift 19. november 1999

nr. 1158 til skatteloven § 5-11-10. Reglene legges til grunn av arbeidsgiver ved beregning av forskuddstrekk.

§ 5-8-14 annet og tredje ledd oppheves.

II

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

SkN 14-017 Endringer i forskrift om utfasing av særfradrag for store sykdomsutgifter

Lovstoff: Skatteloven del V

Kort referat: For inntektsårene 2013 og 2014 gis særfradrag med 67 prosent av utgiftene.

Forskrift om endring i forskrift om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 17. desember 2013 med hjemmel i lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven del V, jf. lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

I

I forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter gjøres følgende endring:

§ 3 skal lyde:

Nedtrapping av særfradraget for inntektsårene 2013 og 2014

For inntektsårene 2013 og 2014 gis særfradrag med 67 prosent av fradragsberettigede utgifter.

II

Endringen under I trer i kraft straks og gjelder for inntektsåret 2014.

Diverse

SkN 14-018 Skjermingsrente 2013

Kort referat: Skjermingsrenten for 2013 er fastsatt av Skattedirektoratet.

Skjermingsrenten brukes ved beregning av fradrag i skattepliktige aksjeinntekter og inntekter fra ansvarlige selskap, samt personinntekten for næringsdrivende.

Skjermingsrenten blir fastsatt av Skattedirektoratet i januar året etter inntektsåret. Skjermingsrenten fastsettes på bakgrunn av gjennomsnittlig 3-måneders rente på statskasseveksler.

Skjermingsrente for personlige aksjonærer og deltakere i ansvarlige selskap mv.

Utgangspunktet for beregning av skjermingsrenten er aritmetisk gjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid, slik den er publisert av Norges Bank. For 2013 var den 1,52 prosent.

Nedjustert med 28 prosent og avrundet til nærmeste tiendedels prosentpoeng settes skjermingsrente for inntektsåret 2013 til 1,1 prosent.

Maksimal skjermingsrente for enkeltpersonforetak

Utgangspunkt for beregning av skjermingsrenten er aritmetiskgjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid, slik den er publisert av Norges Bank. For 2013 var den 1,52 prosent. I henhold til FSFIN § 12-12-10 første ledd skal renten ikke nedjusteres, men avrundes til nærmeste tiendedels prosentpoeng.

Maksimal skjermingsrente settes for inntektsåret 2013 til 1,5 prosent.